

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain ja osuuskuntalain tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä koskevia säännöksiä. Tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilinpäätöstä koskevat säännökset Euroopan yhteisöjen lainsäädännön kanssa.

Ehdotus ei merkitse muutoksia voimassa olevan lainsäädäntömme taustalla olevaan teoriaan eli niin sanottuun meno-tulo-teoriaan, vaan ehdotetuissa muutoksissa on pitäydytty voimassa olevan lainsäädäntömme teoriapohjaan.

Kirjanpitolakiimme ehdotetaan sisällytettäväksi tilinpäätökselle asetettavaksi yleiseksi vaatimukseksi Euroopan yhteisöjen direktiiveihin sisältyvä ”true and fair view” -periaate, jonka mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Mahdollisuutta lukea valmistuksen kiinteitä menoja hankintamenoon ehdotetaan laajennettavaksi. Samoin ehdotetaan, että valmistusajaltaan pitkäaikaisista toimituksista syntyvä tulo saadaan kirjata valmistusasteen perusteella. Ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen muuntamisessa ehdotetaan vertailtavuuden parantamiseksi noudatettavaksi tilikauden päätymispäivän kurssia. Käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa olisi velvollisuus aktivoida hankintameno ja kirjata se kuluksi ennalta laadittavan suunnitelman mukaan. Lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan tuotoista vähennetään lisäksi ne vastaiset menot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Samoin vähennettäisiin ne vastaiset menetykset, joiden toteutumista on pidettävä ilmeisenä.

Konsernitilinpäätöstä koskevat yleiset määräykset ehdotetaan siirrettäväksi osakeyhtiö-

laista kirjanpitolakiin. Samalla konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus laajenisi kosemaan osakeyhtiön ohella muita yhteisömuotoja. Kirjanpitolakiin lisättäisiin säännökset konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, tilinpäätöstietojen yhdistelemisen eli konsolidoinnin periaatteista, osakkuusyrityksen mukaan ottamisesta konsernitilinpäätökseen ja liitetietovaatimuksista. Konserniyhteisöjen tilinpäätöksiin sisältyvät veropainotteiset kirjaukset olisi mahdollista eliminoida konsernitilinpäätöksen tasolla jakamalla varaukset ja poistoero lykättyyn verovelkaan ja omaan pääomaan. Osakeyhtiölain voitonjakorajoitusta koskevaa sääntelyä täsmennettäisiin emoyrityksen voitonjaon osalta.

Ehdotuksessa lisättäisiin kirjanpitovelvollisen käytössä olevien tuloslaskelman vaihtoehtoisien esittämistapojen määrää. Tuloslaskelma voitaisiin laatia joko nykyisenkaltaisena menolajipohjaisena tai vaihtoehtoisesti toimintokohtaisena. Tasekaavaa ehdotetaan muutettavaksi ulkoasultaan vastaamaan direktiivien mukaista pakollista kaavaa.

Pankkien ja vakuutusyhtiöiden tilinpäätösinformaatiota koskevien erityismääräysten osalta säilytettäisiin nykyisten valvontaviranomaisten toimivalta antaa tarpeellinen yksityiskohtainen ohjeistus.

Ehdotus liittyy monilta keskeisiltä osin Euroopan talousalueesta tehtyyn sopimukseen.

Ehdotetut lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin soveltaa lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä siltä tilikaudelta laadittavaan kirjanpitoon, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1994 tai sitä ennen. Lisäksi ehdotukseen sisältyisi yksittäisten säännösten osalta erityisiä siirtymäsäännöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu		Sivu
YLEISPERUSTELUT	3	1.2. Osakeyhtiölaki	37
1. Johdanto	3	1.3. Osuuskuntalaki	39
2. Esityksen yhteiskunnallinen merkitys	3	2. Tarkemmat säännökset ja määräykset	40
3. Nykytilanne ja ehdotetut muutokset	5	3. Voimaantulo	40
3.1. Tilinpäätöstä koskeva lainsäädäntö	5	LAKITEKSTIT	41
3.2. Tilinpäätösnormistojen yhdenmukaistaminen Euroopan yhteisöissä	7	1. Laki kirjanpitolain muuttamisesta	41
3.3. Ehdotuksen pääkohdat	9	2. Laki osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun muuttamisesta	45
4. Valmisteluvaiheet	11	3. Laki osuuskuntalain muuttamisesta	47
5. Esityksen organisatoriset ja taloudelliset vaikutukset	13	LIITTEET	49
6. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja	13	Liite 1. Rinnakkaistekstit	49
6.1. Valvontaviranomaisten tarkemmat määräykset	13	1. Laki kirjanpitolain muuttamisesta	49
6.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista	13	2. Laki osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun muuttamisesta	58
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	14	3. Laki osuuskuntalain muuttamisesta	62
1. Lakiehdotusten perustelut	14	Liite 2.	65
1.1. Kirjanpitolaki	14	Kirjanpitoasetus	65

YLEISPERUSTELUT

1. Johdanto

Kirjanpitolaki (655/73) on ollut voimassa lähes kaksi vuosikymmentä. Tänä aikana on sekä kirjanpitovelvollisten yritysten toimintaympäristössä että niiden toiminnassa tapahtunut huomattavia muutoksia. Yritysten kotimaisessa toimintaympäristössä ovat erityisesti rahoitusmarkkinat muuttuneet siten, että osakemarkkinoiden ja yleensäkin arvopaperimarkkinoiden merkitys yritysten rahoitushuollossa on lisääntynyt suuresti. Toisaalta suomalainen yritystoiminta on entistä enemmän kansainvälistynyt, mikä on merkinnyt useille yrityksille myös rahoituksen hankkimista ulkomaisilta pääomamarkkinoilta sekä eräille suuryrityksille hakeutumista ulkomaisille kehittyneille osakemarkkinoille. Maamme koko yritystoiminnassa merkittävä kehityspiirre on ollut elinkeinoelämän rakennemuutos, joka on ilmennyt muun muassa palvelusektorin kasvuna sekä teollisuuden ja kaupan piirissä taitotietoinvestointien huomattavana lisääntymisenä.

Nykyisen kirjanpitolain pohjaksi valittiin selväpiirteinen teoria, meno-tulo-teoria, koska pidettiin tärkeänä, että tilinpäätöksen ulkopuolinen tarkastelija on tietoinen niistä yleisistä periaatteista, joita kirjanpidossa ja tilinpäätöstä laadittaessa seurataan. Kirjanpitolain perustamisella käsitteidensä ja sisältönsä puolesta tar koitukseen sopivaan teoriaan haluttiin varmistaa myös informaation yksiselitteisyys ja lain rakenteen johdonmukaisuus. Viime vuosina on erityisesti anglosaksisen kirjanpitokulttuurin omaavissa maissa kuten Yhdysvalloissa ja Kanadassa kehitetty kirjanpidon kokonaiselityksiä, joista on tarkoitus pyrkiä pitkällä aikavälillä johtamaan yksittäisten kirjanpito- ja tilinpäätösongelmien ratkaisut. IASC (International Accounting Standards Committee) on julkaissut kannanottonsa tällaiseksi ajatusrakennelmaksi tilinpäätösten laatimista silmällä pitäen.

Yritystoiminnan kansainvälistyminen on heijastunut yhä enenevässä määrin suomalaisten suuryritysten tilinpäätösinformaatioon. Yritykset ovat mukauttaneet antamaansa informaatiota tilinpäätösten ulkomaisten hyväksikäyttäjien odotuksia ja vaatimuksia vastaavaksi. Useat yritykset julkaisevat kotimaisen tilinpäätöksen lisäksi ulkomaisen normiston tai kansainvälisesti hyväksytyjen tilinpäätösstandardien

mukaan laadittuja rinnakkaistilinpäätöksiä. Tähän suuntaan kehitystä ovat osaltaan vieneet myös julkisesti noteerattavia yhtiöitä koskevat arvopaperipörssin tilinpäätösinformaatiota koskevat erityismääräykset.

Muunnettaessa suomalaisen säännösten puitteissa laadittuja tilinpäätöksiä ulkomaisten normien ja käytännön mukaisiksi on todettu tilinpäätöksen laajuus-, arvostus- ja jakso- tusongelmien ratkaisujen eroavan selvästi eräiden yksityiskohtien osalta. Tällaisiksi on katsottu muun muassa vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintamenon määrittely, projektitulojen jaksottaminen, suunnitelman mukaisten poistojen laskeminen, varausten jaottelu kohdennettuihin ja yleisvarauksiin sekä lykätyn verovelan kirjaaminen. Lisäksi on noussut esiin ulkomaisten konsernitilinpäätösnormistojen ratkaisuja, jotka poikkeavat osakeyhtiölain konsernitilinpäätöksen laatimista koskevista säännöksistä, kuten muun muassa osakkuusyhtiöiden käsitelyn osalta.

Keskeinen kansalliseen sääntelyyn vaikuttava tekijä on Euroopan yhteisöjen (EY) piirissä tapahtuva lainsäädäntöjen yhtenäistämistyö. EY:n piirissä tapahtuvalla yhteisölainsäädännön harmonisoinnilla on keskeinen merkitys kirjanpitolainsäädännössä omaksuttaville periaatteille. Suomalainen kirjanpitolainsäädäntö ei vastaisuudessa voi poiketa EY:n tilinpäätösdirektiivien periaatteista. Merkittävimmät tilinpäätösinformaatiota koskevista direktiiveistä ovat yhtiöiden vuositilinpäätöstä koskeva neljäs yhtiöoikeudellinen direktiivi (78/660/ETY) ja konsernitilinpäätöstä koskeva seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi (83/349/ETY). Niissä säädetään varsin yksityiskohtaisesti periaatteet tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä esitettävälle informaatiolle.

2. Esityksen yhteiskunnallinen merkitys

Tilinpäätösinformaation merkitys kirjanpito- velvollisten eri sidosryhmien kannalta on olennaisesti lisääntynyt niistä ajoista, jolloin nykyinen kirjanpitolaki tuli voimaan. Raha- ja osakemarkkinoiden kehittyminen on tuonut tilinpäätösinformaation käyttäjäkunnan piiriin laajoja uusia piirejä. Näiden informaatiotarpeet puolestaan vaihtelevat niin informaation sisäl-

lön kuin määränkin osalta. Kaikkien informaation käyttäjäryhmien osalta voidaan yhteisenä tavoitteena olettaa mahdollisimman luotettavan informaation saaminen. Eräänä ilmaukse-
na tästä läpi kaiken menevästä tavoitteesta on eurooppalaisesta normistosta johdettu true and fair view -periaate, joka asettaa tavoitteeksi sen vaatimuksen tilinpäätöksen laatijalle, että tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Ehdotetuilla muutoksilla on tarkoitus saat-
taa suomalainen tilinpäätösinformaatiota kos-
keva normisto vastaamaan muuttuneita tarpei-
ta. Tavoittelemisen arvoisena on pidetty sitä,
että kirjanpitovelvollisten tarjoama informaatio
perusteitaan on mahdollisimman yhdenmu-
kaista ja että subjektiivisten elementtien vaiku-
tus informaation lopputulokseen tuodaan mah-
dollisimman avoimesti julki. Erityisesti osake-
sijoittajien kannalta on keskeistä, että tilinpää-
tökset ja muu informaatio on mahdollisimman
pitkälle vertailukelpoista keskenään.

Yritystoiminnan ja pääomamarkkinoiden
kansainvälistyminen on suurin yksittäinen teki-
jä nyt ehdotetuissa muutoksissa. Suomalaisen
yritysten tilinpäätösinformaation tulee vastata
myös kansainvälisen käyttäjäkunnan tiedontar-
peita. Yksittäisten yritysten kannalta on kes-
keisen tärkeää, että niiden tarjoama informaatio
täyttää sekä muutovaatimusten että luotet-
tavuuden osalta ulkomaisen lukijakunnan vaa-
timukset. Erityisesti ne suomalaisyritykset, jot-
ka ovat pääomien hankinnassa suuntautuneet
myös ulkomaisille pääomamarkkinoille, ovat
laatineet rinnakkaistilinpäätöksiä, jotka useim-
miten ovat ns. kansainvälisesti yleisesti nouda-
tettujen tilinpäätösstandardien mukaisesti laa-
dittuja. Kehittyneillä pääomamarkkinoilla syn-
tyneet vaatimukset ovat osaltaan ohjaamassa
suomalaista normistoa myös kohti yleisesti
noudatettuja kansainvälisiä vaatimuksia.

Välttämättömät muutokset voimassa olevaan
lainsäädäntöön johtuvat kehityksessä olevasta
eurooppalaisesta normistosta. Samanaikaisesti
kirjanpitolain uudistuksen kanssa vireillä ollut
hanke Euroopan talousalueesta tehdyn sopi-
muksen aikaansaamiseksi on sisältänyt muun
ohella velvoitteen Suomelle Euroopan vapaa-
kauppaliittoon (EFTA) kuuluvana maana so-
peuttaa lainsäädäntönsä vastaamaan EY:n pii-
rissä hyväksyttyjä yhtiöoikeudellisia direktiive-
jä. Siltä osin kuin direktiiveissä on pakottavia
säännöksiä, on ne katsottu velvoittaviksi, ja
sopeutuminen niihin välttämättömäksi. Täten

hallituksen esitys liittyy ETA-sopimuksen voi-
maansaattamiseen Suomessa niiltä osin kuin
ehdotetut muutokset perustuvat direktiivien
pakottaviin määräyksiin. Koska EY:n tilinpää-
tösdirektiivit sisältävät varsin pitkälle menevää
tilinpäätösnormiston sääntelyä, on niiden vai-
kus ehdotettuihin uusiin säännöksiin ollut
keskeinen.

Ehdotetuilla muutoksilla on tavoiteltu
aiempaa luotettavampaa konsernitalinpäätös-
informaatiota. Konsernitalinpäätösinformaation
merkityksen kasvu on verrannollinen konserni-
en yleistymiseen. Erityisesti osakesijoittajien ja
luotonantajien kannalta konserni-informaatiol-
la on huomattava merkitys. Ehdotukset mer-
kitsevät konsernitalinpäätöstä koskevien kes-
keisten säännösten siirtämistä yhtiöoikeudelli-
sesta lainsäädännöstä yleiseen kirjanpitolain-
säädäntöön. Tällä on tavoiteltu eri yhtiömuo-
toja hyväksikäyttämällä tapahtuvan konserni-
tilinpäätösinformaatiota koskevien säännösten
kiertämisen estämistä. Eri yhteisömuotojen
osalta on katsottu yhtä tärkeäksi luotettavan
konserni-informaation saaminen.

Tuloslaskelmakaavan osalta ehdotetut muu-
tokset lisäävät kirjanpitovelvollisen käytettävissä
olevien vaihtoehtojen määrää. Tämän ei
voida katsoa olevan ristiriidassa vertailtavuuden
vaatimuksen kanssa, vaan käytettävissä
olevat vaihtoehdot johtuvat kirjanpitovelvollisen
mahdollisuudesta noudattaa joko katelasken-
taa tai vaihtoehtoisesti niin sanottua täys-
katteellista laskentaa sen mukaan kuin kirjan-
pitovelvollisen edellytykset ja tarpeet huomioon
ottaen voidaan pitää tarkoituksenmukaisena.

Ehdotetut muutokset kohdistuvat kirjanpito-
lain tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin. Juok-
sevaa kirjanpitoa koskevia lain säännöksiä ei
ehdoteta muutettaviksi. Ehdotetut muutokset
koskevat kaikkien kirjanpitovelvollisten tilin-
päätösten laadintaa koskevaa sääntelyä. Kir-
janpitolain 1 §:n mukaan jokainen, joka har-
joittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä
toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Osakeyhtiö,
osuuskunta, kommandiitti-yhtiö, avoin yhtiö,
yhdistys ja muu sellainen yhteisö sekä
säätio ovat aina kirjanpitovelvollisia.

Ehdotukset merkitsevät muutoksia kirjanpi-
tolain lisäksi osakeyhtiölain (734/78) tilinpää-
töstä, konsernitalinpäätöstä ja voitonjakoa kos-
keviin säännöksiin. Keskeinen muutos on konserni-
tilinpäätöstä koskevien säännösten siirtyminen
osakeyhtiölaista kirjanpitolakiin, jolloin
niiden soveltamisala vastaavasti laajenee kaik-

kiin yhtiömuotoihin. Voitonjakoa koskevissa osakeyhtiölain säännöksissä tulee otettavaksi huomioon kirjanpitovelvollisen mahdollisuus verotuksellisten kirjausten eliminointiin konsernitilinpäätöksessä.

Osuuskuntalain (247/54) tilinpäätöstä koskevia säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi ja täydennettäväksi eräiltä osin. Ehdotetut muutokset koskevat arvonkorotuksen peruuttamista ja tilinpäätöstietojen julkistamista. Osuuskunnan ylijäämän käyttöä koskeviin säännöksiin ei ehdoteta muutoksia. Vastaisuudessaakin konsernin emoyrityksenä olevan osuuskunnan ylijäämän käyttö määräytyisi emoyrityksen oman tilinpäätöksen eikä konsernitilinpäätöksen perusteella. Ehdotukseen ei sisälly muutoksia lakiin avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä (389/88). Myöskään muita yhteisöjä kuten yhdistyksiä ja säätiöitä koskevaan lainsäädäntöön ei ehdoteta muutoksia.

Ehdotukset eivät sisällä muutoksia toimialakohtaiseen kuten pankki- ja vakuutussektoria koskevaan erityissääntelyyn. Ehdotettujen lainmuutosten voidaan kuitenkin arvioida vaikuttavan eri valvontaviranomaisten toimivaltansa nojalla antamiin ohjeisiin ja määräyksiin.

3. Nykytilanne ja ehdotetut muutokset

3.1. Tilinpäätöstä koskeva lainsäädäntö

Suomalaisen kirjanpitonormiston perussäädös on kirjanpitolaki. Se on liiketapahtumien kirjaamista, tilinpäätöksen laatimista ynnä muuta kirjanpitovelvollisuutta koskeva yleislaki, jota kaikkien kirjanpitovelvollisten on noudatettava, jollei toisin säädetä tai määrätä. Kaikkien kirjanpitovelvollisten yhteisömuodosta ja koosta riippumatta on noudatettava kirjanpitolakia samoin kuin sen nojalla muun muassa kirjanpitoasetuksessa annettuja säännöksiä. Kirjanpitolain 1 §:ssä säädetään, että jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa on kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisuudesta on vapautettu vain samassa säännöksessä luetellut julkisyhteisöt, maatilatalouden harjoittajat sekä Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjoismaiden projektivientirahasto. Osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö, avoin yhtiö, yhdistys ja muu sellainen yhteisö sekä säätiö ovat kuitenkin aina kirjan-

pitovelvollisia ja niiden on soveltuvin osin noudatettava kirjanpitolain säännöksiä.

