

# SUOMEN SÄÄDÖSKOKOELMA

1997 Julkaistu Helsingissä 31 päivänä joulukuuta 1997 N:o 1336—1339

## SISÄLLYS

N:o		Sivu
1336	Kirjanpitolaki .....	4515
1337	Laki osakeyhtiölain muuttamisesta .....	4534
1338	Laki osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta .....	4536
1339	Kirjanpitoasetus .....	4537

N:o 1336

## Kirjanpitolaki

Annettu Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

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) henkilöstörahas- to;

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.

HE 173/1997  
TaVM 32/1997  
EV 202/1997

Neuvoston direktiivi 78/660/ETY; EYVL N:o L 222, 25.6.1978, s. 11  
Neuvoston direktiivi 83/349/ETY; EYVL N:o L 193, 13.6.1983, s. 1  
Neuvoston direktiivi 90/604/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 57  
Neuvoston direktiivi 90/605/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 60

## 3 §

*Hyvä kirjanpito tapa*

Kirjanpito velvollisen on noudatettava hyvää kirjanpito tapaa.

## 4 §

*Tilikausi*

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

Kirjanpito velvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi.

## 5 §

*Määräysvalta*

Kirjanpito velvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpito velvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohde yritys*), kun sillä on:

1) enemmän kuin puolet kohde yrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai

2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohde yrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänen enemmistö.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua ääni osuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohde yrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestys rajoitusta.

Kohde yrityksen kokonaisäänimäärän laske miseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohde yritykselle itselleen tai sen 6 §:ssä tarkoitetulle tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan.

## 6 §

*Konserni yritys, emoyritys ja tytäryritys*

Jos kirjanpito velvollisella on 5 §:n mukainen määräysvalta kohde yrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan tässä laissa konserni yrityksiksi.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpito velvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpito velvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohde yrityksessä.

## 7 §

*Omistusyhteisy ritys*

Omistusyhteisy ritys on kirjanpito velvollisen konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa kirjanpito velvollisella on sellainen omistus osuus, joka luo kirjanpito velvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpito velvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa. Jollei kirjanpito velvollinen muuta näytä, yritystä pidetään omistusyhteisy rityksenä, jos kirjanpito velvollisella on vähintään viidesosa yrityksen osake pääomasta tai vastaavasta pääomasta.

## 8 §

*Osakkuusy ritys*

Osakkuusy ritys on omistusyhteisy ritys, jossa kirjanpito velvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa mutta joka ei kuulu kirjanpito velvollisen konserniin. Jollei kirjanpito velvollinen muuta näytä, omistusyhteisy ritystä pidetään osakkuusy rityksenä, jos kirjanpito velvollisella on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisy rityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpito velvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä taikka kirjanpito velvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on

huomattava vaikutusvalta ja 7 §:ssä tarkoitettu omistusosuus yrityksessä.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun ääniosuuden laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään.

## 2 luku

### **Liiketahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto**

#### 1 §

##### *Liiketahtumat*

Kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketahtumina menot, tulot, rahoitustahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

#### 2 §

##### *Kirjanpitotilit ja tililuettelo*

Liiketahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.

Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (*tililuettelo*).

#### 3 §

##### *Kirjaamisperusteet*

Menon kirjaamisperusteena on tuotannon- ja vastanottajan vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suorituksen luovuttaminen (*suoriteperuste*), jollei jäljempänä toisin säädetä.

Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (*maksuperuste*). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

#### 4 §

##### *Kirjausjärjestys ja -ajankohta*

Liiketahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä (*peruskirjanpito*) ja asijärjestyksessä (*pääkirjanpito*).

Käteisellä rahalla suoritettuna maksun kirjaaminen aikajärjestykseen on tehtävä viivytyksettä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai neljän viikon jaksolta viimeistään kahden kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, kirjaukset saadaan tehdä pääkirjanpitoon yhdistelminä siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriö tarkemmin päättää.

#### 5 §

##### *Tosite*

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketahtuman. Jos peruskirjanpidosta ei ilmene eikä muutoinkaan ole selvää, miten liiketahtuma on kirjattu, tositteessa on oltava merkintä käytetyistä tileistä.