Kirjanpitolain 39 §:ssä säädetään, että lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen muun lain nojalla määrää. Erityisesti tilinpäätöstä koskevia määräyksiä on yhtiölainsäädännössä kuten osakeyhtiölaissa sekä toimialakohtaisessa erityislainsäädännössä kuten pankki- ja vakuutusyhtiölainsäädännössä.

Voimassa olevan osakeyhtiölain säännösten taustalla on, että osakeyhtiön juoksevaan kirjanpitoon sovelletaan kirjanpitolakia. Tilinpäätösten laatimisen osalta sovelletaan kirjanpitolakia, mikäli osakeyhtiölaissa ei ole tilinpäätöksen laatimisen osalta tästä poikkeavia määräyksiä. Osakeyhtiölakiin on sisällytetty sellaiset säännökset, jotka on katsottu tarpeellisiksi osakeyhtiöissä niiden erityisluonteen vuoksi.

Pankkien ja vakuutusyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä ei ole suljettu yleisen kirjanpitolain soveltamisalan ulkopuolelle. Tästä huolimatta voimassa olevan niitä koskevan ohjeistuksen voidaan katsoa olevan varsin autonominen ja riippumaton kirjanpitolain määräyksistä. Vallitsevan tulkinnan mukaan pankkitarkastusvirasto ja sosiaali- ja terveysministeriö voivat antaa omissa ohjeissaan kirjanpitolaista poikkeavia määräyksiä.

Yksittäisen yhtiön tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat määräykset osakeyhtiölaissa ja niiden suhde kirjanpitolakiin

Osakeyhtiölakia uudistettaessa oli eräänä keskeisenä tavoitteena lisätä osakeyhtiömuotoisten yritysten antamaa informaatiota. Lain uudistamista koskeneen hallituksen esityksen (HE 27/1977 vp) perustelujen mukaan sekä yhteiskunta että ulkopuoliset sidosryhmät tarvitsivat enenevässä määrin tietoja osakeyhtiöiden toiminnasta ja omistussuhteista. Lisäksi perusteluissa todetaan, ettei kirjanpitolaki aseta eikä ole pyrkinytkään asettamaan osakeyhtiöiden tilinpäätösinformaatiolle kyllin korkeata vaatimustasoa.

Tietojen saannin tehostumisen todettiin parantavan osakkeenomistajien ja velkojien mahdollisuuksia valvoa oikeuksiaan sekä palvelevan niin henkilökunnan intressejä kuin myös julkista ja yleistä etua. Lisäksi etenkin pienten

yritysten johdon kannalta voi olla merkitystä sillä, että laissa vaaditaan informaation lisäämistä, koska yritysten johto ei kenties muutoin hankkisi yhtiöstään riittävän perusteellisia tietoja käyttöönsä. Yksityisen osakkeenomistajan ja vähemmistöryhmien todettiin perusteluissa tarvitsevan entistä laajempaa lakiin perustuvaa suojaa enemmistövaltaa vastaan. Riittävä tietojen saanti ja kehittynyt vähemmistösuoja ovat tärkeitä myös osakesäästämisen kannalta ja pyrittäessä tukemaan sen kautta yritysten toiminnan rahoittamista.

Kirjanpitolain 39 §:n mukaan kirjanpitolain säännösten estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen muun lain nojalla määrätään. Osakeyhtiölakiin on sisällytetty sellaiset säännökset, jotka on katsottu tarpeellisiksi osakeyhtiöissä niiden erityisluonteen vuoksi. Pyrkimys lisätä osakeyhtiöiden itsestään antamaa informaatiota käy ilmi useista osakeyhtiölain 11 luvun säännöksistä. Osa niistä koskee tuloslaskelmaa ja tasetta sekä niitä täydentäviä liitetietoja ja osa pakollista toimintakertomusta. Lisäksi lukuun on sisällytetty konsernitilinpäätöstä koskevat kaikki laintasoiset määräykset.

Kirjanpito- ja osakeyhtiölakien säännöksiä sovelletaan kaikkiin osakeyhtiöihin. Tilinpäätössäännösten osalta osakeyhtiölaki on erityislaki verrattuna kirjanpitolainsäädäntöön. Myös erityislainsäännön alaisten osakeyhtiöiden on noudatettava kirjanpitolainsäädäntöä ja osakeyhtiölain tilinpäätöstä koskevia säännöksiä. Pankki- ja vakuutusyhtiölainsäädäntö sulkee pankki- ja vakuutussektorin osaksi yleisten tilinpäätösnormien soveltamisen ulkopuolelle. Muihin erityislakeihin saattaa kuitenkin sisältyä poikkeus- tai täydentäviä säännöksiä.

Konsernitilinpäätös käsittää konsernituloslaskelman ja konsernitaseen sekä niiden liitetiedot samoin kuin toimintakertomuksen. Konserniyhtiöiden keskinäisistä pääomayhteyksistä ja toiminnoista johtuen konserni taloudellisenä kokonaisuutena ei ole yksittäisten yhtiöiden summa. Konsernin tulos tilikaudelta ei ole sama kuin konserniyhtiöiden tulosten summa eikä konsernin asema ole yhtä kuin konserniyhtiöiden taloudellisten asemien summa. Konsernia taloudellisenä kokonaisuutena kuvaamaan on katsottu tarvittavan erityinen selvitys, konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen

tarkoituksena on nimenomaan estää konsernin tarjoaman organisaatiomuodon väärinkäyttäminen yksittäisten konserniyhtiöiden velkojien tai muiden sidosryhmien vahingoksi. Käsitteellisesti konsernitilinpäätös on osa emoyhtiön tilinpäätöstä.

Muu yhteisölainsäädäntö

Osuuskunnan tilinpäätöstä koskevat määräykset sisältyvät osuuskuntalain 9 lukuun. Osuuskunnan tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja osuuskuntalain säännösten mukaan. Keskeiset osuuskuntalain erityismääräykset koskevat oman pääoman jakoa vapaaseen omaan pääomaan ja sidottuun omaan pääomaan sekä sidotun pääoman koostumusta, arvonorotusta, varastovarausta sekä tilinpäätöstietojen julkistamista. Osuuskuntalaki ei sisällä konsernitilinpäätöstä koskevia säännöksiä.

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 9 luku sisältää määräykset tilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, tilinpäätöksen laatimisesta, tilinpäätöksen sisällöstä, tilinpäätöstietojen julkistamisesta sekä kirjanpitolautakunnan ohjeiden ja lausuntojen antamisesta. Laatimisvelvollisuutta koskevan säännöksen mukaan kultakin tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman ja taseen. Tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 9 luvun säännösten mukaan.

Muu erityislainsäädäntö

Muussa lainsäädännössä on tilinpäätöstä koskevia määräyksiä säätiölaissa (109/30) ja eläkesäätiölaissa (469/55). Kirjanpitovelvollisuudesta on säätiölain mukaan voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Eläkesäätiölain mukaan eläkesäätiön tulee noudattaa soveltuvin osin kirjanpitolain säännöksiä. Sosiaali- ja terveysministeriö kuitenkin vahvistaa ohjeet tilinpäätösten laatimisesta. Materiaalisten määräysten osalta lakiin sisältyy vain viittaus eläkevas- tuun merkitsemisestä taseeseen.

Pankin kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia säännöksiä on kirjanpitolain lisäksi niitä koskevissa yhtiölaeissa ja pankkilaeissa. Liikepankkeja, kiinnitysluottopankkeja ja luotto-osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä on osakeyh-

tiölaissa, liikepankkilaissa (540/69), rahoitus-toimintalaissa (1544/91) sekä luotto-osakeyhtiölaissa (546/69). Osuuspankkien ja sääntöpankkien osalta säännöksiä on osuuskuntalaissa ja osuuspankkilaissa (1271/90) sekä säästöpankkilaissa (1270/90).

Vakuutusyhtiölaki (1062/79) sisältää useita säännöksiä vakuutusyhtiön tilinpäätöksestä. Vakuutusyhtiön kirjanpidossa on sen estämättä, mitä muualla laissa säädetään, noudatettava lain 10 luvun säännöksiä ja sosiaali- ja terveysministeriön antamia vakuutustoiminnan erityisluonteesta johtuvia ohjeita. Vakuutusyhtiölaissa on erilliset säännökset tilikauden pituudesta, konsernista, kulumattoman sijoitusomaisuuden arvostamisesta tilinpäätöksessä, oman pääoman jaottelusta, liitetiedoista, panttien ja vastuiden ilmoittamisesta tilinpäätöksessä sekä eräiden asiakirjojen säilyttämisestä. Sosiaali- ja terveysministeriö on julkaissut muun ohessa kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia, muutoksia ja täydennyksiä kirjanpitolakiin ja kirjanpitoasetukseen sisältäviä useita yleiskirjeitä vakuutusyhtiöille.

3.2. Tilinpäätösnormistojen yhdenmukaistaminen Euroopan yhteisöissä

Yleistä Euroopan yhteisön tilinpäätösdirektiiveistä

Euroopan yhteisöjen EY yhtiöoikeudellisista direktiiveistä neljäs ja seitsemäs direktiivi koskevat yhtiöiden tilinpäätösinformaatiota. Neljäs direktiivi koskee yksittäisen yhtiön vuosittain tilinpäätöksen laatintaa, sisältöä ja julkistamista sekä tilintarkastusta. Seitsemäs direktiivi sääntelee vastaavia kysymyksiä konsernitilinpäätöksen osalta.

Neljäs direktiivi (78/660/ETY) tiettyihin yhtiömuotoihin kuuluvien yhtiöiden tilinpäätöksistä hyväksyttiin jo vuonna 1978, ja jäsenvaltioiden tuli mukauttaa lainsäädäntönsä direktiivin mukaiseksi eräin siirtymäsäännöksiin lahden vuoden kuluessa sen julkaisemisesta eli elokuuhun 1980 mennessä.

Konsernitilinpäätösdirektiivi eli seitsemäs direktiivi (83/349/ETY) konsolidoiduista tilinpäätöksistä julkaistiin vuonna 1983. Jäsenvaltioiden oli mukautettava lainsäädäntönsä sen mukaiseksi tammikuun 1 päivään 1988 mennessä. Seitsemännen direktiivin mukaiset konsernitilinpäätökset olisi emoyhtiöiden tullut

laatia 1 päivänä tammikuuta 1990 ja sen jälkeen alkavista tilikausista lukien.

Direktiivejä muutettiin marraskuussa 1990 siten, että pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevia soveltamisrajoja nostettiin samalla kun pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevat helpotukset muun muassa esittämisperiaatteiden osalta tulivat kaikkia jäsenvaltioita velvoittaviksi (90/604/ETY). Direktiivejä muutettiin samalla siten, että jäsenvaltiokohtaisesti erikseen määritellyt henkilöyhtiöt tulivat direktiivien soveltamisen piiriin (90/605/ETY).

Rahoituslaitosten tilinpäätöskäytännön yhdenmukaistamiseksi on annettu direktiivi (86/635/ETY), joka julkaistiin joulukuussa 1986. Yhteisön jäsenmaiden oli sopeutettava kansallinen lainsäädäntö direktiivin mukaiseksi vuoden 1990 loppuun mennessä ja ohjeiden mukaiseen käytäntöön tulee siirtyä viimeistään vuonna 1993. Vakuutusyhtiöiden tilinpäätöstä sääntelevä direktiivi tulee voimaan vuoden 1994 alusta.

Yhteisölainsäädännön neljäs direktiivi

Neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin pää tavoitteena on yhtenäistää arvostus- ja jaksotussäännöksiä, tilinpäätöksen laadintaperiaatteita ja julkaistavan tilinpäätösinformaation muotoa eri jäsenvaltiossa toimivien yhtiöiden välisen vertailukelpoisuuden parantamiseksi. Neljäs direktiivi koskee pääsääntöisesti kaikkia osakeyhtiö- ja kommandiittiyhtiötyyppejä yrityksiä niiden koosta riippumatta.

Neljännen direktiivin mukaan tilinpäätösinformaation ensisijainen tavoite on antaa oikea ja riittävä kuva (true and fair view) yhtiön varoista, veloista, taloudellisesta tilasta ja tuloksesta. Direktiivin arvostusperiaatteet on ilmaistu 31 artiklassa:

- yrityksen toiminnan jatkuvuus (going concern)
- arvostusperiaatteiden jatkuvuus (consistency)
- varovaisuus (prudence), jonka mukaan erityisesti
 - vain realisoituneet voitot (profits made) saadaan ottaa huomioon
 - kaikki nähtävissä olevat velvoitteet ja menetykset on otettava huomioon ja
 - poistot on tehtävä tuloksesta riippumatta
- tilinpäätökseen on sisällytettävä kaikki kertyneet tulot ja menot (accrual)

— varat ja velat on arvostettava erikseen, ja
— avaavan taseen tulee vastata edellisen tilikauden päättävää tasetta.

Pääperiaatteena on menojen arvostaminen alkuperäisiin hankintamenoihin. Jäsenvaltio voi sallia tai vaatia kuluvan käyttöomaisuuden ja käyttöomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden arvostamista jälleenhankintahintaan tai inflaatio-oikaistuun hintaan. Mikäli uudelleenarvostus merkitään myös tuloslaskelmaan tai muuten siirretään omaan pääomaan, sitä ei saa lukea jakokelpoiseen voittoon. Uudelleenarvostuksesta ja siinä tapahtuneista muutoksista on tehtävä selko tilinpäätöksen liitetiedoissa. Vaihto-omaisuus arvostetaan pääsäännön mukaan välittömiin menoihin. Direktiiviin sisältyy kuitenkin liikkumavaraa, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat sallia hankintamenojen otettavaksi mukaan osuuden myös valmistuksen kiinteäluontoisista menoista muuttuvien (välittömiin) menojen lisäksi. Käytännössä täyskatteellista laskentaperiaatetta noudatetaan EY-valtioissa lähes poikkeuksetta. Itse valmistetun käyttöomaisuuden kohdalla sovelletaan samaa täyskatteellista laskentaperiaatetta kuin vaihto-omaisuuden arvostuksessa.

Jos käyttöomaisuuden arvo on pysyvästi alentunut, on tasearvoa vastaavasti alennettava. Toisaalta direktiivi vaatii myös peruuttamaan aikaisemmin tehdyn kulukirjauksen, jos tehty kulukirjaus osoittautuu aiheettomaksi. Kulukirjauksen palauttamisvelvollisuus koskee sekä käyttöomaisuutta että pitkäaikaisia sijoituksia. Vaihto-omaisuus arvostetaan alimman arvon periaatteen mukaisesti.

Laadittaessa tasetta neljännen direktiivin mukaan on valittavana joko horisontaalinen tai vertikaalinen kaava. Omaa pääomaa ei jaotella Suomen osakeyhtiölainsäädännön mukaisella tavalla sidottuun ja vapaaseen pääomaan. Tuloslaskelman muodosta on valittavana neljä eri tuloslaskelmakaavaa. Tuloslaskelmaa voidaan laatia joko kululajeittaisen jaon tai toiminnollistaisen jaon mukaan.

Tilikauden tulos eritellään direktiivin mukaan kolmeen ryhmään: varsinaisen toiminnan tulos, rahoitustuotot ja -kulut sekä muun toiminnan kuin varsinaisen toiminnan tulos.

Neljännen direktiivin mukaan tilinpäätösasiakirjojen muoto on pidettävä samana tilikaudesta toiseen. Poikkeustapauksissa voidaan esitystapaa muuttaa.

Neljännessä direktiivissä on annettu säännöksiä liitetietoina ilmoitettavista seikoista. Li-

tetiedoissa edellytetään annettavaksi enemmän tietoja kuin suomalaisen normiston mukaan. Yhtiöiden on esimerkiksi esitettävä toimialoitain ja alueittain segmentoituja tietoja liikevaihdon jakautumasta. Direktiivissä edellytetään liitetiedon antamista eräiden tase-erien osalta hankintameno- ja markkina-arvon välisistä eroista. Direktiivi sisältää myös tilinpäätöksen julkistamista ja tilintarkastusta koskevia määräyksiä.

Direktiivi edellyttää, että käyttöomaisuuden hankintamenot poistetaan systemaattisin menetelmin eli järjestelmällisesti hyödykkeen arvioituna taloudellisena pitoaikana. Poistot tehdään siten ennalta laaditun suunnitelman mukaisina. Suomessa on suunnitelman mukaisten poistojen esittäminen tuloslaskelmassa sallittua, mutta suunnitelman mukaisten ja kirjanpidossa verolainsäädännön sallimissa rajoissa tehtyjen poistojen erotus esitetään varausten muutoksen tyyppisenä korjauseränä tuloslaskelmassa. Kertyneen poistoerotuksen esittäminen taseessa on samoin vapaaehtoista. Käyttöomaisuuden menojäännökset esitetään kirjanpidossa tehtyjen poistojen vähentämisen jälkeen. Suomen lainsäädäntöön ei sisälly velvoitetta palauttaa tehtyjä kulukirjauksia esimerkiksi arvopaperin hankintamenoista tehdyn poiston osoittautuessa myöhemmänä tilikautena perusteettomaksi. Neljäs direktiivi edellyttää puolestaan tällaisen aiheettoman kulukirjauksen peruuttamista.

Yhteisöläinsäädännön seitsemäs direktiivi

Seitsemäs direktiivi sisältää konsernitilinpäätöstä koskevat määräykset. Konsernitilinpäätöksestä on direktiivin mukaan käytävä selville konserniin kuuluvien yritysten varat, velat, taloudellinen asema ja tulos ikään kuin konserni olisi yksi yritys. Konsernitilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin varoista, veloista, rahoituksellisesta asemasta ja tuloksesta.

Direktiivin mukaiseen konserniin kuuluvat kaikki ne yritykset, joissa emoyrityksellä on määräamisvalta. Määräämisvalta perustuu ensisijaisesti tytäryrityksen osakkeiden tai jäsenyyden tuottamien äänioikeuksien enemmistöön. Emoyrityksen määräamisvalta voi ilmetä, vaikka emoyrityksellä ei olisikaan omistukseen perustuvaa äänioikeuden enemmistöä, oikeutena valita tytäryrityksen osakkaana tai jäsenenä tytäryrityksen hallinto-, johto- tai valvontaeli-

men enemmistö. Emoyrityksen määräämisvalta voi kansallisen lainsäädännön niin salliessa olla myös sellaiseen tytäryritykseen kohdistuvaa hallitsevaa vaikutusvaltaa, jossa emoyritys ei lainkaan ole osakkaana. Hallitseva vaikutusvalta perustuu tällöin joko tytäryrityksen kanssa tehtyyn sopimukseen tai sen sääntöihin taikka yhtiöjärjestyksen määräykseen tai siihen, että emoyrityksellä ja tytäryrityksellä on yhdenmukainen johto. Toisten osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla äänten enemmistöä toisessa yrityksessä valvovaa yritystä voidaan pitää emoyhtiönä, jolloin tämä on velvollinen sisällyttämään valvonnassaan olevan yrityksen konsernitilinpäätökseen.