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannon- ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannon- ja vastanottoajankohta ja suorituksen luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittien tai sen liitteen avulla taikka muutoin.

Tositteen, joka todentaa suoritettuna maksun, tulee olla, mikäli se on mahdollista, maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai muun vastaavan antama.

Milloin kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tosittettä, kirjaus tulee todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman ja asianmukaisesti varmennettuna tosittien avulla.

Oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosittie on asianmukaisesti varmennettava.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, korjausmerkintä saadaan tehdä ilman erillistä tosittettä edellyttäen, että alkuperäisen kirjauksen ja korjausmerkinnän yhteys on vaikeuksitta todennettavissa. Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin korjausmerkinnän tekemisestä.

## 6 §

*Kirjausketju*

Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa.

## 7 §

*Selväkielisyys*

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

Kirjanpitomerkinnät on tehtävä selvästi ja pysyvästi. Kirjanpitomerkintää ei saa poistaa eikä tehdä epäselväksi.

## 8 §

*Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö*

Tositteet ja kirjanpitomerkinnät saadaan tehdä koneelliselle tietovälineelle kirjanpitovelvollisen tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan 3 luvun 8 §:ssä tarkoitettua tasekirjaa lukuun ottamatta kirjanpitoaineiston säilyttämiseen. Kirjanpitovelvollinen saa säilyttää tositteet ja niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin 1 ja 2 momentissa tarkoitetusta menettelystä samoin kuin koneellisen tietovälineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäytämistä.

## 9 §

*Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ulkomailla*

Kirjanpitokirjat, tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon hoitamiseksi tai 3 luvussa tarkoitetun tilinpäätöksen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti muualla kuin Suomessa. Kauppa- ja teol-

lisuusministeriö päättää tarkemmin ulkomailta 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 vaikeuksitta todeta.

Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset sekä muu kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt, tositteet kirjausjärjestyksessä tai muutoin siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta.

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 oi-

kaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava 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 lisätiedot 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 kulujen 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 arvonn lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa ole-

vat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

## 4 §

### *Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen*

Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä 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 vastaavaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.

## 8 §

*Tasekirja*

Tilinpäätös sekä luettelo kirjanpito kirjoista 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 patenti- ja rekisterihallitukselle, jos kirjanpito velvollinen 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) vakuutusyhtiö.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpito velvolliseen, 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 kirjanpito velvollisen tulee laatia konsernitilinpäätös, määräytyy 2 momentissa säädettyjen rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella.

Kirjanpito velvollisen 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 toimitettaessa asiakirjoja koneellisessa muodossa patenti- ja rekisterihallitukselle.

## 10 §

*Tilinpäätöksen julkistaminen*

Rekisteröitäväksi ilmoitetun tilinpäätöksen julkistamismenettelystä säädetään erikseen.

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

Kirjanpito velvollinen 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 kirjanpito velvollinen on:

- 1) asumisoikeusyhtiö;
- 2) asunto-osuuskunta;
- 3) asunto-osakeyhtiö; tai
- 4) asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 2 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö.

Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen kirjanpito velvollisen 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 tarkoitettujen tytäryrityksensä tilinpäätöksestä, jollei sitä ilmoiteta 9 §:n mukaan rekisteröitäväksi.

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

## 12 §

*Tilintarkastusta koskevat tiedot*

Jos kirjanpito velvollisen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain (936/1994) mukaisesti, kirjanpito velvol-

lisen 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, keräluonteisiin 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 tarkoitettut hyödykkeet.

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

## 5 §

*Hankintameno*

Hankintamenuun luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenuun verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenuun.

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

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenuksi saadaan merkitä myös to-

teutuneiden 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 suoritettut maksut tulevina tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä

2) sellaiset päättäneellä 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 omaisuuserän taseeseen merkittävästä arvosta.