Konsernitilinpäätös käsittää konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja liitetiedot. Taseen ja tuloslaskelman muotoa ja sisältöä sekä liitetietoina annettavaa informaatiota koskevia neljännen direktiivin määräyksiä on sovellettava myös konsernitilinpäätökseen. Konsernitilinpäätöksessä tulee seitsemännen direktiivin 29 artiklan mukaan noudattaa neljännen direktiivin arvostusperiaatteita. Milloin yksittäisen konsolidoitavan yhtiön tilinpäätös on laadittu muiden arvostusperiaatteiden mukaan, tilinpäätöksen varat ja velat on uudelleenarvostettava konsolidoinnissa noudatettujen arvostusperiaatteiden mukaisesti. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatettavat tekniset periaatteet ovat pääpiirteissään samanlaiset suomalaisessa ja seitsemännen direktiivin mukaisessa käytännössä. Olennainen ero on kuitenkin siinä, että suomalaisessa käytännössä yhtiöiden tilinpäätökset yhdistellään konsernitilinpäätökseen sellaisenaan. Konserniin kuuluvien yritysten on sovellettava yhdenmukaisia, neljännessä direktiivissä määrättyjä laskentaperiaatteita.

Direktiivin edellyttämässä konsernin toimintakertomuksessa on annettava kattava katsaus liiketoiminnan kehitykseen ja konsernitilinpäätökseen sisältyvien yritysten taloudelliseen asemaan kokonaisuutena. Siinä on mainittava tilinpäätöspäivän jälkeen sattuneista tärkeistä tapahtumista, arvioitavissa olevasta kehityksestä, konsernitilinpäätökseen kuuluvien yritysten tutkimus- ja kehitystoimenpiteistä kokonaisuutena sekä tietoja emo- ja tytäryritysten omistamista emoyhtiön osakkeista.

Seitsemännellä direktiivillä on vaikutusta myös sellaisten konsernien raportointivelvollisuuksiin, joiden emoyritys sijaitsee Euroopan yhteisön ulkopuolella. Yhtiöt, joilla on EY-

maissa toimivia alakonserneja, ovat seitsemännen direktiivin mukaan joutuneet vuodesta 1990 alkaen antamaan direktiivin mukaiset tiedot talousyhteisön maissa olevista toiminnoistaan, mikäli koko konsernista laadittua konsernitilinpäätöstä ei katsota laaditun riittävän yhdenmukaisin perustein seitsemännen direktiivin laskentaperiaatteiden kanssa.

Vaikka EY:n neljäs ja seitsemäs direktiivi tähtäävät yhdenmukaisen informaation antamiseen, ei EY-harmonisoinnin ensi vaiheessa tähän tavoitteeseen ole päästy. Vaikka tilinpäätösasiakirjojen muoto jossain määrin onkin yhdenmukaistunut, on tuloslaskennassa ja omaisuuslaskennassa käytettyihin yksityiskohdaisiin laskentamenetelmiin jäämässä edelleen eroavaisuuksia.

Direktiivien periaatteita on käsitelty tarkemmin yksityiskohtaisten perustelujen yhteydessä.

3.3. Ehdotuksen pääkohdat

Yleistä

Kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laadintaa koskevan normiston lähtökohtana pidetään voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti jatkelpoisen voiton laskentaa. Voimassa oleva meno-tulo-teoria olisi esityksen mukaan vastaisuudessaakin perustana normistolle. Johdonmukainen ja todellisuutta vastaava, perusrakenteeltaan yksinkertainen ja teoreettinen malli lainsäädännön pohjana helpottaa vastausten etsimistä käytännössä esiin tuleviin ongelmiin. Teoria lainsäädännön perustana mahdollistaa yksiselitteisen käsitteenmäärityksen lain soveltamistilanteissa, parantaa sen ominaisuuksia selkeänä ja johdonmukaisena tuloksenmittaajana ja antaa uusiin tilanteisiin johdonmukaisesti johdettavan ratkaisun.

Esityksessä on myös otettu huomioon kansainvälisesti yleisesti hyväksytyt kirjanpidon ja tilinpäätöksen puuteolettamukset ja konventiot: jatkuvuuden periaate, realisointiperiaate, meno tulon kohdalle -periaate, luotettavuus, täydellisyys, varovaisuus, olennaisuus, taloudellisuus, asia ennen muotoa, oikea ja riittävä kuva, vertailtavuus ja nopeus.

EY:n tilinpäätösdirektiiveihin sisältyvä ”true and fair view” -periaate ehdotetaan sisällytettäväksi lainsäädäntöömme. Tätä koskeva säännös ehdotetaan otettavaksi kirjanpitolain 9 §:n 2 momentiksi. Ehdotetun säännöksen mukaan

tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kirjanpitovelvollisille ehdotetaan mahdollisuutta valmistuksen kiinteiden menojen lukeamiseen hankintamenoon nykyistä laajemmin silloin, kun kiinteiden menojen määrä hankintamenoon nähden on olennainen, ja milloin se kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden on perusteltua.

Ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen muuntamisessa ehdotetaan vertailtavuuden parantamiseksi noudatettavaksi tilikauden päättymispäivän kurssia siten, että saamiset, velat ja muut sitoumukset muutettaisiin Suomen rahaksi Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaan kurssiin, jollei niitä ole sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, jolloin sovittua kurssia on noudatettava. Muuntoperiaatteita sovellettaisiin esityksen mukaan myös rahoitusomaisuuteen merkittävien optio-, termiini- ja muista vastaavista johdannaisopimuksista johtuvien erien sekä lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien laina- ynnä muiden saamisten muuntamiseen Suomen rahaksi.

Pitkäaikaisten toimitusten osalta ehdotetaan kirjanpitovelvolliselle mahdollisuutta tulon kirjaamiseen siten, että valmistusajaltaan pitkäaikaisista toimituksista syntyvä tulo saadaan kirjata valmistusasteen perusteella.

Arvonkorotusten osalta ehdotetaan veloitetta peruuttaa arvonkorotus, jos se osoittautuu aiheettomaksi.

Menetysten kuluksikirjaamista ehdotetaan tarkennettavaksi siten, että kirjanpitolain 16 §:n 1 momenttiin sisällytettäisiin menojen rinnalle menetykset. Menojen tapaan menetykset kirjattaisiin kuluiksi.

Käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisen osalta ehdotetaan asetettavaksi kirjanpitovelvollisille lähtökohtaisesti velvollisuus aktivoida hankintameno ja kirjata se poistoina kuluksi ennalta laadittavan suunnitelman mukaan. Nykyinen salliva säännös ehdotetaan näin muutettavaksi pakolliseksi. Suunnitelmapoistopakko ulottuisi lähtökohtaisesti kaikkiin yrityksiin. Kuitenkin ammatinharjoittajat sekä kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö ehdotetaan jätettäväksi velvoittavuuden ulkopuolelle.

Vastaisten menojen ja menetysten kirjaami-

sen osalta ehdotetaan säännöstä, jonka mukaan tuotoista vähennetään lisäksi ne vastaiset menot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin ne vastaiset menetykset, joiden toteutumista on pidettävä ilmeisenä. Vastaavaa periaatetta ei ole nimenomaisesti sisällytetty voimassa olevaan lakiin.

Konsernitilinpäätössäännöksiin liittyvät muutosehdotukset

Konsernitilinpäätösnormisto ehdotetaan sisällytettäväksi kirjanpitolakiin. Lakiin sisällytettäisiin uusi 3 a luku, jonka otsikko olisi Konsernitilinpäätös. Nykyisin säännökset ovat osakeyhtiölaissa. Kirjanpitolaissa annettaisiin säännökset konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, konsolidoinnin periaatteista, osakkuusyrityksen mukaan ottamisesta konsernitilinpäätökseen ja liitetiedoista. Eroa voimassa olevaan merkitsisivät etenkin ehdotetut säännökset, jotka merkitsevät muiden yhteisömuotojen käsittelemistä tytäryrityksenä ja emoyrityksenä osakeyhtiöiden tavoin voimassa olevan lain mukaan sekä osakkuusyrityksen käsitteen sisällyttäminen lakiin. Ehdotuksen mukaan jos yrityksellä on huomattava vaikutusvalta ja merkittävä omistusosuus toisessa yrityksessä, olisi ensiksi mainitun sisällytettävä konsernitilinpäätökseensä osuus viimeksi mainitun yrityksen tuloksesta ja omasta pääomasta. Merkittävällä omistusosuudella tarkoitettaisiin vähintään 20 prosentin omistusosuutta toisessa yrityksessä. Huomattavalla vaikutusvallalla tarkoitettaisiin vähintään 20 prosentin osuutta toisen yrityksen äänivallasta.

Tuloslaskelma- ja tasekaavoja koskevat muutosehdotukset

Kirjanpitovelvollisen tarjolla olevien vaihtoehtojen tuloslaskelman esittämistapojen määrää ehdotetaan lisättäväksi. Kirjanpitovelvollinen voisi esityksen mukaan laatia tuloslaskelmansa nykyisenkaltaisena menolajipohjaisena tai vaihtoehtoisesti toimintokohtaisena. Nykyinen menolajipohjainen tuloslaskelma-kaava olisi lähtökohtaisesti tarkoitettu sellaisen kirjanpitovelvollisen tarpeisiin, joka lukee vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta-

menoon yksinomaan hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet menot eli käyttää niin sanottua katelaskentaa. Tuloslaskelma toimintokohtaista liiketoiminnan kulujen esittämistä varten on tarkoitettu kirjanpitovelvolliselle, jonka vaihto-omaisuuden ja itse valmistetun käyttöomaisuuden hankintamenoa sisältyvät hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat ja kiinteät menot eli käyttää niin sanottua täyskattelisten laskentaa.

Konsernitilinpäätöstä varten ei ehdoteta annettavaksi erillisiä kaavoja, vaan yksittäisen yhtiön kaavavaatimuksia käytettäisiin soveltuvin osin konsernitilinpäätöksessä. Liitetietovaatimuksia ehdotetaan muutettavaksi ja lisättäväksi.

Verotuksesta riippumattoman tuloksen laskeminen

Konserniyhtiöiden tilinpäätöksiin sisältyvät veropainotteiset kirjaukset kirjanpitovelvollinen saisi esityksen mukaan eliminoida konserniyritysten verosidonnaisten tilinpäätösten yhdistelyssä liiketaloudellisesti perusteltujen, yhtenäisten tilinpäätösperiaatteiden saavuttamiseksi. Säännös ehdotetaan otettavaksi uuteen konsernitilinpäätöstä koskevaan 3 a lukuun. Kirjausten eliminointi on mahdollista jakamalla varaukset ja poistoero lykättyyn verovelkaan ja omaan pääomaan. Laskennallinen verovelka lasketaan kulloinkin voimassa olevan verokannan mukaan.

4. Valmisteluvaiheet

Valtioneuvosto asetti 13 päivänä huhtikuuta 1989 komitean, jonka tehtäväksi annettiin valmistella kirjanpitolainsäädännön uudistamista. Tehtäväänsä suorittaessaan komitean tuli:

1) selvittää erityisesti kirjanpidon teorioiden kansainvälisestä kehityksestä johtuvat kirjanpitolain ja -asetuksen rakenteelliset muutostarpeet ja laatia ehdotus näiden muuttamiseksi siten, että suomalaisen tilinpäätöksen laajuus-, arvostus- ja jaksotusmääräykset saadaan vertailukelpoisiksi kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kanssa sekä tehdä tältä osin ehdotus myös konserniyhtiöiden kirjanpitokäsittelystä ja tilinpäätöksistä;

2) selvittää, kuinka julkisesti noteerattavien

yhtiöiden tiedonantovelvoitteet voidaan ottaa huomioon kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevis- sa säännöksissä, kuinka eri toimialojen tilinpäätöskäytäntö saadaan normi- ja tietopohjaltaan mahdollisimman yhdenmukaiseksi ja kuinka hallinnollisia normeja ja tulkintoja tältä osin voitaisiin yhdenmukaistaa;

3) sisällyttää mietintöön tarkastelu Euroopan yhdentymiskehityksen seurauksena yritysten kirjanpidolle ja tilinpäätökselle asetettavista vaatimuksista ja ottaa ehdotuksissaan mahdollisuuksien mukaan nämä muutostarpeet huomioon;

4) tarkastella kirjanpidon ja verotuksen keskinäisiä sidonnaisuuksia ja tehdä esityksiä niiden muuttamisesta;

5) ottaa huomioon kirjanpitoa koskevien säännösten yhteydet osakeyhtiö- ja muuhun yhteisölainsäädäntöön ja tehdä myös tähän mahdollisesti tarvittavia muutosesityksiä.

Komitea luovutti mietintönsä ja siihen sisältyvät ehdotuksensa valtioneuvostolle 29 päivänä marraskuuta 1990 (komietanmietintö 1990:45). Komitea esitti muutoksia kirjanpitolainsäädännön tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin ehdottaen kuitenkin kirjanpitolain perusteiden säilyttämistä ennallaan. Komitea katsoi, että kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laadintaa koskevan normiston lähtökohtana on perusteltua edelleen pitää jakokelpoisen voiton laskentaa. Tätä ei kuitenkaan komitean mielestä tullut nähdä suppeasti pelkästä yrityksen näkökulmasta. Tilinpäätöksen tavoitteena on kuitenkin antaa yrityksestä paitsi oikeat myös riittävät tiedot niille tahoille, jotka päätöksenteossaan tarvitsevat yrityksestä informaatiota. Kansainvälisen harmonisointityön tuloksena syntyneissä standardeissa ja määräyksissä on määritelty yksityiskohtaisesti tilinpäätösinformaatiolle asetetut tavoitteet. Euroopan yhteisöjen neljännessä yhtiöoikeudellisessa direktiivissä tilinpäätöksen tarkoitukseksi on yleisesti määritelty antaa oikeat ja riittävät tiedot ("true and fair view") yhtiön varoista, velvoitteista, rahoitusasemasta ja voitosta tai tappiosta. Komitean mielestä näiden voidaan katsoa vastaavan myös suomalaiselle tilinpäätökselle asetettavaa tarkoitusta.

Suomen nykyinen kirjanpitolainsäädäntö, joka pohjautuu pitkälti meno-tulo-teorialle, oli komitean mielestä hyvä perusta kirjanpito- ja tilinpäätösnormiston kehittämiseksi. Normiston kehittämisen pohjana voidaan edelleen pitää meno-tulo-teoriaa. Johdonmukainen ja todelli-

suutta vastaava teoreettinen malli lainsäädännön pohjana helpottaa vastausten etsimistä käytännössä esiin tuleviin ongelmiin.

Komitea katsoi, että meno-tulo-teorian perusrakenne on yksinkertainen ja johdonmukainen. Se on kirjanpidon käytännön ratkaisujen kehittämässä objektiivisempi ja luotettavampi kehittämisperusta kuin teorit, jotka pohjautuvat markkinaperusteisiin arvoihin tai tulevaisuuden arvojen ennustamiseen.

Komitea piti meno-tulo-teorian ohella ehdotustensa lähtökohtana myös kansainvälisesti yleisesti hyväksyttyjä kirjanpidon ja tilinpäätöksen puiteoletuksia. Komitea katsoi, että seuraavat kansainvälisesti yleisesti hyväksytyt konventiot ovat myös suomalaisen hyvän kirjanpitotavan pohjana:

- jatkuvuuden periaate
- realisointiperiaate
- meno tulon kohdalle -periaate
- luotettavuus
- täydellisyys
- varovaisuus
- olennaisuus
- taloudellisuus
- sisältöpainotteisuus (asia ennen muotoa)
- oikea ja riittävä kuva
- vertailtavuus
- nopeus

Komitea lähti ehdotuksissaan siitä, että EY:n tilinpäätösdirektiivit eli neljäs ja seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi ovat keskeinen puitenormisto, joka Suomen kirjanpito- ja erityisesti tilinpäätösnormistoa uudistettaessa tulee ottaa huomioon. Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja laativan IASC:n suositukset eivät sitä vastoin komitean näkemyksen mukaan voi olla pohjana suomalaisen tilinpäätösnormiston kokonaisvaltaiselle uudistamiselle, mutta ne voivat kuitenkin antaa vastauksia yksittäisiin kysymyksiin. Tilinpäätösnormistoa uudistettaessa annettuina lähtökohtina pidettiin sitä, että verotus perustuu vastaisuudessakin kirjanpidon perusteella laadittuun tilinpäätökseen. Edelleen lähtökohdaksi otettiin konsernin verotuksen muuttumattomuus, jonka mukaan verotus ei perustu konsernitalinpäätökseen.

Komitea ehdotti kirjanpitolaissa annettavaksi keskeiset laintasoiset säännökset konsernitalinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, konsernitalinpäätöksen sisällöstä ja laajuudesta sekä niistä keskeisistä periaatteista, joita konserniyritysten tilinpäätösten yhdistelyssä tulee

noudattaa. Komitean näkemyksen mukaan konsernitalinpäätöstä koskevien säännösten antaminen yleisessä kirjanpitolaissa yhtiölainsäädännön sijasta olisi perusteltua, koska kirjanpitolaki tulee nähdä kirjanpitoa koskevan sääntelyn keskeisenä säädöksenä, ja siten kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat laintasoiset säännökset tulisi mahdollisimman kattavasti antaa yleisessä kirjanpitolaissa.

Toimivaltakysymysten ja lainsäädännön rakenteeseen liittyvien kysymysten osalta komitea katsoi, että pankkitarkastusviraston ja sosiaali- ja terveysministeriön tulisi voida vastaisuudessakin antaa tarpeellinen yksityiskohtainen ohjeistus. Komitea perusteli tätä sillä, ettei lainsäädännössä voida ottaa huomioon tarpeellisella yksityiskohtaisuudella kaikkia pankki- ja vakuutustoiminnan erityispiirteitä eikä siten myöskään niiden valvonnan erityispiirteitä. Komitean näkemyksen mukaan vain asianomaiseen erityislainsäädäntöön eli pankkilakeihin ja vakuutusyhtiölakeihin sekä pankkitarkastuslakiin otettavat yksityiskohtaiset, tilinpäätöksen laatimista koskevat säännökset voivat rajoittaa erityisviranomaisten toimivaltaa antaa yleisestä kirjanpitolainsäädännöstä poikkeavia, pankkien ja vakuutusyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätösinformaation antamista koskevia määräyksiä. Komitea ei katsonut tarkoituksenmukaiseksi tehdä ehdotuksia erityisesti pankkien ja vakuutusyhtiöiden tilinpäätösinformaatiota sääntelevän normiston osalta.

Kauppa- ja teollisuusministeriö lähetti komiteamietinnön alkukevällä 1991 laajalle lausuntokierrokselle. Mietinnöstä saatiin lausunnot seuraavilta tahoilta: oikeusministeriö, sisäasiainministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, työministeriö, ulkoasiainministeriö, valtiovarainministeriö, Suomen Pankki, valtiokonttori, valtionalouden tarkastusvirasto, verohallitus, pankkitarkastusvirasto, kirjanpitolautakunta, tilastokeskus, Kera Oy, Helsingin kauppakorkeakoulu, Svenska handelshögskolan, Turun kauppakorkeakoulu, Tampereen yliopisto, Vaasan yliopisto, Helsingin Arvopaperipörssi, Osuuspankkien Keskusliitto, Suomen Pankkiyhdistys, Säästöpankkien Keskus-Osake-Pankki, Säästöpankkiliitto ry., Osakesäästäjien Keskusliitto ry, Pienteollisuuden keskusliitto ry, Suomen Kiinteistöliitto ry, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto, Suomen Yrittäjien Keskusliitto, Teollisuuden Keskusliitto, Tukku-kaupan Keskusliitto, Kaupan Keskusvaliokunta, Keskuskauppakamari, Rakennustietosäätiö,

KHT-yhdistys — Föreningen CGR ry., Kirjanpitotoimistojen Liitto ry., Tilintarkastajayhdistys HTM ry. ja Eläkesäätiöyhdistys ry.

Lähes poikkeuksetta lausunnonantajat yhtyvät komitean näkemykseen tilinpäätösnormiston muutostarpeista. Komitean ehdotusten suuntaviivoja kannatettiin laaja-alaisesti.

Suomalaisen tilinpäätösnormiston yhdenmukaistamista EY:n tilinpäätösdirektiivien periaatteiden kanssa pidettiin perusteltuna. Komitean yksittäisten ehdotusten osalta esitettiin muutoksia tai tarkennuksia.

Hallituksen esitys perustuu komitean ehdotuksiin ottaen samalla huomioon komiteamietinnöstä saadut lausunnot. Luonnos hallituksen esitykseksi ei ole ollut erillisellä lausuntokierroksella.

5. Esityksen organisatoriset ja taloudelliset vaikutukset

Esityksellä ei vaikuteta viranomaisten keskinäisiin toimivaltasuhteisiin eikä sillä ole organisatorisia vaikutuksia.

Esityksellä ei ole välittömiä valtiontaloudellisia vaikutuksia. Lainsäädännön uudistuseesitykseen ei sisälly muutoksia verolainsäädäntöön. Uudistus kuitenkin edellyttää tarkistuksia verolainsäädäntöön. Näitä koskevat muutokset pyritään saattamaan voimaan samankaltaisesti kirjanpitolain muutosten kanssa.

Lain voimaantulo merkitsee kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan tehtävien lisääntymistä huomattavassa määrin ainakin voimaantuloa seuraavien vuosien aikana. Kirjanpitolautakunnan tulee antaa useita yleisohjeita ja siltä pyydettyjen lausuntojen ja ohjeiden määrän voidaan uskoa lisääntyvän täsmentävien periaatteiden ollessa tarpeen uutta lakia sovellettaessa. Kirjanpitolautakunta toimii nykyisin sivutoimisten sihteerien toimiessa asioiden valmistelijoina. Lautakunnan lisääntyvistä tehtävistä selviytyminen voimaantulon edellyttämässä aikataulussa edellyttää lisävoimavarojen osoittamista lautakunnan tarpeisiin. Esitys ei merkitse muutoksia kirjanpitolautakunnan toimivaltaan.

Kirjanpitovelvollisten kannalta esityksen toteutuminen johtaa etenkin suurten kansainvälisten yritysten osalta siihen, että erillisten niin sanottujen IAS-rinnakkaistilinpäätösten laati-

minen ulkomaisille sidosryhmille käy tarpeettomaksi. Tämä on omiaan alentamaan suuryritysten raportointikustannuksia. Ehdotettujen säännösten voimaantulo saattaa merkitä pienille ja keskisuurille yrityksille tilinpäätöksen laatimiseen liittyvän työmäärän lisääntymistä esimerkiksi suunnitelman mukaisten poistojen käytäntöön siirtymisen johdosta. Yrityksille aiheutuvien lisäkustannusten ei kuitenkaan voida katsoa olevan kohtuuttomia nykyistä yksityiskohtaisemmasta raportoinnista aiheutuviin hyötyihin nähden.

6. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

6.1. Valvontaviranomaisten tarkemmat määräykset

Esitys ei merkitse muutoksia erityisviranomaisten voimassa olevasta laista johtuvaan toimivaltaan. Pankkitarkastusvirasto ja sosiaali- ja terveysministeriö voisivat antaa tarpeellisen yksityiskohtaisen ohjeistuksen ja määräykset. Voimassa oleva kirjanpitolain 39 § ei sulje pois sitäkään mahdollisuutta, että viranomaisohjeistus olisi voimassa olevan yleisen kirjanpitolain vastainen. Tätä poikkeusmahdollisuutta perustelevat etenkin valvonnalliset näkökohdat: lain tasolla ei ole mahdollisuutta ottaa huomioon tarpeellisella yksityiskohtaisuudella kaikkia pankki- ja vakuutus toiminnan erityispiirteitä eikä siten niiden valvonnan erityispiirteitä.

6.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista

Esitys liittyy Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen voimaantuloon. Hallitus on sitoutunut mukauttamaan tiettyjen yhtiömuotojen osalta tilinpäätöksen laatimista koskevan normiston osana talousaluetta koskevaa sopimusta yhtiöoikeuden harmonisointiin liittyen. Siltä osin kuin edellä kuvatut EY:n tilinpäätösdirektiivit sisältävät pakottavia määräyksiä, sopimuksen katsotaan edellyttävän niihin mukautumista. Esitys sisältää myös pelkästään kotimaisista tai muista kansainvälisistä muutostarpeista lähtöisin olevia muutosehdotuksia.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Kirjanpitolaki

9 §. Nykyisen pykälän 1 momentin mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman ja taseen. Tilinpäätökseen on liitettävä 14 §:ssä tarkoitetut tase-erittelyt. Kirjanpitolain 21 §:ssä luetellaan lisäksi seikkoja, jotka kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä. Kirjanpitolain mukaiset liitetiedot ovat olennainen osa tilinpäätöstä; ne ovat annettuihin tuloslaskelma- ja tasekaavoihin nähden osittain lisätietoa, osittain niissä esitettävien tietojen edelleen erittelyä.

Pykälän 1 momenttia ehdotetaan täsmennettäväksi EY:n neljännen yhteisöoikeudellisen direktiivin mukaisesti siten, että tilinpäätöstä koskevassa määritelmässä mainitaan erikseen tilinpäätökseen sisällyttäväksi myös liitetiedot. Tase-erittelyt eivät puolestaan ole julkistettavan tilinpäätöksen osa. Niitä koskevalla sanamuodon muutoksella pyritään selkeyttämään niiden liitetiedoista poikkeavaa asemaa tilinpäätöksiäsi kirjoina.

Kirjanpitolain 3 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitoloppa. Voimassa oleva säännös ei määrittele, mistä hyvä kirjanpitoloppa on johdettavissa. Hyvän kirjanpitoloppa on nähty saavan sisältönsä teoriasta ja kirjanpitokäytännön muovaamisesta konventioista. Jatkuvasti kehittyvät tapanormit täydentävät niitä kirjanpitolainsäädännön säännöksiä, jotka eivät kahlehdi kirjanpitoa tarkoin määrättyihin muotoihin, samalla kun ne muodostavat ratkaisuperustan niille käytännössä esiin tuleville ongelmille, joita laissa ei ole lainkaan säännelty.

EY:n neljännen direktiivin peruslähtökohtia on sen 2 artiklan 3 kohdan mukaisesti, että tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot ("true and fair view") kirjanpitovelvollisen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä voitosta tai tappiosta. Säännöstä täydentää saman artiklan 4 kohta, jossa määrätään, että mikäli direktiivin pakottavan tilinpäätösnormiston noudattaminen erityistapauksissa ei johtaisi oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen, tulee tilinpäätösinformaatiota täydentää. Jotta direktiivin tavoite tulisi täysin selväksi, on artiklan 5 kohdassa vielä säännös,

jonka mukaan direktiivin yksittäiset säännökset väistyvät, mikäli niiden noudattaminen erityistapauksissa johtaisi siihen, että true and fair view -periaate ei välittyisi tilinpäätöksen lukijoille. Vastaavasti konsernitilinpäätöstä sääntelevän seitsemännen direktiivin 16 artiklan 3 kohdan mukaan konsolidoidun tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot siihen sisällytettyjen yritysten varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä voitosta tai tappiosta. Direktiivin periaatteiden mukaisesti 9 §:n 2 momenttiin on katsottu tarpeelliseksi sisällyttää tilinpäätösinformaation osalta nykyistä 3 §:n yleisluontoista säännöstä täsmenävä vaatimus. Nykyinen 9 §:n 2 momentin tilikauden laatimisaikaa koskeva säännös siirtyisi 3 momentiksi.

Direktiivin säännös on jossain määrin toisistaan poikkeavalla tavalla sisällytetty eri maiden lainsäädäntöön. Samoin sen tulkinta poikkeaa eri maissa toisistaan. Kommentaariteoksissa on esitetty näkemyksiä käsitteen kontrollidusti joustavasta tulkinnasta. Eurooppalaisessa kirjallisuudessa on esitetty, että säännös korostaa periaatetta, jonka mukaan tilinpäätöksen laadintaa ohjaavat säännökset ovat keino päästä oikeaan lopputulokseen, mutta eivät itse ole se lopputulos.

Direktiivien jälkeen voimaantullut Saksan liittotasavallan kauppalakäytäntö näyttää edellyttävän, että tilanteessa, jossa erityisistä olosuhteista johtuen tuloslaskelma ja tase eivät anna oikeita ja riittäviä tietoja tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, liitetiedoissa tulee antaa lisäinformaatiota tilanteen korjaamiseksi. Päinvastoin kuin Iso-Britanniassa Saksassa ei ole oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen katsottu mahdollistavan poikkeamista tilinpäätösnormiston pakottavista säännöksistä. Samoin kuin Saksassa Ranskan kauppalakäytäntö näyttää myös edellyttävän lisätietojen antamista liitetiedoissa, milloin tuloslaskelma ja tase eivät selälaisinaan riittäisi antamaan oikeita ja riittäviä tietoja. Ranskan kauppalakäytäntö kuitenkin lisäksi sisältää säännöksen, jonka mukaan mikäli tilinpäätösnormin noudattaminen poikkeuksellisesti johtaisi tilanteeseen, jossa tuloslaskelma ja tase antaisivat virheellisen kuvan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, normin noudattamisesta voidaan pidättäytyä, toisin sanoen muuttaa tuloslaskelma- ja tasekaava vastaamaan todellista tilannetta. Tällöin tulee liitetiedoissa

ilmoittaa tästä poikkeamisesta, perustella syy siihen huolellisesti ja kuvata sen vaikutukset. Tanskan vuositilinpäätöstä koskevassa laissa säädetään, että vuositilinpäätöksen tulee antaa oikea kuva, ja jos tätä ei saavuteta edes lisätietoinformaatiolla liitetiedoissa, voidaan poikkeuksellisissa tapauksissa poiketa lain säännöksistä.

Ehdotettu säännös korostaa tilinpäätösinformaation kasvavaa merkitystä suurelle yleisölle ja samalla sitä, että tilinpäätökset aina laaditaan tietyssä kulttuuriympäristössä, jossa on vaihtelevia tilinpäätösinformaatioon kohdistuvia odotuksia. Ehdotettu säännös tulee nähdä muista lain säännöksistä täydentävänä säännöksenä. Tilinpäätösten käyttäjäkunnan kannalta tilinpäätösten vertailtavuudella on huomattava merkitys. Jos oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta tulkittaisiin siten, että joissakin olosuhteissa lain pakottavista säännöksistä voitaisiin poiketa, sisältyisi siihen riski, että tilinpäätösten laadinnassa subjektiivinen harkinta korostuisi liikaa. Uudistuksen tarkoituksena on päinvastoin ohjata käytäntöä yhdenmukaisuuteen ja vertailtavuuden paranemiseen.

Käsitteitä oikeat ja riittävät tulee tulkita kirjanpidon suomien mahdollisuuksien näkökulmasta. Vaikka tilinpäätös laaditaankin sen käyttäjäkunnalle kuten sijoittajille, luotonantajille ja veronsaajalle, ei tilinpäätöstietojen oikeellisuus ja riittävyys voi kuitenkaan tarkoittaa, että se kaikissa olosuhteissa vastaisi kaikkien eri tiedonkäyttäjryhmien subjektiivisia tiedontarpeita.

Vuonna 1985 kirjanpitolakiin sisällytettiin käsite oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta kirjanpitorikosta koskevan sanktiosäännöksen yhteyteen. Säännöksen mukaan rangaistaan sitä, joka tietyillä toimenpiteillä tai laiminlyönneillä vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Myös säätiölakia on muutettu vuonna 1987 ja viitattu tähän periaatteeseen. Lain 12 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää muun muassa erityinen lausuma siitä, antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön taloudesta ja toiminnasta.

Kirjanpitolain kirjanpitorikosta koskeva edellä mainittu sanktiosäännös siirrettiin sittemmin rikoslakiin ja on edelleen voimassa. Säännöksen esikuvana on sama direktiivien

true and fair view -periaate, mutta sen tulkinta on sidottu voimassa oleviin kirjanpitoa koskeviin säännöksiin ja hyvään kirjanpitotapaan. Näiden noudattamisen katsotaan takaavan sen, että kirjanpito ja tilinpäätös antavat oikean ja riittävän kuvan. Kirjanpitolain rikkomista koskevien rangaistussäännösten muutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 23/1985 vp) perustelujen mukaan kirjanpidon antaman kuvan oikeellisuus ja riittävyys arvioitiin kirjanpitolain ja -asetuksen sekä hyvän kirjanpitotavan pohjalta. Kirjanpitorikokselta edellytettiin, että kirjanpito ei anna kirjanpitovelvollisen taloudesta oikeaa ja riittävää kuvaa hyvän kirjanpitotavan tuntijalle. Käsite Oikea ja riittävä kuva on kirjanpitolaissa ehdotettu kuulumaan oikeat ja riittävät tiedot. Rikoslain asianomaista säännöstä (RL 30:9 ja 10) ei ehdoteta tässä yhteydessä muutettavaksi. Terminologiasta erosta huolimatta säännöksissä ei tule tilinpäätöstietojen osalta nähdä sisällöllistä eroavaisuutta. Ehdotetulla uudella käsitteellä pyritään korostamaan tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden arvioinnin riippumattomuutta niiden lukijasta. Terminologia on tarkoituksenmukaista yhdenmukaistaa sopivassa yhteydessä.

Hyvä kirjanpitotapa on nähtävä kirjanpitovelvollista sitovana ylämpänä johtavana periaatteena, jonka noudattamisesta seuraa, että kirjanpito ja erityisesti tilinpäätös antavat oikean ja riittävän kuvan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Ehdotetun täsmennyksen voidaan katsoa korostavan kirjanpitovelvollisen vastuuta. Vastaavasti konsernitilinpäätöksen laativan emoyrityksen tulee ottaa vielä laajemmin huomioon konsernin muodostamaan taloudelliseen kokonaisuuteen liittyvät erityispiirteet tilinpäätösinformaation oikeellisuuden ja riittävyyden varmistamiseksi. Oikeiden ja riittävien tietojen antamisen vaatimuksen on nähtävä ohjaavan myös vastaisuudessa hyvän kirjanpitotavan kehittymistä.

13 §. Voimassa olevan pykälän 1 momentin mukaan hankintamenoa luetaan hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Muuttuvilla menoilla tarkoitetaan tällöin niitä menoja, joita vastaavat suoritekohtaiset kustannukset riippuvat tuotannon määrästä tilikauden pituisena ajanjaksona. Kirjanpitovelvolliselle aiheutuu muuttuvia menoja sekä hyödykkeen hankinnasta että valmistuksen kyseessä ollessa hyödykkeen valmistuksesta. Säännöksen sanamuotoa ehdotetaan sel-

keytettäväksi korvaamalla vaihtoehtoja ilmaiseva sana tai säännöksen alkuperäisen tarkoituksen mukaisesti rinnastavalla sanalla ja.

Hyödykkeen hankintamenon määritelmää koskevaa pykälän 2 momenttia ehdotetaan täydennettäväksi poikkeussäännöksellä, joka nykyistä laajemmin mahdollistaa kirjanpitolovelvollisen tuotannosta aiheutuvien kiinteiden menojen lukemisen hankintamenoon. Voimassa olevan 16 §:n 5 momentin mukaan on erityistapauksissa poikkeuksellisesti mahdollista aktivoida hankintamenon lisäksi kiinteitä menoja. Säännöksen mukaan mikäli toiminnan laadun tai muun erityisen syyn vuoksi on vaihtomaisuuden ja käyttöomaisuuden osalta hankintamenon lisäksi aktivoitu muita menoja, sovelletaan näihin menoihin vastaavasti, mitä saman pykälän 2 momentissa vaihto-omaisuudesta ja 3 momentissa käyttöomaisuudesta säädetään.

Nykyinen säännös toiminnan laadun tai muun erityisen syyn nojalla tapahtuvasta poikkeuksellisesta kiinteiden menojen aktivoinnista on luonteeltaan salliva. Tuotantotoiminnan kiinteiden menojen aktivoiminen hankintamenon lisäksi on katsottava 16 §:n 5 momentin mukaan mahdolliseksi erityisesti silloin, kun valmistuksen pitkän läpimenoajan vuoksi näitä menoja vastaava tulo realisoituu vasta pidemmän ajan kuluessa. Esimerkkinä säännöksessä tarkoitettua toiminnan laadusta voidaan mainita useamman tilikauden kestävä aluksen tai suuren koneyksikön rakentaminen.