## 7 §

### *Pitkäaikainen saaminen ja velka*

Pitkäaikaiseksi katsotaan saaminen tai se osa saamisesta, joka eräännyy 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 hankintamenon suuruisina tai, jos niiden todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä

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

#### 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 eräännyy 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 hankintamenojen jaksottaminen*

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

Aktivoiduun hankintamenoon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

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

## 6 §

*Vaihto-omaisuuden hankintamenojen jaksottaminen*

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

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

Vaihto-omaisuuden aineisiin tai tarvikkei-

siin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

## 7 §

*Perustamismenojen jaksottaminen*

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

## 8 §

*Kehittämismenojen 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 hankintamenojen jaksottaminen*

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

## 10 §

*Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot*

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus 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 toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa käyttöomaisuuden hankintamenon ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

## 13 §

*Arvonalennus*

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

## 14 §

*Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus*

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

1) ne kohdistuvat päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;

2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;

3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä

4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

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 pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

## 17 §

*Arvonkorotus*

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai 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 tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

## 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 si-

sällyttämään 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 ylittynyt 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 muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemättä 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 kirjanpitoavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa.

### 7 §

#### *Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet*

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. 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.

Konsernitasetta laadittaessa on vähennettävä konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä konserniyritysten taseisiin aktivoituidut konsernin sisäiset katteet. Muiden kuin konserniyritysten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (*vähemmistö-osuus 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. Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitettu rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää tekemättä edellä tässä momentissa tarkoitettua jakamisen.

## 8 §

### *Hankintamenomenetelmä*

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusoosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja 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 tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konserniaktiiva*) konsernin omistusoosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konsernipassiiva*) konsernin omistusoosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konserniliikearvo*), 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 omistusoosuuden 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 osakkeita tai osuuksiaan;

3) tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti maksetun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä

4) tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

Edellä 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettu suhde lasketaan osakkeita tai osuuksia vastaavan pääoman kirjanpitoarvosta, jos näillä osakkeilla tai osuuksilla ei ole nimellisarvoa.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin niitä vastaava pääoma, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman vähennykseksi. Jos hankintameno on vastaavaa pääomaa pienempi, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman lisäykseksi.

### 10 §

#### *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 §

#### *Osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen*

Konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrittöksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta siten kuin 13 §:ssä säädetään.

Osakkuusyrittöksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean

ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

### 13 §

#### *Osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen*

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

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

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

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

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrittöksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varauksien yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrittöksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon pois-

toeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

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 omistusosuuden mukaisina.

Jos yhteisyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään 1 momentin mukaisesti, tulee noudat-

taa 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 hyödykeitä.

## 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 §

*Liiketapahtumien kirjaaminen*

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

Ammatinharjoittajan liiketapahtumat kirjaan 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 jaksoittamisessa 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 eritelty luettelot tilikauden päättyessä olleesta ammattia varten hankitusta vaihtoja käyttöomaisuudesta sekä poistamatta olevista muista pitkävaikutteisista menoista samoin kuin ammatista johtuneista saamisista ja veloista sekä varauksista.

## 5 §

*Kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilyttämisaika*

Ammatinharjoittajan kirjanpitokirjat ja tositteet on järjestettyinä säilytettävä tässä laussa 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 voi-



massa, mitä uhkasakkolaissa (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) osuuspankkilaissa (1271/1990) tarkoitetuissa osuuspankkien yhteenliittymissä;

3) luottolaitoslaissa tarkoitetuissa talletuspankkien vakuusrahastoissa ja talletussuoja-rahastoissa;

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

5) sijoitusrahastolaissa tarkoitetuissa rahastoyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa; sekä

6) kaupankäynnistä vakioituilla optioilla ja termiineillä annetussa laissa (772/1988) tarkoitetuissa optioyhteisöissä.

## 2 §

### *Kirjanpitolautakunta*

Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on kirjanpitolautakunta, joka voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpito-velvollisen 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 säädösten 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 vakuustoimintaa.

Kirjanpitolautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään kuusi ja enintään kymmenen muuta jäsentä, jotka valtioneuvosto määrää kolmeksi kalenterivi-

vuodeksi kerrallaan. Jokaiselle jäsenelle puheenjohtajaa lukuun ottamatta määrätään varajäsen samalla tavalla. Kirjanpitolautakunnan jäsenten tulee olla kirjanpitoon hyvin perehtyneitä. Yhdeltä jäseneltä ja hänen varajäseneltään 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 määräaikaisia 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 kirjanpito-velvollisen tai toisen liike- ja ammattisalaisuudesta taikka toisen taloudellisesta asemasta 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 törkeästä huolimattomuudesta

1) laiminlyö kirjanpitomerkitöjen tekemi-

sen 2 luvun 4 §:n 2 momentissa säädettyssä määräajassa,

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

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

4) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun 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 viranomais 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 31 päivänä joulukuuta 1997.