EY:n neljännen direktiivin 35 artiklan 2 kohdan mukaan yrityksen ulkopuolelta hankittu hyödykkeen hankintameno lasketaan lisäämällä ostohintaan muut hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Yrityksen itsensä tuottaman hyödykkeen hankintameno lasketaan lisäämällä raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahintaan kyseistä tuotetta välittömästi koskevat menot. Direktiivin mukaan kohtuullinen osuus tuotteeseen vain välillisesti liittyvistä menoista voidaan lisätä tuotannon välittömiin menoihin siinä määrin kuin ne kohdistuvat tuotantojaksoon.

Artiklan 3 kohdan mukaan yrityksen itsensä tuottaman hyödykkeen hankintameno lasketaan lisäämällä raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahintaan kyseisen valmisteen aikaansaamisesta välittömästi johtuneet menot. Direktiivin 39 artiklan 2 kohdan mukaan edellä mainitun hankintamenon määritelmät koskevat myös vaihto-omaisuutta.

Käytännössä EY-valtioissa joko edellytetään tai yleisesti sovelletaan valmistuksen kiinteiden menojen sisällyttämistä muun muassa vaihtomaisuuden hankintamenoon. Tämän vuoksi yritysten tilinpäätösten osoittaman tuloksen kansainvälisen vertailukelpoisuuden parantamisen voidaan katsoa edellyttävän EY:n neljännen direktiivin mukaisesti mahdollisuutta myös valmistuksen kiinteiden menojen lukemisen hankintamenoon nykyistä laajemmin erityisesti silloin, kun kiinteiden menojen osuutta hankintamenoista voidaan pitää olennaisena ja kun se on kirjanpitolovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden perusteltua. Ehdotetun säännöksen mukaan milloin hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintamenoon nähden on olennainen ja milloin se kirjanpitolovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden on perusteltua, voidaan muuttuviin menoihin perustuvasta hankintamenon määrittelystä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeiden hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

Vaikka kirjanpitolakiin ja -asetukseen ei sisälly kirjanpitolovelvollisten sisäistä laskentointia koskevia normeja, joudutaan hankintamenon määrittämisessä käyttämään kustannuslaskennan tai kustannuslaskelmien antamia tietoja. Voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 14 §:n mukaan aktivoituun hankintamenoan luetut hyödykkeen valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot on voitava kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla selvittää. Kustannuslaskennan eräs päätavoite on suoritukohtaisten kustannusten laskenta. Laskennan yleisenä ohjeena on niin sanotun aiheuttamisperiaatteen seuraaminen: kullekin suoriteyksikölle kohdistetaan ne kustannukset, jotka sen aikaansaamisesta ovat aiheutuneet.

Täyskatteellisessa laskennassa katsotaan, että kaikki laskentakauden kustannukset ovat aiheutuneet sen kuluessa aikaansaaduista suoritteista. Muuttuvien kustannusten lisäksi suoritukohtaisiin kustannuksiin luetaan tuotantovalmiuden ylläpitämisestä johtuneet kiinteät kustannukset. Käytännössä kustannusten ryhmittelyä muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin ei tällöin tarvita. Viimeksi mainittujen kohdistaminen yksittäisille suoritteille johtaa kuitenkin kustannusten enemmän tai vähemmän mielivaltaisiin jakoihin.

Aiheuttamisperiaatteen noudattamiseen liittyvien ongelmien vuoksi täyskatteellisen las-

kennan soveltamista hyödykkeen hankintamenojen määrittelyssä ehdotetaan rajoitettavaksi niihin yrityksiin, joiden hankinta- ja valmistustoiminnassa syntyy muuttuviin menoihin suhteutettuna olennainen määrä kiinteitä menoja. Mahdollisuus lukea osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista koskisi sellaista toimintaa, jossa suoritekohtainen kustannuslaskenta on tarkoituksenmukaista.

Säännöksen tarkoittama toiminta voi olla joko aineellisten tai aineettomien hyödykkeiden tuottamista sellaisena jalostustoimintana, jossa tuotantoaika on niin pitkä, että kustannuslaskentaa yleensä tarvitaan. Teollisuusyrityksissä valmistettujen tuotteiden hankintamenot voidaan normaalisti selvittää vain kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Myös palveluyrityksissä tarvitaan aikaansaatuja palvelusten aiheuttamien hankintamenojen selvittämiseksi kustannuslaskentaa. Perustana ovat palvelu- ja hankekohtaisten työmenekkien mukaiset palkat ja henkilösivumenot samoin kuin muut yksittäisille palveluille ja hankkeille kohdistettavissa olevat menot. Sitä vastoin esimerkiksi kaupan alalla olisi kiinteiden menojen lukeminen vaihto-omaisuuden hankintamenoon mahdollista pelkästään sellaisissa poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa on kysymys myytäväksi hankittujen tuotteiden valmistuksesta tai jalostamisesta varastointiaikana muun muassa kysyttävällä myyntikelpoisiksi.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvillä kiinteillä menoilla, joiden lukeminen hankintameno on olisi poikkeussäännöksen nojalla sallittua, tarkoitetaan pääsääntöisesti varastoinnin ynnä muiden materiaalitoimintojen kiinteitä menoja, tuotannon johdon palkka- ja sosiaalimenoja, tuotantolaitoksen hallintomenoja sekä valmistustoiminnassa käytettävän käyttöomaisuuden poistoja. Tuotannon kiinteillä hankinta- ja valmistusmenoilla ei sitä vastoin tarkoitettaisi esimerkiksi yrityksen keskushallinnon, myyntitoiminnan eikä tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan menoja.

EY:n neljännen direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa vaihto-omaisuuden hankintamenojen määrittämisessä myös 35 artiklan 4 kohtaa, jonka mukaan tuotannon rahoittamisesta aiheutuneet korkomenot voidaan sisällyttää valmisteen hankintakustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantoaikaan. Tällaisten korkomenojen sisällyttämisestä taseen vastaaviin on ilmoitettava liitetiedoissa.

sa. Ehdotettu säännös ei mahdollistaisi korkomenojen lukemista hyödykkeen hankintameno. Hyvän kirjanpitolain mukaisesti voitaisiin pitkän valmistusajan vaativien suurinvestointien korot kuitenkin aktivoida samoilla edellytyksillä kuin kirjanpitolaian nykyisten säännösten puitteissa. Aktivoidut korot on ilmoitettava taseessa tai sen liitteessä.

Mahdollisuus sisällyttää hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja hyödykkeen hankintameno on tärkeä edellytys monien yritysten tuloksen, toimintaan sitoutuneen pääoman ja sen tuottavuuden mittaamisen kansainvälisen vertailtavuuden kannalta. Tällä näkökohdalla ei ole kuitenkaan olennaista merkitystä useimpien kirjanpitovelvollisten osalta. Säännösehdoituksessa rajataan kiinteiden menojen sisällyttäminen hankintameno on koskemaan niitä yrityksiä, joiden osalta se on toiminnan laajuuteen nähden perusteltua. Mahdollisuus kiinteiden menojen sisällyttämiseen hankintameno on on tarkoitettu ensisijaisesti suurille ja keskisuurille yrityksille. Valmistustoimintaa harjoittavistakin yrityksistä säännöstä voisivat siten soveltaa vain kooltaan riittävän suuret yritykset. Konsernissa toiminnan laajuuskriteeriä tarkasteltaisiin kuitenkin koko konsernin tasolla.

Pienten yritysten kohdalla hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen lukeminen hankintameno on laskentateknisesti hankalaa ja oikean tuloksen kannalta lähes merkityksetöntä. Toisin kuin suuret yritykset useimmat pienet yritykset luultavasti eivät näkisi tarkoituksenmukaiseksi siirtyä tähän hankintamenon määrittystapaan. Tämän vuoksi katsotaan tarpeelliseksi edelleenkin ottaa lähtökohdaksi vain muuttuvien menojen lukeminen hyödykkeen hankintameno on niissä tapauksissa, joissa nykyisen arvostusperiaatteen säilyttämistä sellaisenaan puoltaa vahvasti hyvään kirjanpitotapaan sisältyvä informaation taloudellisen soveltuvuuden periaate.

Niiden kirjanpitovelvollisten osalta, joille ehdotettu poikkeussäännös tarjoaisi mahdollisuuden valita joko katetuottolaskennan tai täyskattellisen laskennan mukaisen hyödykkeen hankintamenon määrittelyn välillä, hyvään kirjanpitotapaan sisältyvä menettelytapojen soveltamisen jatkuvuuden periaate edellyttää, että kerran valittua menettelytapaa noudatetaan jatkuvasti. Hankintamenon määrittely on siten pidettävä jatkuvasti ja kaikkien hyödykkeiden osalta samansisältöisenä.

Kirjanpitovelvollisen tulisi tilinpäätöksen liitetiedoissa selvittää hyödykkeen hankintamennon määrittelyssä noudattamansa laskentaperiaatteet, jos siinä on poikettu pääsäännön mukaisesta arvostamisesta.

Vaihto-omaisuuden hankintamennon määrittämiseen ehdotetun säännöksen mukaisesti täyskatteellista laskentaa soveltaen liittyy lukuisia käytännön erityiskysymyksiä, joiden ratkaisemisesta kirjanpitolautakunnan olisi annettava täydentäviä ohjeita.

15 §. Voimassa olevan 15 §:n 2 momentin sanamuodon mukaan ulkomaan rahan määräiset saamiset muutetaan Suomen rahaksi enintään tilinpäätöspäivän Suomen Pankin ostokurssiin. Säännös on varovaisuuden periaatteen mukainen siltä osin, että se ohjaa kirjaamaan kaikki tilinpäätöspäivänä valuuttakurssien laskun johdosta todetut kurssitappiot tuloslaskelmaan. Vastaavasti voi kirjanpitovelvollinen edelleen varovaisuuden periaatteen mukaisesti jättää kurssivoiton tilinpäätöksessä tulouttamatta, jos saamisen tapahtumapäivän kurssi on ollut alhaisempi kuin tilinpäätöspäivän kurssi.

EY:n neljäs direktiivi ei sisällä nimenomaisia säännöksiä ulkomaanrahan määräisten erien muuttamisesta. EY:n jäsenvaltioissa sovelletut arvostusperiaatteet ja kurssierojen kirjausperiaatteet poikkeavat toisistaan neljanteen direktiiviin sisältyvän varovaisuuden periaatteen ja toisaalta menon tulon kohdalle -periaatteen erilaisten tulkintojen vuoksi. Valuuttasaamisten ja -velkojen kirjausperusteena käytetään joko erän syntyhetken kurssia tai tilinpäätöspäivän kurssia. Toteutumattomat kurssitappiot käsitellään yleensä varovaisuuden periaatteen nojalla välittömästi tulosvaikutteisesti, kun taas realisoitumattomien kurssivoittojen kohdalla käytetään seuraavia vaihtoehtoisia menettelytapoja:

- toteutumattomia kurssivoittoja tai kurssivoittojen ja -tappioiden netottamisen jälkeen jäävää erotusta ei lainkaan huomioida tuloslaskennassa

- toteutumattomat kurssivoitot kurssivoittojen ja -tappioiden netottamisen jälkeen jäävä erotus esitetään arvostuseränä taseessa

- toteutumattomat kurssivoitot kurssivoittojen ja -tappioiden netottamisen jälkeen jäävä erä merkitään tuloslaskelmaan.

IAS-standardin mukaan on valuuttamääräiset erät muutettava tilinpäätöspäivän kurssiin, jolloin syntyneet erot kirjataan pääsääntöisesti tuloslaskelmaan.

Ehdotuksen mukaan yhtenäisten periaatteiden soveltamiseksi ja vertailtavuuden parantamiseksi siirrytään ulkomaanrahan määräisten saamisten ja muiden rahoitusvarojen muuttamisessa Suomen rahaksi soveltamaan tilikauden päättymispäivän kurssia. Kurssierot tulisi pääsääntöisesti kirjata tuloslaskelmaan. Samaa periaatetta tulisi soveltaa myös rahoitusomaisuuteen merkittävien optio-, termiini- ja muista sellaisista johdannaisopimuksista johtuvien erien sekä lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien laina- ynnä muiden saamisen muuttamiseen Suomen rahaksi.

Voimassa olevan säännöksen mukaan ulkomaanrahan määräiset velat muutetaan Suomen rahaksi joko velan syntymispäivän tai tilinpäätöspäivän Suomen Pankin myyntikurssiin. Velka voidaan siten voimassa olevan lainsäädännön mukaan muuttaa tilinpäätöspäivän kurssiin myös silloin, kun se on alempi kuin velan syntymispäivän kurssi, eli lopullisesti toteutumaton kurssivoitto voidaan tulouttaa. Vastaavasti voidaan esittää velka syntymispäivän kurssiin, vaikka tilinpäätöspäivän kurssi olisi korkeampi, jolloin kurssitappio jätetään kirjaamatta. Säännöksen ei voida katsoa olevan sopusoinnussa varovaisuuden periaatteen kanssa eikä myöskään vertailtavuuden periaatteen kanssa, koska se antaa kirjanpitovelvollisille valintamahdollisuuden tulouttaa tai jättää tulouttamatta kurssivoitot taikka kirjata tai jättää kirjaamatta kurssitappiot. Hyvän kirjanpitotavan on kuitenkin katsottu edellyttävän, että tilinpäätöksessä sovelletaan samaa kurssinvalintaperiaatetta kaikkiin velkoihin.

Voimassa olevan säännöksen mukaiseen velkojen muuttamiseen Suomen rahaksi liittyy vaatimus esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän Suomen Pankin myyntikurssia. Säännös viittaa siihen, että valintamahdollisuuksista huolimatta velat kuitenkin pääsääntöisesti on haluttu ohjata arvotettavaksi tilinpäätöspäivän kurssin mukaan. Käytäntö pörssiyrityiden osalta on tämän mukainen. Velkojen toteutumattomien kurssitappioiden kuluksikirjaamiskäytäntö on ollut Suomessa epäyhtenäistä. Kurssitappioita on myös aktivoitu vastaaviin arvostuseriin ja kirjattu kuluksi vasta myöhemmin tilikausina. IAS-standardin mukaan valuuttakurssierot kirjataan tulosvaikutteisesti myös pitkäaikaisten velkojen osalta. IAS-standardin mukaisesti sekä maksun yhteydessä toteutuneet että tilinpä-

töspäivänä vielä toteutumattomat kurssitappiot on kirjattava menetyksinä kuluksi.

Ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen muuttamisessa Suomen rahaksi on perusteltua soveltaa symmetristä arvostusperiaatetta. Ulkomaan rahan määräisten velkojen Suomen rahaksi muuttamista koskevaa säännöstä on sovelletun käytännön yhdenmukaistamiseksi ja vertailukelpoisuuden lisäämiseksi perusteltua muuttaa siten, että niiden kohdalla sovelletaan pääsääntöisesti tilinpäätöspäivän kurssia. Velat esitetään siten korjattuna markka-arvoon, joka osoittaa niistä Suomen rahassa takaisin maksettavan arvon tilikauden päättämishetkellä. Tämä johtaa vielä realisoitumattomien kurssivoittojen ja -tappioiden tulouttamiseen ja kuluksikirjaamiseen.

Velkojen ohella arvostusperiaatteen tulee koskea myös sitoumuksia eli velvoitteita, joista on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Siirtyminen tilinpäätöspäivän kurssin käyttämiseen arvostusperusteena yksinkertaistaa kirjanpidon tarkastustilanteita ja on myös pienten yritysten kannalta käytännössä yksinkertainen periaate. Seikalla on merkitystä senkin vuoksi, että yhä useammat pienet ja keskisuuret yritykset ovat siirtyneet luotonotossaan valuuttamääraisiin luottoihin.

Voimassa olevan säännöksen sanamuotoa on tarpeen muuttaa siten, että luovutaan viittauksesta Suomen Pankin noteeraamaan osto- ja myyntikurssiin. Se, mitä kurssia on tarkoituksenmukaista missäkin tilanteessa käyttää, riippuu valuuttamääraisten saamisten ja velkojen välisestä suhteesta. Esimerkiksi silloin kun yrityksellä on vain ulkomaanrahan määräisiä velkoja eikä valuuttatuloja on varovaisuuden periaatteen nojalla perusteltua soveltaa tilinpäätöksessä myyntikurssia ostokurssiin tai keski-kurssiin asemesta.

Siirtyminen keskikurssiin käyttöön on perusteltua etenkin niissä tapauksissa, joissa kirjanpitovelvollisella on jatkuvasti valuuttamääraisiä rahavirtoja, koska se yksinkertaistaa laskentamenettelyä. Menettely on perusteltua myös sen vuoksi, että yhä useammat kirjanpitovelvolliset ohjaavat ja valvovat valuuttapositionsa siten, että valuuttojen ostot ja myynnit hoidetaan nettopositioiden perusteella.

Voimassa olevan säännöksen mukaan, mikäli ulkomaan rahan määräiset saamiset tai velat on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. Säännös ehdotetaan tältä osin

säilytettäväksi. Jos saaminen, velka tai sitoumus on suojattu niin sanotulla johdannaisopimuksilla, muutetaan ulkomaanrahan määräiset erät tällöinkin tilinpäätöspäivän Suomen Pankin noteeraamaan kurssiin. Suojaavasta johdannaisopimuksesta kirjataan tilinpäätökseen tuottona määrä, joka vastaa suojattavasta tasetai muusta erästä kirjattua kuluja. Johdannaisopimuksesta syntyvä tappio kirjataan tilinpäätökseen kuluna aina kokonaisuudessaan.

Terminisopimusten sopimusmääriä ei kirjata kirjanpitoon, mutta sen sijaan vakioimattoman terminisopimuksen (valuuttatermiinin) toteutushinnan (termiinikurssin) ja sopimuksen tekopäivän avistakurssin mukaisen hinnan erotus voidaan kirjata sopimuksen tekopäivänä velaksi tai saatavaksi (sekä menoksi ja tuloksi).

Terminisopimuksilla tarkoitetaan tässä yhteydessä valuuttasidonnaisia vakioituja tai vakioimattomia terminisopimuksia, jotka tehdään joko suojaamistarkoituksessa tai muussa tarkoituksessa. Mikäli terminisopimus on tehty saamisten, velkojen tai sitoumusten suojaamiseksi valuuttakurssien muutoksilta, jaksotetaan erotus korkojen tapaan tuotoksi tai kuluksi terminisopimuksen juoksuaikana.