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 rahoitusleasing-sopimuksiin sekä myynti- ja takaisinvuokraussopimuksiin 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 eläkesäätiölle sen vastuuvajauksen kattamiseen suorittamatta oleva määrä.

Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

**Tasavallan Presidentti**

**MARTTI AHTISAARI**

Kauppa- ja teollisuusministeri *Antti Kalliomäki*

N:o 1337

**Laki****osakeyhtiölain muuttamisesta**

Annettu Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

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, 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 (1336/1997) 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 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 tarkoitettut vapaaehtoiset varaukset sekä tehtyjen ja suunnitel-

man mukaisten poistojen erotus on konserniti-linpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan.

— — — — —  
Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.

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.

Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

**Tasavallan Presidentti**

**MARTTI AHTISAARI**

Kauppa- ja teollisuusministeri *Antti Kalliomäki*

**N:o 1338**

**L a k i**

**osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta**

Annettu Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

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

2 §  
Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulu-  
kuuta 1997.

Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

**Tasavallan Presidentti**

**MARTTI AHTISAARI**

Kauppa- ja teollisuusministeri *Antti Kalliomäki*

N:o 1339

**Kirjanpitoasetus**

Annettu Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

Kauppa- ja teollisuusministerin esittelystä säädetään 30 päivänä joulukuuta 1997 annetun kirjanpitolain (1336/1997) 8 luvun 6 §:n nojalla:

1 luku

**Tuloslaskelma- ja tasekaavat**

1 §

*Kululajikohtainen tuloslaskelma*

Tuloslaskelma on laadittava seuraavan kaavan mukaisesti, jollei jäljempänä toisin säädetä:

- |  |  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. LIIKEVAIHTO</li> <li>2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos</li> <li>3. Valmistus omaan käyttöön</li> <li>4. Liiketoiminnan muut tuotot</li> <li>5. Materiaalit ja palvelut             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat                 <ol style="list-style-type: none"> <li>aa) Ostot tilikauden aikana</li> <li>ab) Varastojen muutos</li> </ol> </li> <li>b) Ulkopuoliset palvelut</li> </ol> </li> <li>6. Henkilöstökulut             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Palkat ja palkkiot</li> <li>b) Henkilösivukulut                 <ol style="list-style-type: none"> <li>ba) Eläkekulut</li> <li>bb) Muut henkilösivukulut</li> </ol> </li> </ol> </li> <li>7. Poistot ja arvonalentumiset             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Suunnitelman mukaiset poistot</li> <li>b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä</li> </ol> </li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset</li> <li>8. Liiketoiminnan muut kulut</li> <li>9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)</li> <li>10. Rahoitustuotot ja -kulut             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä</li> <li>b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyri-tyksissä</li> <li>c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista</li> <li>d) Muut korko- ja rahoitustuotot</li> <li>e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista</li> <li>f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista</li> <li>g) Korkokulut ja muut rahoituskulut</li> </ol> </li> <li>11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ</li> <li>12. Satunnaiset erät             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Satunnaiset tuotot</li> <li>b) Satunnaiset kulut</li> </ol> </li> <li>13. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA</li> <li>14. Tilinpäätössiirrot             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Poistoeron muutos</li> <li>b) Vapaaehtoisten varausten muutos</li> </ol> </li> <li>15. Tuloverot</li> <li>16. Muut välittömät verot</li> <li>17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)</li> </ol> |
|--|--|

Neuvoston direktiivi 78/660/ETY; EYVL N:o L 222, 25.6.1978, s. 11

Neuvoston direktiivi 83/349/ETY; EYVL N:o L 193, 13.6.1983, s. 1

Neuvoston direktiivi 90/604/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 57

Neuvoston direktiivi 90/605/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 60

Edellä 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa on 10 kohdan c ja d alakohdassa esitettävä erikseen tuotot, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Vastaavalla tavalla on esitettävä mainitun kohdan g alakohdassa korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille.

Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa 12 kohdan jälkeiseksi eräksi. Tällöin on 13 kohdan nimikkeenä ”VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN”.

## 2 §

*Toimintokohtainen tuloslaskelma*

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

1. LIIKEVAIHTO
2. Hankinnan ja valmistuksen kulut
3. Bruttokate
4. Myynnin ja markkinoinnin kulut
5. Hallinnon kulut
6. Liiketoiminnan muut tuotot
7. Liiketoiminnan muut kulut
8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
9. Rahoitustuotot ja -kulut
  - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
  - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyyksissä
  - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
  - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
  - e) Arvon alentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
  - f) Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
11. Satunnaiset erät
  - a) Satunnaiset tuotot
  - b) Satunnaiset kulut
12. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
13. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
14. Tuloverot
15. Muut välittömät verot
16. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Edellä 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa on 9 kohdan c ja d alakohdassa esitettävä erikseen tuotot, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Vastaavalla tavalla on esitettävä mainitun kohdan g alakohdassa korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille.

Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa 11 kohdan jälkeiseksi eräksi. Tällöin on 12 kohdan nimikkeenä ”VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN”.

## 3 §

*Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma*

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

## Varsinainen toiminta

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

## Varainhankinta

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

## Sijoitus- ja rahoitustoiminta

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

## Satunnaiset erät

10. Satunnaiset tuotot
11. Satunnaiset kulut
12. Yleisavustukset
13. Tilikauden tulos
14. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
15. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Aatteellisen yhteisön tai säätiön varsinai-



nen toiminta on yhteisön tai säätiön säännöissä tai yhtiöjärjestyksessä mainitun tarkoituksen toteuttamista.

Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on esitettävä riittävästi eriteltyinä tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen eriteltävä lisäksi 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 muissa kuin kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitetuissa yrityksissä laaditaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta seuraavan kaavan mukaan:

1. Kiinteistön tuotot
  - a) Vastikkeet
  - b) Vuokrat
  - c) Käyttökorvaukset
  - d) Muut kiinteistön tuotot
2. Luottotappiot ja oikaisuerät
3. Kiinteistön hoitokulut
  - a) Henkilöstökulut
  - b) Hallinto
  - c) Käyttö ja huolto
  - d) Ulkoalueiden hoito
  - e) Siivous
  - f) Lämmitys
  - g) Vesi ja jätevesi
  - h) Sähkö ja kaasu
  - i) Jätehuolto
  - j) Vahinkovakuutukset
  - k) Vuokrat
  - l) Kiinteistövero
  - m) Korjaukset
  - n) Muut hoitokulut
4. KÄYTTÖKATE/HOITOKATE
5. Poistot ja arvonalentumiset
  - a) Rakennuksista ja rakennelmista
  - b) Koneista ja kalustosta
  - c) Muista pitkävaikutteisista menoista
6. Rahoitustuotot ja -kulut

- a) Osinkotuotot
- b) Korkotuotot
- c) Muut rahoitustuotot
- d) Korkokulut
- e) Muut rahoituskulut
7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
8. Satunnaiset erät
  - 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)

Asunto-osakeyhtiössä saadaan laatia tuloslaskelma 1 momentissa säädetyn sijasta noudattaen 1 §:n 1 momentin mukaista kaavaa, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa.

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

#### 5 §

##### *Ammatinharjoittajan tuloslaskelma*

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

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:

## V a s t a a v a a

## A PYSYVÄT VASTAAVAT

## I Aineettomat hyödykkeet

1. Perustamismenot
2. Tutkimusmenot
3. Kehittämismenot
4. Aineettomat oikeudet
5. Liikearvo
6. Muut pitkävaikutteiset menot
7. Ennakkomaksut

## II Aineelliset hyödykkeet

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

## III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteyserityksissä
4. Saamiset omistusyhteyserityksiltä
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 Saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Saamiset omistusyhteyserityksiltä
4. Lainasaamiset
5. Muut saamiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet
7. Siirtosaamiset