Muun kuin suojaamistarkoituksessa tehdyn terminisopimuksen osalta edellä mainitulla tavalla kirjattu meno merkitään tilinpäätöksessä kuluksi. Vakioiduissa termiineissä ennen sulke-mispäivää tehtävissä tilinpäätöksissä sopimuksen tilinpäätöshetken markkinahinnan perusteella todettava mahdollinen tappio kirjataan kuluksi. Muussa kuin suojaamistarkoituksessa tehtyjen terminisopimusten voitto kirjataan tuloslaskelmassa tuotoksi vasta, kun se realisoituu. Hyvin lyhyissä terminisopimuksissa, joissa korkoerojen merkitys on vähäinen, voidaan ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat kirjata terminisopimuksen kurssiin.

Tasesuojaustilanteiden kirjanpidollisesta käsitteystä on tarpeen antaa kirjanpitolautakunnan täydentäviä ohjeita.

16 §. Menot jaetaan 16 §:n 1 momentin perusteella tilinpäätöksessä kahteen osaan. Ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, vähennetään tuotoista kuluina. Muut menot aktivoidaan.

Menojen tuloja kerryttävään vaikutukseen liittyy etukäteen arvostellen yleensä epävarmuutta. Kirjanpitovelvollisen omilla käsityksillä, suunnitelmilla ja odotuksilla on käytännössä huomattava merkitys menoja jaksotettaessa. Kirjanpidossa noudatettavasta varovaisuuden

periaatteesta johtuu, että useat menot kuten esimerkiksi myynnin menot, yleishallinnon menot ynnä muut sellaiset kirjataan suoriteperusteen nojalla suoraan kuluksi. Sama koskee yleensä perustutkimukseen liittyviä menoja. Säännöksessä esiintyvä sanonta niitä vastaavaa tuloa on tulkittava siten, että menoa on kirjattava kuluksi ainakin siinä määrin kuin siitä ei odoteta kertyväksi vähintään menon suuruisia tuloa. Näin on esimerkiksi myös arvoaan pysyvästi menettäneen arvopaperin, maa-alueen tai muun käyttöomaisuushyödykkeen jäljellä oleva hankintameno kirjattava kuluksi siltä osin kuin siitä ei odoteta vastaavaa tuloa. Tuotannollisesta käytöstä poistettujen käyttöomaisuushyödykkeiden jäljellä olevat hankintamenot poistetaan viimeistään sinä vuonna, kun ne on myyty tai luovutettu.

EY:n neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohdan mukaan kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilikauteen, on otettava huomioon tilinpäätöksessä, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana.

Käsitteistön yhdenmukaistamiseksi EY:n neljännen direktiiviin kanssa ehdotetaan tuloslaskentasäännöstä täydennettäväksi siten, että menoihin rinnastetaan menetykset. Nimenomaisen säännöksen mukaan tilikauden aikana toteutuneet menetykset kirjataan aina tilinpäätöksessä kuluksi. Näillä tarkoitetaan esimerkiksi menetyksiä, jotka aiheutuvat toisiin talousyksiköihin tehdyistä sijoituksista. Siten esimerkiksi konkurssin vuoksi arvottomaksi käyneen arvopaperin hankintameno kirjataan kuluksi. Samoin takaus- ynnä muusta vastuusta johtuvat suoritukset (takaushäviöt) käsitellään menojen tapaan. Ne ovat lopullista rahankäyttöä, joka eroaa useimmista menoista siinä, ettei vastikkeeksi saada tuotantontekijöitä. Menetyksiä ovat lisäksi rahan menetykset, esimerkiksi käteisen rahan menettäminen tulipalon, varkauden tai kavalluksen vuoksi.

Menetysten kirjaamista koskevaa yleissäännöstä sovelletaan myös kurssitappioiden ja johdannaisopimuksien tilinpäätöshetkellä todettavien tappioiden kirjaamiseen. Johdannaisopimuksilla tarkoitetaan muun ohessa vakioituja optio- ja futuurisopimuksia, vakioimattomia termiinisopimuksia sekä koron- ja valuutanvaihtosopimuksia. Vakioituja optioita ja fu-

tuureja (vakioituja termiinejä) ovat sopimukset, joiden kohteena oleva hyödyke, hyödykkeen hinta sekä sopimuksen juoksuaika ovat vakioituja, ja sopimuksia tehdään organisoiduilla ja valvotuilla markkinoilla, joilla on olemassa markkinoiden takaajia likvidisyyden varmistamiseksi.

Johdannaisopimuksia voidaan tehdä joko suojaamistarkoituksessa tai muussa tarkoituksessa. Suojaamistarkoituksessa tehdyllä johdannaisopimuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa yritys suojaa tiettyä tase-erää tai kassavirtaa tulevaisuuden arvonmuutoksia vastaan. Sitovalla sopimuksella suojatun erän tulevaisuuden arvo tiedetään varmuudella etukäteen, kun taas ostettuja optioita käytettäessä suojauksessa tiedetään ainoastaan huonoin mahdollinen vaihtoehto. Muussa tarkoituksessa tehdyllä sopimuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa yritys tekee sopimuksia kaupantekotarkoituksessa eli yrittää hankkia itselleen voittoja käymällä kauppaa johdannaisopimuksilla vaihtuvissa markkinatilanteissa.

Optiosopimuksesta saatu tai maksettu preemio merkitään kirjanpitoon ennakkomaksuna. Preemio kirjataan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jonka aikana sopimus suljetaan, raukeaa tai toteutetaan. Jos optiosopimus toteutetaan hankkimalla sopimuksen kohteena oleva hyödyke, kirjataan maksettu tai saatu preemio hyödykkeen hankintamenon lisäykseksi tai vähennykseksi. Koska muun johdannaisopimuksen kuin optiosopimuksen solmiminen ei yleensä aiheuta kassatapahtumaa, ei sopimuksen solmimishetkellä tehdä kirjausta varsinaiseen kirjanpitoon. Sopimuksen tekohetken arvon ja sulkemis- tai toteutushetken arvon välinen erotus kirjataan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jonka aikana sopimus suljetaan tai toteutetaan. Jos johdannaisopimus toteutetaan hankkimalla sopimuksen kohteena oleva hyödyke, kirjataan sopimuksen arvonmuutos hyödykkeen hankintamenon lisäykseksi tai vähennykseksi. Varovaisuuden periaatteen mukaan tilinpäätöspäivänä voimassa olevat sopimukset arvostetaan sopimuskohtaisesti tilinpäätöspäivän tilanteen mukaisesti ja sopimuksen tarkoituksesta riippuen kirjataan muutokset sopimuksen arvossa tuloslaskelmaan ja taseeseen. Muussa kuin suojaamistarkoituksessa tehdyn tilinpäätöspäivänä avoinna olevan johdannaisopimuksen arvonmuutoksena otetaan huomioon tilikauden kuluna sopimuksen tekohetken arvon ja tilinpäätöspäivän arvon välinen negatiiv-

vinen erotus. Kun johdannaissopimuksen tekemisellä aikaansaatu positio on katettu vastavalla, mutta vastakkaissuuntaisella sopimuksella, voidaan tällaisesta sopimusparista syntyvä tappio kirjata nettomääräisenä. Näin voidaan menetellä siitä syystä, että positio on suljettu ja sen tulos tiedetään varmuudella jo tilinpäätöshetkellä.

Tilinpäätöspäivänä vielä realisoitumattomia arvonnousuja ei oteta huomioon, vaan muussa kuin suojaamistarkoituksessa tehdystä sopimuksesta syntyvä mahdollinen voitto tuloutetaan vasta, kun sopimus suljetaan, raukeaa tai toteutetaan. Ostetusta optiosopimuksesta maksetun preemion kirjanpitoarvon ja sitä alhaisemman tilinpäätöspäivän sulkemishinnan erotus sekä asetetun option tilinpäätöspäivän sulkemishinnan ja sitä alhaisemman saadun preemion kirjanpitoarvon erotus kirjataan tilikauden kuluksi.

Suojaamistarkoituksessa tehdyn sopimuksen arvonneuotuksesta otetaan kuitenkin huomioon oikaisueränä määrä, joka vastaa suojattavasta tase- tai muusta erästä kirjattua vastakkaismerkistä muutosta. Näin suojattavan tase- tai muun erän arvonneuotukset kompensoituvat, eikä tulosaikutusta synny. Suojaamistarkoituksessa tehdyn sopimuksen tappio otetaan kuitenkin huomioon täysimääräisenä.

Jos optiosopimus on ostettu varojen, velkojen tai sitoumusten suojaamiseksi korko- tai kurssitasen muutoksilta, preemion kirjanpitoarvon ja tilinpäätöspäivän sulkemishinnan erotus kirjataan tilinpäätöksessä tilikauden tuotoksi tai kuluksi, ei kuitenkaan enempää kuin suojattavista varoista, veloista tai sitoumuksista on kirjattu tilikauden kuluksi.

Valuuttatermiinin tekohetken valuuttakurssin ja termiinkurssin ero johtuu valuuttojen välisestä korkoerosta. Käytettäessä valuuttatermiinejä suojaamistarkoituksessa suojataan tase- tai muuta erää valuuttakurssin muutoksilta. Sopimukseen liittyvä korkoero on hinnoittelumekanismien mukanaan tuomana komponenttina tiedossa jo sopimuksen tekohetkellä eikä se vaihtelee sopimuksen voimassaoloaikana. Suojaamistarkoituksessa tehdyn valuuttatermiinin tekohetken valuuttakurssin ja termiinkurssin ero kirjataan tuotoksi tai kuluksi sopimuksen voimassaoloaikana. Jos valuuttatermiini on tehty kahden sellaisen valuutan välisenä kauppana, joista kumpikaan ei ole yrityksen kirjanpitovaluutta, tulee kumpikin valuutta arvostaa erikseen tilinpäätöspäivän kurssiin, ja arvonne-

muutosten nettomäärä kirjataan tuloslaskelmaan tilikauden tuottona tai kuluna. Suojaamistarkoituksessa tehtyyn korkotermiiniin ja koronvaihtosopimukseen liittyvät korot jaksetaan sille korkojaksolle, jota ne koskevat. Koronvaihtosopimukseen mahdollisesti liittyvä valuuttatermiini arvostetaan ja kirjataan kirjanpitoon edellä selostetulla tavalla.

Yleinen peruste tulon kirjaamisessa on suoritteiden luovuttaminen eli niin sanottu suoriteperuste. Suoritteiden luovuttamisen yhteydessä syntyy tulo, joka tilinpäätöksessä 16 §:n mukaan kirjataan tuotoksi. Periaatetta sovelletaan myös pitkäaikaisiin sopimuksiin. Näissä valmistaja rakentaa ja urakoi rakennuksen tai rakennelman ja mahdollisesti asentaa ja koe-käyttää koneen, teollisen laitoksen tai muun sellaisen. Kysymykseen voi myös tulla pitkän ajan vaativa suunnittelutyö. Toimitusaika saat-taa olla jopa useita vuosia. Rakentamisaajan kuluessa tehtävissä tilinpäätöksissä projektin menot kirjataan vaihto-omaisuuteen ja tilaajalta saadut maksut kirjataan saatuihin ennakkomaksuihin vastattavissa. Tulos saattaa vaihdella voimakkaasti riippuen siitä, milloin luovutus tapahtuu. Keskenäisen projektin aikana kiinteät menot rasittavat tulosta. Tilinpäätöksen lukijan kannalta taloudellinen asema ei välttämättä tule esille oikeassa valossa. Edellä 13 §:ssä ehdotettu muutos, jonka mukaan hankintamenoa voidaan lukea myös tuotantoon liittyviä kiinteitä menoja, vaimentaa tosin osittain tuloksen heilahtelua, mutta ei poista sitä.

Periaate, että valmistusajaltaan pitkäaikaisista toimituksista syntyvä tulo saadaan kirjata valmistusasteen perusteella, on hyväksytty tulon kirjausperusteeksi IASC:n suosituksissa. IAS-standardi 11 mukaan projektin tulos on kirjattavissa projektin edistymisen mukaan. Valmistusaste määritellään kunkin tilikauden päättyessä. Valmistusaste voidaan määritellä eri tavoilla, esimerkiksi kertyneiden menojen perusteella verrattuna projektin kokonaiskustannusarvioon sekä arvioimalla tehty työ ja fyysinen valmistuminen. Asiakkaan tai tilaajan maksamat ennakkomaksut tai rahoituserät eivät sen sijaan välttämättä osoita valmistusastetta.

EY:n neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdan aa alakohdan mukaan ainoastaan tilikauden loppuun mennessä toteutuneet voitot saadaan ilmoittaa tilinpäätöksessä. Artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan kaikki tilikauden tuotot ja kulut on otettava

huomioon riippumatta siitä, onko tilikauden tulos voitollinen vai tappiollinen. EY:n neljäs direktiivi ei sisällä nimenomaisia säännöksiä näiden yleissäännösten merkityksestä usealle tilikaudelle ajoittuvien projektien tuloslaskennassa. True and fair view -lähtökohtaan nojautuen eräissä EY:n jäsenvaltioissa kuitenkin sovelletaan pitkäaikaisen projektien kohdalla valmistusasteen mukaista osatuloutusmenetelmää. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa ja Irlannissa tilinpäätösstandardit edellyttävät osatuloutustavan käyttämistä.

Mahdollisuuksia kirjata tulo tuotoksi ehdotetaan laajennettavaksi siten, että valmistusajaltaan pitkäaikaisista toimituksista syntyvä tulo saadaan kirjata valmistusasteen perusteella. Kun valmistusastetta arvioidaan toteutuneiden menojen perusteella, on tarpeen ottaa huomioon muun muassa ostetut raaka-aineet, joita ei ole vielä asennettu tai käytetty projektissa, ja maksut aliurakoitsijoille, jotka eivät sellaisenaan heijasta aliurakoitsijan suorittamaa työtä. Valmistusasteen mukaiseen tuloutukseen liittyy arviointiriskejä. Sen vuoksi voittoa ei saa kirjata tuloslaskelmaan, jos projektin lopputulosta ei voida luotettavasti arvioida. Kiinteähintaisessa projektissa arvioinnin luotettavuus edellyttää, että kokonaistuotot voidaan luotettavasti arvioida, että projektin kokonaismenot ja valmistusaste tilinpäätöspäivänä voidaan luotettavasti osoittaa ja että projektin aiheuttamat kustannukset voidaan selvästi yksilöidä ja verrata toteutuneita kustannuksia tehtyihin ennakoarvioihin. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien valmistusasteen perusteella tuotoiksi kirjattavien tulojen osalta.

Suositteesta kertyvän erilliskatteen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Sopimuksissa, joissa tilaaja maksaa toteutuneet kustannukset lisättynä yleiskustannuslisällä, arvioinnin luotettavuus edellyttää, että projektin kustannukset voidaan selvästi yksilöidä ja että ne projektin kustannukset, joita tilaaja ei nimenomaisesti maksa, voidaan luotettavasti arvioida. Kirjanpitovelvollisella, joka tulouttaa pitkäaikaisen projektin valmistusasteen perusteella, tulee olla luotettava projektikohtainen kustannuslaskenta. Pitkällä valmistusajalla tarkoitetaan projekteja, joissa projektin kesto aika on vähintään vuosi. Projektin tulisi olla suhteessa yrityksen laajuuteen sellainen, että valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta voidaan perustella oikeiden ja riittävien tietojen antamisella tilinpäätöksen yhteydessä. Selvää on, että tätä

tuloa vastaava meno on kirjanpitolain 16 §:n 1 momentin perusteella kirjattava kuluksi. Valmistusasteen pohjalta määritellyn tulon hankkimiseksi uhrattujen menojen arvioinnissa tulee noudattaa erityistä varovaisuutta.

Kirjanpitolautakunnan on tarpeen antaa osatuloutusmenettelyn käytännön toteutuksesta yksityiskohtaisia ohjeita.

Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksotamista koskevan voimassa olevan pykälän 3 momentin mukaan saadaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta tai sitä pienemmästä todennäköisestä hankintamenosta tai luovutushinnasta kirjata kuluksi enintään puolet. Käytännössä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) ja kirjanpitolain yhteensovitussäännös on kuitenkin johtanut siihen, että yritysten tekemät vaihto-omaisuuden hankintamenon ennakkokulukirjaukset määräytyvät elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa olevien enimmäissääntöjen mukaisesti. Nykyisessä säännöksessä viitataan myös turvavarastolain (970/82) mukaiseen 75-prosenttiseen kuluksi kirjausmahdollisuuteen turvavarastojen hankintamenon osalta.

EY:n neljännen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaan varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvonnähenyksiksi. Säännös edellyttää varausinformaation esittämistä avoimesti tilinpäätöksessä.

Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksotamissäännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että varastovarausta koskeva yleissäännös siirretään 17 §:ään, jossa on yleinen viittaus siihen, että tilinpäätöksessä voidaan tehdä muualla lainsäädännössä tarkoitettu varaus, muun muassa varastovaraus. Muutos merkitsee vaihto-omaisuuden aliarvostuksen esittämistä avoimesti, mitä EY:n neljännen direktiivin voidaan katsoa edellyttävän.

Voimassa olevan pykälän 3 momentin mukaan käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusajanaan poistoina kuluksi. Säännös on väljä ja antaa kirjanpitovelvolliselle runsaasti liikkumatilaa tilinpäätöstä laadittaessa. Yleisten kirjanpitoperiaatteiden mukaan poistojen tekeminen on ymmärrettävä menettelyksi, jolla käyttöomaisuuden hankintamenot ja muut pitkävaikutteiset menot jaksotetaan vähennettäväksi tuotoista niiden käyttöaikana. Poistojen suuruuteen tulisi vaikuttaa taloudellinen käyttöaika, jona käyttöomaisuushyödykettä käytetään ja jolta tuloja odo-

tetaan. Poistojen ensisijaisena perusteena ei ole siitä huolehtiminen, että yrityksen tulonmuodostuksessa käytettyjen yksittäisten käyttöomaisuushyödykkeiden tasearvot eivät ylitä niiden käypiä arvoja tai todennäköisiä luovutushintoja tilinpäätöspäivänä. Varovaisuuden periaatteen noudattaminen edellyttää kuitenkin riittävän nopeaa kuluksi kirjaamista, minkä lisäksi menettelytapojen jatkuvuuden periaate ja vertailtavuusvaatimus edellyttävät poistojen tekemistä järjestelmällisesti tilikausittain.