## III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Omat osakkeet tai osuudet

## 3. Muut osakkeet ja osuudet

## 4. Muut arvopaperit

## IV Rahat ja pankkisaamiset

## V a s t a t t a v a a

## A OMA PÄÄOMA

## I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

## II Ylikurssirahasto

## III Arvonkorotusrahasto

## IV Muut rahastot

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

## V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

## VI Tilikauden voitto (tappio)

## B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

## C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

## D VIERAS PÄÄOMA

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Vaihtovelkakirjalainat
3. Lainat rahoituslaitoksilta
4. Eläkelainat
5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Rahoitusvekselit
8. Velat saman konsernin yrityksille
9. Velat omistusyhteyserityksille
10. Muut velat
11. Siirtovelat

Edellä 1 momentin kaavan vastaavien B.II kohdassa ja tämän kohdan 1—7 alakohdassa tarkoitettu erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä.

Edellä 1 momentin kaavan vastattavien D kohdassa ja tämän kohdan 1—11 alakohdassa tarkoitettu erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten velkojen määrä.

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*

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, tase saadaan 6 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan:

## V a s t a a v a a

- A Pysyvät vastaavat
  1. Aineettomat hyödykkeet
  2. Aineelliset hyödykkeet
  3. Sijoitukset
- B Vaihtuvat vastaavat
  1. Vaihto-omaisuus
  2. Saamiset; lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen
  3. Rahoitusarvopaperit
  4. Rahat ja pankkisaamiset

## V a s t a t t a v a a

- A Oma pääoma
  1. Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma
  2. Ylikurssirahasto
  3. Arvonkorotusrahasto
  4. Muut rahastot
  5. Edellisten tilikausien voitto (tappio)
  6. Tilikauden voitto (tappio)
- B Tilinpäätössiirtojen kertymä
- C Pakolliset varaukset
- D Vieras pääoma; lyhyt- ja pitkäaikainen erikseen

Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, lyhennetyssä taseessa on eriteltävä myyntisaamiset, ostovelat ja saadut ennakkomaksut.

## 8 §

*Esittämistavan jatkuvuus*

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 perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

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

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

Edellä 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkityjä eria, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.

## 11 §

*Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen*

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

Edellä 6 §:n 1 momentin kaavassa vastaavien A kohdasta saadaan käyttää myös nimikettä "KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET" ja B kohdasta nimikettä "VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS". Näitä vastaavia nimikkeitä käytetään tällöin myös 1 §:n 1 momen-

tin tai 2 §:n 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa.

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se saadaan jättää pois tuloslaskelmasta tai taseesta. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1—6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.

## 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.

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

#### 2 §

#### *Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot*

Liitetietona on esitettävä:

1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jakso- ja vuosiperiaatteet ja -menetelmät;

2) perustelu, jos tuloslaskelman 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 sisälty-

vät 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 kurssia.

## 3 §

### *Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot*

Liitetietona on esitettävä:

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

2) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät;

3) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista;

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

5) yhteismäärät tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yrityksissä, korkotuotoista ja korkokuluista; sekä

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

Edellä 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemisellä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 1 ja 2 kohdassa.

## 4 §

### *Taseen vastaavia koskevat liitetiedot*

Liitetietona on esitettävä:

1) selvitys poistamatta olevista aktivoituista perustamismenoista;

2) selvitys poistamatta olevista aktivoituisista tutkimusmenoista;

3) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys, erikseen kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitettujen aktivointiedellytykset täyttävistä kehittämismenoista;

4) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen tutkimusmenojen, kehittämismenojen tai liike-

arvon poisto-aika on pitempi kuin viisi vuotta;

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

6) arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenetelmät;

7) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta;

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

9) tase-eräkohtainen tieto kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 4 momentissa tarkoitettujen hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen;

10) edellä 9 kohdassa tarkoitettut tiedot muihin tase-eriin kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista;

11) siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät; sekä

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

Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenoista ja arvonkorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot:

1) määrästä tilikauden alussa;

2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä;

3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa;

4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;

5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä

6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista.

Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastaavien B.II.2 kohdassa tarkoitetuista saamisista ilmoitettava erikseen:

1) myyntisaamiset;

2) muut saamiset; sekä

3) siirtosaamiset.

Mitä 3 momentissa säädetään, sovelletaan myös 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastaavien B.II.3 kohdassa tarkoitettuihin saamisiin.

Edellä 1 momentin 12 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemisellä on ollut ainoastaan vähäinen

merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 9—11 kohdassa sekä jättää esittämättä 2 momentissa tarkoitettut liitetiedot muista eristä kuin arvonkorotuksista.

## 5 §

### *Taseen vastattavia koskevat liitetiedot*

Liitetietona on esitettävä:

1) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä 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 joukko-velkakirjalainoista, erikseen vaihtovelkakirjalainoista ja muista oman pääoman ehtoiseen osuuteen välillisesti oikeuttavista lainoista;

4) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät;

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

6) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.

Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien D.8 kohdassa tarkoitetuista veloista ilmoitettava erikseen:

1) saadut ennakot;

2) ostovelat;

3) rahoitusvekselit;

4) muut velat; sekä

5) siirtovelat.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan myös 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien D.9 kohdassa tarkoitettuihin velkoihin.

Edellä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemisellä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen

nen saa esittää 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetut tiedot erittelemättä niitä tase-erittäin sekä jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään mainitun momentin 3, 4 ja 6 kohdassa.

## 6 §

### *Tuloveroja koskevat liitetiedot*

Liitetietona on esitettävä:

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

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

3) selostus arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 1—3 kohdassa.

## 7 §

### *Vakuudet ja vastuusitoumukset*

Liitetietona on esitettävä:

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 tarkoitetulla 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.

Taseeseen sisällyttämättömistä 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.

## 8 §

### *Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä*

Liitetietona on esitettävä:

1) henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana, ryhmittäin eriteltynä; sekä

2) tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.

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

1) palkat ja palkkiot näistä tehtävistä;

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

3) heitä koskevien 7 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; sekä

4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.

Edellä 2 momentissa tarkoitettuihin toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava mainitun momentin 4 kohdan mukaiset tiedot toimielinkohtaisesti.

Edellä 2 momentin 1 ja 4 kohdassa sekä 3 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos se koskee yksittäistä henkilöä.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista

säädetään 2 momentin 1 ja 4 kohdissa sekä 3 momentissa.

## 9 §

### *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 tarkoitetut tiedot sekä tieto yritysmuodosta.

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

Edellä 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos:

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

2) tieto on vähämerkityksellinen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Edellä 3 momentissa säädetyn lisäksi 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu tieto omasta pääomasta ja tilikauden voitosta tai tappiosta saadaan jättää esittämättä, jos:

1) yritys yhdistellään tytäri- tai osakkuusyrityksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen; tai

2) kirjanpitovelvollisella on vähemmän kuin puolet yrityksen osakkeista tai osuuksista eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.

## 10 §

### *Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot*

Sen lisäksi mitä edellä tässä luvussa säädetään, kotimaiseen tai siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelman tai taseen liitetietona on ilmoitettava:

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

2) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka,

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.

## 11 §

### *Yksityisen elikeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitovelvollisten lyhennetyt liitetiedot*

Yksityinen elinkeinonharjoittaja ja muu kirjanpitovelvollinen kuin mitä kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1, 2 ja 6—14 kohdassa sekä 3 luvun 9 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitetaan, saa esittää 2—9 §:ssä säädetyn sijasta lyhennetyt liitetiedot, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista.

Lyhennettyinä liitetietoina on esitettävä vähintään seuraavat tiedot:

1) annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset, takaukset, vekseli-, takuu- ja muut vastuut sekä vastuusitoumukset; sekä

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

## 3 luku

### **Konsernituloslaskelma ja konsernitase**

## 1 §

### *Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen kaavat*

Konsernituloslaskelma laaditaan noudattaen soveltuvin osin 1 luvun 1—5 §:ssä sää-

dettyjä 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 perusteella tuotoksi tai kuluksi merkittävät erät esitetään konsernituloslaskelmassa yhteenlasketuina rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä ”Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)”. Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin joko ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin.

Välittömät verot eritellään konsernituloslaskelmassa tai 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.