Kirjanpitoasetusta muutettiin vuonna 1985 siten, että 7 §:n 2 momenttiin sisällytettiin säännös suunnitelmanmukaisista poistoista. Nämä säännökset koskevat kuitenkin vain suunnitelman mukaisten poistojen esittämistä tuloslaskelmassa ja taseessa. Poistojen laskentaperiaatteita tai muita poistojen aineellista sisältöä koskevia säännöksiä niihin ei sisälly. Hyvä kirjanpito tapa Suomessa hyväksyy suunnitelman mukaisten poistojen käytön, mutta ei vaadi sitä ja hyväksyy myös muita poistojen laskentaperiaatteita kuten muun muassa tuloksen mukainen poisto.

EY:n neljännen direktiivin 35 artiklan mukaan tulee taloudelliselta käyttöiältään rajoitetun käyttöomaisuuden hankintameno poistaa kuluna järjestelmällisesti siten, että hankintameno tulee kokonaan poistetuksi käyttöomaisuuden taloudellisen käyttöiän puitteissa. Samansisältöinen säännös on IAS 4:ssa. Kansainvälisesti on siten suunnitelmapoistoja vastaava poistojärjestelmä pakollinen.

Helsingin Arvopaperipörssin antaman ja valtiovarainministeriön 20 päivänä joulukuuta 1989 vahvistaman ohjesäännön mukaan tulee pörssiyhtiön käyttöomaisuuden poistot laskea etukäteen laaditun suunnitelman mukaan ja esittää tämän mukaisesti tilinpäätöksessä. Käytännössä useimmat pörssiyhtiöt ovat jaksottaneet käyttöomaisuuden hankintamenot ohjesäännön tarkoittamalla tavalla jo ennen ohjesäännön voimaantuloa.

Ehdotuksen mukaan käyttöomaisuuden hankintamenon aktivoiminen ja kirjaaminen taloudellisena vaikutusaikana poistoina kuluiksi ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti tulisi eräitä kirjanpitovelvollisia lukuun ottamatta pakolliseksi. Suunnitelmanmukaisuuden voidaan katsoa täyttävän EY:n neljännen direktiivin poistojen tekemiselle asettaman järjestelmällisyyden vaatimuksen. Säännös edellyttää kirjanpitovelvollisilta käyttöomaisuutta koskevan poistosuunnitelman laatimista ja ylläpitä-

mistä. Poistosuunnitelmassa tulee määrittää käyttöomaisuushyödykkeiden tai -hyödykeryhmien arvioitu taloudellinen käyttöaika sekä poistomenetelmä (tasapoisto, degressiivinen poisto, substanssipoisto, jne.). Taloudellinen käyttöaika määritetään useimmiten hyödykeryhmäkohtaisesti ja vain harvoissa tapauksissa hyödykekohtaisesti. Käyttöajat ja poistomenetelmät määritetään ottaen huomioon erityisesti kirjanpidossa noudatettava varovaisuuden periaate. Poistosuunnitelmassa ennakoitua taloudelliseen käyttöikään voi tulla muutoksia muun muassa perusparannuksista tai myynteistä johtuen. Siirtyminen suunnitelmanmukaisten poistojen käyttämiseen edellyttää erillistä käyttöomaisuuden seurantaa ja poistojen laskentajärjestelmän luomista ja jatkuvaa ylläpitämistä. Useimmissa tapauksissa hyödykeryhmäkohtainen ja arvioidun käyttöajan mukaan luokiteltu, hankintavuosittain pidetty eritely on riittävä koneiden ja kaluston osalta. Rakennusten ja rakennelmien ynnä muiden hyödykkeiden hankintameno- ja poistoerittelyt ovat jo nykyisin hyödykekohtaisia.

Siirtyessään suunnitelman mukaisten poistojen menetelmän käyttämiseen on kirjanpitovelvollisen kerättävä aiemmista tilinpäätöksistään tiedot, joilla poistot voidaan laskea. Aikaisempien tilinpäätösten avulla voidaan laskea siirtymähetkellä oleva kertynyt poistoerotus. Ennen lain voimaantuloa on tarpeen antaa yllämenokauden kirjanpidollisesta käsittelystä kirjanpitolautekunnan yleisohje.

Suunnitelman mukaisten poistojen laskentaan siirtyminen asettaa pienille ja keskisuurille yrityksille lisävaatimuksia laskentajärjestelmiin nähden. Kirjanpitovelvollisen mahdollisuus pitää yllä hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaista laskentaa edellyttää paitsi laskentaan tarvittavia laitteita myös taitoa ja tietoa. Suunnitelmanmukaisia poistoja koskevaa periaatetta on kuitenkin pidettävä tärkeänä oikean kirjanpidollisen tuloksen laskentaan tähtäävänä periaatteena, minkä lisäksi sillä on huomattava tilinpäätöstietojen vertailtavuutta parantava merkitys. Tämän vuoksi suunnitelman mukaisia poistoja koskeva periaate on katsottu taroituksenmukaiseksi ulottaa koskemaan kaikkia liiketoimintaa harjoittavia kirjanpitovelvollisia toiminnan laajuudesta riippumatta. Myöskään EY:n neljäs direktiivi ei tee tältä osin eroa pienten ja suurten yritysten välillä, joten periaatteen voidaan katsoa pakottavana johtuvan myös direktiivin periaatteisiin sopeutumisesta.

Silmällä pitäen erityisesti pienten ja keski suurten yritysten mahdollisuuksia mukautua ehdotuksen edellyttämään poistosuunnitelman käyttöönottoon ehdotetaan lain voimaantuloa koskevilla siirtymäsäännöksissä siirtymäaikaa poistosuunnitelman käyttöönotolle. Kirjanpito velvollisen tulisi siirtyä poistosuunnitelman käyttöön viimeistään sinä tilikautena, joka päättyy ennen tammikuun 1 päivää 1996.

Pykälän 1 momentissa on menojen jaksottamista koskeva pääsääntö, jonka mukaan kuluina vähennetään ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Yleissäännös ohjaa kaikkien menojen tilikausittain tapahtuvaa kahtiajakoa kuluiksi ja aktiivoiksi. Käyttöomaisuuden hankintamenojen lisäksi voi kirjanpito velvollisella olla myös muita pitkävaikutteisia menoja. Mikäli näitä on aktivoitu, ne on pykälän 4 momentin mukaan kirjattava poistoina kuluksi vaikutusaikanaan. Ero käyttöomaisuuden hankintamenoja koskevaan säännökseen on siinä, että käyttöomaisuudelle on säädetty aktivointivelvollisuus, kun taas muiden pitkävaikutteisten menojen suhteen on annettu aktivointimahdollisuus. Molempien kohdalla pätee se, että ne on kirjattava poistoina kuluksi vaikutusaikanaan.

Pykälän 5 momentissa ei erikseen mainita, mitkä menot voidaan käsitellä pitkävaikutteisina, vaan tämä on jätetty hyvän kirjanpitotavan varaan. Lähempää ohjetta poistoajasta ei myöskään sisälly säännökseen, mutta ehdoton takaraja on menojen vaikutusajan päättyminen. Osakeyhtiölain 11 luvun 3 §:n mukaan on pitkäaikaisia menoja aktivoitaessa noudatettava siinä tarkoitettuja erityissäännöksiä sen lisäksi, mitä kirjanpitolaisissa on säädetty.

EY:n neljäs direktiivi suhtautuu pidätyväisesti pitkävaikutteisten menojen aktivointimahdollisuuksiin, mutta ei kuitenkaan kiellä niitä. Direktiivin 34 ja 37 artiklan mukaan voidaan kuitenkin, edellyttäen että kansallinen lainsäädäntö sen sallii, liikkeen perustamismenot, tutkimus- ja kehitysmenot sekä liikearvon hankintameno aktivoida. Kahden ensiksi mainitun osalta säädetään, että ne on kirjattava kuluksi viimeistään viidessä vuodessa, kun taas liikearvon osalta määrätään, että meno voidaan kirjata poistoina kuluksi järjestelmällisesti pidemmän kuin viiden vuoden aikana, ei kuitenkaan menon taloudellista vaikutusaikaa pidempänä aikana. Kaikkien osalta on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava tarkempi selostus aktivointien perusteista.

Muiden pitkävaikutteisten menojen aktivointi on tarkoituksenmukaista vastaisuudessaakin sallia. Ehdotuksen mukaan aktivoidut pitkävaikutteiset menot on poistettava kuluina järjestelmällisesti vaikutusaikanaan ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti. Osakeyhtiölain 11 luvun 3 §:n säännöksessä säädettäisiin yksityiskohtaisesti vastaisuudessaakin tietyistä enimmäispoistoajoista.

Velvollisuutta kirjata käyttöomaisuuden hankintameno ja muut pitkävaikutteiset menot kuluksi ennalta laaditun suunnitelman mukaan ei voida pitää tarkoituksenmukaisena kaikkien kirjanpito velvollisten kohdalla. Tarkoituksenmukaisuussyistä tai toiminnan luonteen perusteella pykälän 6 momentissa, että poistosuunnitelman käyttöpakosta olisivat vapautetut ammatinharjoittajat, sellaiset kirjanpito velvolliset, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistykset ja muut sellaiset yhteisöt sekä säätiöt. Näiden osalta ei voida pitää tarpeellisenä asettaa velvoitetta laatia ennalta poistosuunnitelma. Sanottu mahdollisuus poiketa velvollisuudesta laatia ennalta poistosuunnitelma koskisi yhtä lailla muita pitkävaikutteisia menoja kuin käyttöomaisuushyödykkeitä.

16 a §. Voimassa olevan lain 16 §:ssä säädetään, että tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Kuluksi kirjattaviksi tulevat säännöksen perusteella ne menot, jotka ovat suoriteperusteisesti syntyneet. Ehdotettu säännös olisi tältä osin muuttumaton, mutta sisältäisi lisäksi vaatimuksen kirjata tilikauden aikana toteutuneet menetykset kuluksi. Ehdotetussa muodossaan 16 § käsittäisi vain menoja ja menetyksiä, jotka lain 6 §:n mukaan ovat realisoituneet tilinpäätöspäivään mennessä.

EY:n neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan bb alakohdan mukaan on tilinpäätökseen merkittävä kaikki ennakoitavissa olevat menot ja menetykset, jotka kohdistuvat tilikauden tai sitä edeltäviin tilikausiin, myös siltä osin kuin nuo menot ja menetykset voidaan todeta vasta tilinpäätöspäivän jälkeen tilinpäätöstä laadittaessa. IAS-standardien mukaan todennäköiset menetykset (contingent losses) on kirjattava kuluksi tilinpäätöksessä, jos on todennäköistä, että ne tulevat toteutumaan ja niiden määrä voidaan luotettavasti arvioida.

EY:n neljännen direktiivin 20 artikla täsmentää lisäksi, että tilinpäätökseen on kirjattava velaksi (ja kuluksi) kaikki ne tilikauteen tai sitä edeltäneisiin tilikausiin kohdistuvat selvästi

määritellyt menot ja menetykset, joiden toteutumista tilinpäätöstä laadittaessa voidaan pitää todennäköisinä tai joiden tiedetään varmuudella toteutuvan, mutta joiden määrä tai toteutuspäivä ei ole tarkoin määriteltävissä.

Menoja kuluksi kirjattaessa tulee varovaisuusperiaatteen mukaisesti ottaa huomioon menojen ja tulojen eriaikaisuus. Tilikauden tuottoihin saattaa kohdistua vasta seuraavina tilikausina syntyviä menoja. Tällaisia voivat olla esimerkiksi tilikauden aikana luovutettujen suoritteiden takuukorjauksista johtuvat, kokemusperäisesti arvioitavissa olevat menot, todennäköiset reklamaatiot ja vahingonkorvaukset ja vastaavanlaiset menetykset. Tilikauden tuottoihin kohdistuvia menoja ovat myös tietyn liiketoiminnan tai tuotantolinjan tai -laitoksen vasta seuraavina vuosina toteutuvat saneeraus- ja lopettamismenot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on jo tilikauden aikana tai tilinpäätöstä laatiessaan sitoutunut. Ehdotuksen mukaan tulee tämäntapaiset, tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti vielä toteutumattomat menot ja menetykset vähentää tuotoista ja merkitä näin muodostuneet varaukset pakollisina varauksina taseeseen, mikäli on ilmeistä, että ne tulevat toteutumaan sitoumuksen tai tehdyn päätöksen perusteella ja niiden määrä on kohtuullisella tarkkuudella arvioitavissa. Niiden muutosta ei kuitenkaan tarvitsisi esittää omana nimikkeenä tuloslaskelmassa, vaan ne sisällytetään tuloslaskelman asianomaisiin kuluihin. Lain 17 §:n nojalla tehtäviä varauksia kutsuttaisiin puolestaan vapaaehtoisiksi varauksiksi.

Erityisen jaksottamisongelman muodostavat eläkevelvoitteista ja -vastuista johtuvat menot. Suoriteperusteen mukaisesti tulee eläkemenot kirjata kuluiksi sen mukaisesti kuin eläkeoikeutta ansaitaan eli ansaittujen palkkojen tahdissa. Kirjanpitoikäytäntö on kuitenkin näiden osalta epäyhtenäinen, koska eläkejärjestelyt ovat monimutkaisia ja vaihtelevia sekä lisäksi aika-akselilla muuttuvia. Voimassa olevan lain mukaan voidaan eräät eläkevastuut merkitä vain vastuusitoumuksiin eli ne voidaan jättää kirjaamatta veloiksi (ja kuluiksi). Tällaisia ovat esimerkiksi työnantajayrityksen oman eläkesäännön perusteella oleva vastuuvetä jo alkaenista ja vastaisista eläkkeistä, samoin kuin oman eläkesäätiön kattamatta oleva eläkevastuu.

Ne eläkevelvoitteet ja -vastuut, joihin kirjanpitovelvollinen on tosiasiallisesti sitoutunut, tu-

levat merkittäviksi kirjanpitoon ja tilinpäätöksen ehdotetun 16 a §:n perusteella siltä osin kuin ne eivät tule kirjanpitolain 16 §:n mukaan kirjattaviksi. Vastuiden määrä tilinpäätöspäivänä määritetään tavanomaisia eläkevastuun laskennassa käytettäviä periaatteita noudattaen ottaen huomioon vastuiden katteeksi osoitettujen varojen tasearvo tilinpäätöspäivänä. Työnantajayrityksen oman eläkesäätiön todellinen vastuuvajaus saattaa olla kuitenkin huomattavasti pienempi kuin kirjanpidollinen vastuuvajaus. Tämä johtuu useissa tapauksissa siitä, että eläkesäätiön omaisuuden tasearvot ovat käyppiä arvoja alemmat. Tarkoituksenmukaisena ei tällöin voida pitää, että kirjanpitovelvollinen työnantajayritys joutuisi kirjaamaan kuluksi oman eläkesäätiönsä kirjanpidollisten arvojen osoittaman vastuuvajauksen kokonaisuudessaan. Todellista vastuuvajasta laskettaessa voidaan tällöin ottaa huomioon eläkesäätiön omaisuuden käyvät arvot noudattaen varovaisuuden periaatetta. Hyvän kirjanpitotavan voidaan tällöin katsoa edellyttävän, että kirjanpitovelvollinen työnantajayritys selvittää liitetiedoissa eläkesäätiönsä omaisuuden arvostamisessa noudatettuja periaatteita. Ehdotetun voimaantulosäännöksen mukaan kirjanpidollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen lain voimaantuloa on voitu jättää kuluiksi kirjaamatta, on vähennettävä tuloista ja merkittävä pakollisena varauksena taseeseen viimeistään tilikaudella, joka päättyy ennen 1 päivää tammikuuta 2001. Ehdotettu säännös jättäisi kirjanpitovelvollisen harkintaan, sisällyttäkö hän kattamattoman eläkevastuun määrän kuluihin tasasuuruusin erin siirtymäkauden aikana vai muussa järjestyksessä.

Lain 16 §:n 2 momentti velvoittaa kirjanpitovelvollisen kirjaamaan kuluksi vaihto-omaisuuden luovutushinnan ja hankintamenon välisen eron, milloin luovutushinta on hankintamenoa pienempi. Säännös on sinänsä selvä ja ohjaa vaihto-omaisuudessa tilinpäätöspäivänä olevan epäkuranttisuuden kuluksi, mutta vain tilinpäätöspäivään mennessä suoriteperusteen mukaan syntyneiden menojen määrään saakka.

Tilaustuotannossa, jossa tuotannon läpimenoaika on pitkä, syntyvät menot pitkän ajan kuluessa valmistuksen edistytessä. Hankintamenojen lopullinen määrä selviää suoritteiden rakennuksen, suuren koneyksikön tai muun sellaisen valmistuttua. Sen sijaan suoritteesta sen luovutuksen yhteydessä saatava tulo on usein kiinteähintainen. Olosuhteet pitkän valmistuk-

sen aikana saattavat muuttua oleellisesti. Mahdollista on, että tilauksen yhteydessä laaditut suunnitelmat valmistuskustannuksista eivät enää pidä paikkansa. Kiinteään hintaan saadun tilauksen luovutushinta tai myyntitulo ei ehkä katakaan jo syntyneiden hankintamenojen ja näiden lisäksi suoritteen valmiiksi saattamiseksi vielä vastaisuudessa syntyvien hankintamenojen yhteismäärää. Tilaus on näin ollen tappiollinen ja arvioitujen kokonaishankintahintojen ja myyntihinnan ero tulisi varovaisuuden periaatteen mukaan vähentää tulosta laskettaessa.

EY:n neljännen direktiivin 31 artiklan ja IAS-standardien mukaan ne on kirjattava kuiluiksi kokonaisuudessaan, kun ne havaitaan.

Ehdotuksen mukaan tilaustuotannon ja muidenkin tilinpäätöspäivänä keskeneräisten vaihto-omaisuuserien valmiiksi saattamiseksi vielä suoritettavat, mutta tilinpäätöspäivänä suoriteperusteen mukaan vielä syntymättömät hankintamenot, tulee ottaa huomioon tilinpäätöksessä pakollisena varauksena siltä osin kuin vastaava myyntitulo ei riitä näiden kattamiseksi. Vähentäminen tulee yleensä kysymykseen, kun alunperin on sovittu kiinteistä luovutushinnoista. Vertailu suoritetaan myyntitulojen ja kokonaishankintamenojen välillä tilauskohtaisesti tai vaihto-omaisuushyödykekohtaisesti.

17 §. Voimassa olevan pykälän mukaan saadaan vastaisia menoja tai menetyksiä varten tilinpäätöksessä tehdä investointi-, vienti-, luototappio- ja muu sellainen varaus. Varauksia saa tehdä ”vastaisia menoja tai menetyksiä varten” eli varauksilla tulee olla kohde, jotta ne olisivat perusteltuja. Varauksilla on mahdollista etukäteen ottaa tuloslaskennassa huomioon odotettavissa olevien negatiivisten tulostekijöiden kuten odotettavissa olevien menetysten vaikutus tai muuten varautua vastaiseen rahankäyttöön.