Mitä 1 luvun 1 §:n 4 momentissa ja 2 §:n 4 momentissa säädetään, saadaan soveltaa myös konsernituloslaskelmaan. Jos kirjanpitolovelvollinen ei sovelta kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, muut kuin satunnaisiin eriin kohdistuvat verot esitetään varsinaisen toiminnan veroina ennen nimikettä ”Voitto (tappio) ennen satunnaisia erä”, josta tällöin käytetään nimikettä ”Voitto (tappio) varsinaisesta toiminnasta”.

## 3 §

### *Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen*

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

Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 2 momentissa tarkoitettu osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja mainitun pykälän 4, 6 ja 7 momentissa säädetyllä tavalla lasketut lisäys- ja vähennyserät merkitään konsernitaseeseen yhteenlaskettuina sijoitusten ryhmään omaksi eräkseen.

Kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitettu laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisen kanssa.

Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä esitetään omana eränään vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi 3 momentissa tarkoitettujen 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—10 §: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 konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitusta laskentaperiaatteesta;

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

6) selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittävällä 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 osakkuusyrittöksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi; sekä

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

## 3 §

*Tytär- ja osakkuusyrittöksiä koskevat liitetiedot*

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

1) konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi, kotipaikka sekä kon-

serniyritysten ja omissa nimissään muttakonserniyritysten lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrityksessä;

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

3) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellystä osakkuusyrittöksestä ja tieto käytetystä yhdistelymenetelmästä;

4) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyrittöksestä sekä tämän osakkuusyrittöksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;

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

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

7) jos tytäryrittö on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen emoyrittöksen tilikautta päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrittöksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrittöksen ja emoyrittöksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

Jollei kirjanpito-velvollinen sovelle kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, luetaan 1 momentin 2 ja 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat.

Edellä 1 momentin 1—4 kohdassa tarkoitetut tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Lisäksi omaa pääomaa ja voittoa tai tappiota koskevat tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos konserniyritysten omistusosuus yrityksessä on vähemmän kuin puolet eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.

## 4 §

*Muut liitetiedot*

Edellä 1—3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä:

1) erittely konserniliikearvon poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa;

2) erittely konserniliikearvosta ja -reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa;

3) laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyritysten omiin taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa;

4) kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista omaan pääomaan merkitty osuus;

5) osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä; sekä

6) henkilöstön keskimääräinen luku yhteisyrityksissä, jotka on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:ssä säädetyllä tavalla.

## 5 luku

**Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt**

## 1 §

*Tase-erittelyt*

Tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkitty:

- 1) pysyvät vastaavat;
- 2) vaihtuvat vastaavat;
- 3) vieras pääoma; sekä
- 4) 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 7 §:ssä tarkoitetut liitetiedot,

jotka kirjanpitovelvollinen on esittänyt tilinpäätöksessään, on luetteloitava ryhmittäin. Muutoksista tulee pitää luetteloa tai erillistä kirjanpitoa tilikauden aikana, jos tiedot eivät ilmene pääkirjanpidosta.

## 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 päivittävä ja laatijoiden on ne allekirjoitettava. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmennetaan laatijan ja merkinnän tekohetken ilmaisevalla tunnuksella.

## 6 luku

**Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset**

## 1 §

*Voimaantulo*

Tämä asetus tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.

Tällä asetuksella kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annettu kirjanpitoasetus (1575/1992) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.

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

Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä asetusta kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun kirjanpitolaki tulee voimaan.

## 2 §

*Siirtymäsäännös*

Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa kirjanpi-

toonsa ennen 1 päivää tammikuuta 1998 säännösten soveltaminen sitä edellyttää, vastaavasti soveltaa 1 §:n 2 momentissa mainittua, kumotun asetuksen säännöksiä.

voimassa olleita kirjanpitolain (655/1973) säännöksiä sanotun päivän jälkeen, kirjanpitovelvollinen saa, siltä osin kuin näiden

Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1997

**Tasavallan Presidentti**

**MARTTI AHTISAARI**

Kauppa- ja teollisuusministeri *Antti Kalliomäki*

**SDK/SÄHKÖINEN PAINOS**

---

N:o 1336—1339, 4 1/2 arkkia

PÄÄTOIMITTAJA TIMO LEPISTÖ  
OY EDITA AB, HELSINKI 1997