Lain 16 §:n tarkoittaman kulun ja 17 §:n tarkoittaman varauksen ero on selvä menojen (ja toteutuneiden menetysten) osalta. Kuluksi kirjaamisen perusedellytyksenä 16 §:n perusteella on, että meno on suoriteperusteisesti syntynyt. Mikäli taas menoa ei 6 §:n mukaisesti ole syntynyt, sitä ei myöskään ole voinut 16 §:n mukaan kirjata kuluksi. Vastaisiin menoihin ja menetyksiin varautuminen on voinut tapahtua vain kirjaamalla 17 §:n mukainen varaus. Varauksen tekeminen ei ole edellyttänyt uuden kirjaamiskypsyyden kriteerin tuomista suoriteperusteen rinnalle. Varauksilla on kuitenkin ollut mahdollista varautua varsinkin odotetta-

vissa oleviin menetyksiin. Ottaen huomioon kirjanpitolain 16 §:n kuluksikirjaamisveloitteen kytkennän vain 6 §:n mukaisiin menoihin on tämä mahdollisuus ollut tärkeä. Kirjanpito käytännössä varauksia on leimannut tietty selkiintymättömyys. Varauksiin on sisällytetty sekä varautuminen odotettavissa oleviin menetyksiin että varautuminen vastaiseen rahankäyttöön yleensä sillä seurauksella, että tilinpäätöksessä ei ole ollut mahdollista saada riittävän selkeää kuvaa tuloksesta tai rahoitusasemasta tilikauden päättyessä.

Ehdotetun 16 a §:n mukaan vähennetään pakollisina varauksina tilinpäätöksessä seuraavina tilikausina syntyvät menot, joihin kirjanpito velvollinen on sitoutunut, samoin kuin ennakoidut menetykset, vaikka kyseiset menot ja menetykset realisoituisivat vasta tilinpäätöksen jälkeen.

Voimassa olevan verolainsäädännön mukaan voivat liiketoimintaa harjoittavat kirjanpito velvolliset tuloverotuksessaan vähentää käyttöomaisuuden poistoina kirjanpitoon merkityt, verolainsäädännössä erikseen määritellyt poistot samoin kuin kirjanpitoon kirjatut erinäiset varaukset. Sekä poistojen että varausten vähentämisen edellytyksenä on, että ne on merkitty kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Tuloverotuksessa vähennyskelpoisiksi hyväksyttävien poistojen ja varausten enimmäismäärät on rajoitettu määrättyihin prosenttiosuuksiin esimerkiksi kirjanpito velvollisella tilikauden päättyessä olevien liikesaamisten, vaihto-omaisuuden hankintamenojen tai käyttöomaisuuden poistamattomien hankintamenojen määrästä, tilikauden aikana maksettujen palkkojen määrästä tai tilikauden tuloksesta. Varauksilla on merkitystä elinkeinoelämän suhdannepolitiikan tukena, samoin kuin liiketaloudellisena ohjausmekanismi. Koska ja niin kauan kuin varaukset ja ylipoistot on merkittävä tilinpäätökseen, jotta ne saataisiin vähentää tuloverotuksessa, tulee kirjanpitolainsäädännön sallia kirjanpito velvollisten joustavasti noudattaa tuloverotuksen kanssa yhdenmukaisia periaatteita näiltä osin.

EY:n neljännen direktiivin 35 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan voidaan, pääsäännön edellyttämien suunnitelmapoistojen lisäksi, verolainsäädännössä sallittuja ylimääräisiä käyttöomaisuuden poistoja tehdä tilinpäätöksessä. Tällöin tulee poistoerot ja syyt niiden kirjaamiseen selvittää liitetiedoissa. Myös muut verolainsäädännön perusteella tehtävät ylimääräiset kulukirjaukset ovat direktiivin 43 artik-

lan 10 kohdan sanamuodon mukaan mahdollisia esimerkiksi 39 artiklan 1 kohdan e alakohdan tarkoittamasta vaihto- ja rahoitusomaisuudesta. Nimenomaan veronhuojennus- ja veroluoton hankkimistarkoituksessa suoritettut yli- poistot, varaukset ja ylimääräiset kulukirjaukset voidaan siis merkitä tilinpäätökseen edellyttäen, että niiden vaikutus tilikauden ja edellisten vuosien tuloksiin selvitetään. Sen sijaan muita varauksia ei ole sallittua tehdä.

Ehdotetun säännöksen mukaan tilinpäätöksessä saataisiin tehdä investointi-, luottotappio-, toiminta-, varasto- ja muu sellainen varaus. Näillä tarkoitetaan edellä olevan jaottelun mukaisia vapaaehtoisia varauksia erotuksena pakollisista varauksista, jotka kirjanpitovelvollinen on velvollinen tekemään. Varaukset, joihin rinnastetaan myös yli poistosuunnitelman tehdyt, kirjanpitoon merkityt käyttöomaisuuden poistot, muodostavat poikkeuksen meno tulon kohdalle -periaatteesta. Varausten tarkoituksena on yrityksen toiminnan jatkuvuuden turvaaminen. Varauksia tekemällä kirjanpitovelvollinen vaikuttaa voiton käyttöön etukäteen pidättämällä varauksia vastaavan määrän realisoitunutta tuloa talousyksikön omassa käytössä. Koska varaukset ja yli poistosuunnitelman tehdyt poistot poikkeavat meno tulon kohdalle -periaatteen mukaisesta tuloslaskennasta ja eivät ole lakiehdotuksen 16 §:n mukaisia kuluja eivätkä 16 a §:n mukaisia vähenyksiä, tulee ne esittää erikseen tuloslaskelmassa ja taseessa.

EY:n direktiivin 35 artiklan 1 kohdan dd alakohdan, 39 artiklan 1 kohdan e alakohdan sekä 43 artiklan 10 kohdan mukaisesti varausten ja yli poistojen syyt ja laskentasäännöt samoin kuin niihin liittyvä laskennallinen verovelka tulee esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa.

18 §. Voimassa olevan pykälän mukaan voidaan käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- ja vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen poistamattoman hankintamenon lisäksi taseeseen merkitä enintään hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvонkorotus. Edellytyksenä tälle on, että hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi.

Arvonkorotus on ilmeinen poikkeus lain peruslinjasta, joka nojaa tiukasti hankintamenopohjaiseen kirjanpitoon. Arvonkorotukselle on näin säädetty tiukat edellytykset eli

arvonkorotuksen kohteena olevan hyödykkeen alkuperäisen hankintamenon ylittävän arvonnousun tulee olla sekä pysyvä että olennainen. Vain harvojen hyödykkeiden kohdalla täyttyvät pitkällä tähtäyksellä nämä edellytykset; lähinnä tulevat kysymykseen maa-, metsä- ja vesialueet, vesivoimalaitokset, eräät arvonsa pitävät arvopaperit, eräät kaupunkikiinteistöt ja muut vastaavat. Sen sijaan tavallisten tuotantolaitosten, mukaan luettuina niihin kuuluvat rakennukset, arvonnousua ei pääsääntöisesti voida pitää pysyvänä.

Arvonkorotusta muodostettaessa on sitä vastaava määrä merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Koska kysymyksessä ei ole realisoitunut tulo, arvонkorotusta ei voi tulouttaa tuloslaskelmaan. Osakeyhtiölain 11 luvun 4 §:n mukaan osakeyhtiöissä arvонkorotusta vastaava määrä on merkittävä vastattaviin arvонkorotusrahoitukseen, jota voidaan käyttää ainoastaan osakepääoman korotukseen.

Todettu arvonnousu voi myöhemmin ennalta arvaamattomasta syystä osoittautua kokonaan tai osaksi perusteettomaksi. Kirjanpitovelvollisten tulee siis tilinpäätöstä laatiessaan selvittää, täyttääkö aikaisemmin tehty käyttöomaisuushyödykkeen arvонkorotus edelleen lain edellytyksiä. Ehdotuksen mukaan jos näin ei ole, tulee arvонkorotus vastaavasti peruuttaa. Myös arvонkorotuksen kohteena olevan hyödykkeen luovutus tai tuhoutuminen vaatii sen poistamista kirjanpidosta.

19 §. Tuloslaskelmalle asetettavia vaatimuksia ehdotetaan tarkistettavaksi. Asetuksella annettaisiin tarkemmat määräykset tuloslaskelmakaavan sisällöstä. Muutoksena voimassa olevaan säännökseen sisällytettäisiin uudeksi nimenomaisesti eriteltäväksi eräksi muut liiketoiminnan tuotot. Omina kuluerinä eriteltyt aineet, tavarat, palkat ja vuokrat voitaisiin ehdotuksen mukaan puolestaan ilmoittaa yhteinä kuluerinä "liiketoiminnan kulut". Toisaalta vapaaehtoisten varausten ja toisaalta pakollisten varausten muutos tulee ehdotuksen mukaan ilmoittaa aina omana eränä riippumatta siitä, onko sillä vaikutusta tilikauden tulokseen.

20 §. Tasetta koskevan 20 §:n 1 momentin säännöstä ehdotetaan muutettavaksi erien luettelomisjärjestyksen osalta siten, että se vastaisi järjestykseltään lainsäädännön uudistusehdotukseen sisältyvän tasekaavan järjestystä.

21 ja 21 a §. Yksittäisen yhtiön tilinpäätöksen liitetietovaatimuksista säädetään 21 ja

21 a §:ssä. Säännöksessä edellytetään, että tietyt erittelyt, joita ei välttämättä edellytetä annettavaksi tuloslaskelma- tai tasekaavassa, tulee antaa liitetiedoissa. Säännös luettelee tyhjentävästi ne tilinpäätösinformaation erät, joihin lisätietovaatimusta sovelletaan. Lainsäädännön uudistamishetkellä sisältyvän kirjanpitoasetuksen 9 §:n mukaan tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, mikäli se tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selvittämiseksi on tarpeen. Asetuksen säännös ei kuitenkaan koske liitetietoja, vaan tällöin yksityiskohtaisempi erittely tulee tehdä kaavoissa.

Eräitä säännöksiä voidaan katsoa tarkoituksenmukaiseksi kumota yhteisölainsäädännöstä sekä eräitä vanhentuneiksi tai muuten tarpeettomiksi katsottavia liitetietovaatimuksia kirjanpitoalaista. Keskeisistä liitetietovaatimuksista tulisi edelleen säätää lain tasolla.

Lisäksi on tarpeen säätää niistä liitetietovaatimuksista, joita edellä olevan lisäksi edellytettiin konserniin kuuluvalla yrityksellä. Konserniin kuuluvalla yrityksellä tarkoitetaan sekä emo- että tytäryritystä. Tässä tapauksessa eroa ei tehtäisi sen mukaan, onko kysessä koti- vai ulkomainen konserni. Konsernitilinpäätöksen liitetietovaatimuksista säädetään uudessa 22 c §:ssä.

Yksittäisen yhtiön tilinpäätöksen liitetietovaatimuksia koskevat keskeiset muutostarpeet johtuvat EY:n neljännessä direktiivistä. Direktiivi edellyttää liikevaihdon jaottelun toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaan, sikäli kuin nämä toimialat ja markkina-alueet yhtiön tavanomaisten toimien piiriin kuuluvien tuotteiden myynnin ja palvelujen tarjoamisen tavan järjestämisen suhteen olennaisesti poikkeavat toisistaan. Voimassa olevassa laissa ei edellytetä ehdotuksen mukaista toimiala- ja markkina-alueinformaatiota. Säännös edellyttäisi lisäinformaatiota annettavaksi vain, kun toimialat ja markkina-alueet olennaisesti eroavat toisistaan.

Voimassa olevan lain vaatimusta valmistuspalkkojen ilmoittamisesta ehdotetaan täydennettäväksi luontoisetujen yhteenlasketun rahavon ja henkilösivukulujen yhteismäärän ilmoittamisella. Edelleen toimintokohtaiset poistot tulee ilmoittaa, jos kulut on merkitty tuloslaskelmaan toimintokohtaisesti.

Direktiivin 15 artiklan 3 kohta edellyttää eri käyttöomaisuuserien muutosten esittämistä ta-

seessa tai liitetiedoissa. Direktiivin mukaan taseessa tai sen liitteenä on käyttöomaisuuden aineellisten hyödykkeiden osalta erikseen ilmoitettava koneet ja kalusto. Koska jaottelua ei ehdoteta tehtäväksi taseessa, tulee toisaalta koneiden ja toisaalta kaluston aktivoitujen hankintamenojen poistamatta oleva yhteismäärä ilmoittaa liitetietona.

Voimassa oleva 21 § edellyttää annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset sekä takaukset, vekseli-, takuu- ja muut vastuut eriteltäväksi liitetiedoissa. Liitetietovaatimus katsotaan edelleen perustelluksi.

Voimassa oleva 21 § edellyttää liitetiedoissa selvittettäväksi perusteen, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaan rahan määräiset saamiset ja velat Suomen rahaksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän Suomen Pankin myyntikurssia. Liitetietovaatimus katsotaan tarpeelliseksi, mutta sanamuoto ehdotetaan muutettavaksi vastaamaan ehdotettua 15 §:n uutta sanamuotoa.

Voimassa olevan säännöksen mukaan arvotuserät sekä niiden tilikauden aikaiset lisäykset ja vähennykset tulee eritellä liitetiedoissa samoin kuin tilikauden aikaiset oman pääoman erien lisäykset ja vähennykset. Liitetietovaatimus katsotaan vastaisuudessaakin perustelluksi.

Liitetietovaatimusta obligaatio- ja debentuurilainojen erittelystä ehdotetaan muutettavaksi sanamuodoltaan vastaamaan nykyisin käytössä olevaa terminologiaa.

Direktiivin vaatimuksen mukainen liitetietovaatimus ehdotetaan sisällytettäväksi lakiin siten, että vaatimus ilmoittaa liitetiedoissa vaihto-omaisuuden taseeseen merkityn arvon ja omaisuuden tilikauden päätyttyessä tiedossa olevan markkina-arvon erotus ulotettaisiin koskemaan kirjanpitovelvollisen vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvia osakkeita ja osuuksia, joiden osalta käypä arvo on useissa tapauksissa luotettavalla tavalla selvitettävissä.

Direktiivin 23 artiklan mukaan tuloslaskelman sisältäessä konserniyrityksiltä saatuja rahoitustuottoja tai niille suoritettuja rahoituskuluja on ne ilmoitettava tuloslaskelmassa tai sen liitteenä tuloslaskelman erien mukaan eriteltynä. Direktiivin 43 artiklan mukaan tuloslaskelman tai taseen liitteenä on ilmoitettava kunkin konserni- ja osakkuusyrityksen osalta nimi ja kotipaikka, omistusosuus sekä tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen

mukaan. Direktiivin mukaiset liitetietovaatimukset ehdotetaan sisällytettäväksi lakiin.

Jos taseen pitkäaikaisiin sijoituksiin sisältyy konserniyritysten tai osakkuusyritysten osakkeita ja osuuksia taikka lainasaamisia niiltä, tulee ne direktiivin mukaan ilmoittaa taseessa tai niiden liitteessä tase-erien mukaan eriteltyinä toisaalta konserniyritysten osalta ja toisaalta osakkuusyritysten osalta. Osakeyhtiölain 11 luvun 6 §:n mukaan taseeseen on omana eränä merkittävä tytäryhtiön osakkeet. Lainsäädännön uudistusehdotukseen sisältyvää tasekaavaa koskevan ehdotuksen mukaan näitä ei välttämättä tule eritellä tasekaavassa, joten erittely tulee ainakin tehdä liitetiedoissa.

Voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 7 §:n 1 momentin mukaan taseessa tai sen liitteessä on erikseen ilmoitettava saamiset samaan konserniin kuulualta yhtiöltä ja velat sille yhteismäärinä. Direktiivin mukaan sanotut tiedot on ilmoitettava taseessa tai sen liitteessä tase-erien mukaan eriteltyinä toisaalta konserniyritysten osalta ja toisaalta osakkuusyritysten osalta. Liitetietovaatimus ehdotetaan sisällytettäväksi kirjanpitolakiin direktiivin tarkoittamalla tavalla.

Pykälässä olisi lisäksi eräitä muita liitetietovaatimuksia samaan konserniin kuuluvien tytäryritysten ja osakkuusyritysten osalta.

3 a luku. Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätös on kirjanpidollinen käsite. Kirjanpitolainsäädännössä on tarpeen säännellä keskeiset konsernitilinpäätökseen liittyvät kysymykset, kuten konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ja sitä koskevat poikkeukset, konsolidoinnin periaatteet ja osakkuusyhtiöiden kirjanpidollinen käsittely. Säännösten sisällyttämistä yleiseen kirjanpitolakiin perustelevat konsernitilinpäätösinformaation merkityksen kasvu sekä konsernitilinpäätöstä koskevien yleisten säännösten ulottaminen koskemaan myös muita yhteisömuotoja kuin osakeyhtiöitä. Yritysmuotoon kohdistuvat konsernitilinpäätöstä täydentävät säännökset ja muut konsernitilinpäätökseen pohjautuvat säännökset (voitonjakorajoitus, lainanantorajoitus yms.) samoin kuin tilinpäätöksen sisältöä täydentävät säännökset sisältyvät asianomaisiin yhteisölakeihin. Lakiin lisättäisiin ehdotuksen mukaan uusi 3 a luku, jonka otsikko olisi "Konsernitilinpäätös".

22 a §. Voimassa olevan lain keskeiset konsernia koskevat määräykset ovat osakeyhtiölaissa. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan konsernin muodostavat yksinomaan osakeyhtiöt. Osakeyhtiölain 1 luvun 2 §:n mukaan konsernin muodostumisen perusteena on ensisijaisesti osakeomistukseen perustuva äänivalta. Lainkohdan 2 momentin mukaan jos osakeyhtiöllä muutoin on osakkeiden omistuksen tai sopimuksen perusteella määräämisvalta toisessa osakeyhtiössä ja huomattava osuus sen toiminnan tuloksesta, on niin ikään edellinen yhtiö emoyhtiö ja jälkimmäinen tytäryhtiö. Säännöstä on käytännössä tulkittu suppeasti. Oikeuskirjallisuudessa konserni on määritelty kahden tai useamman itsenäisen yrityksen muodostamaksi taloudelliseksi kokonaisuudeksi, jossa yhdellä yrityksellä on määräämisvalta muihin yrityksiin nähden. Säännöksen taustalla on ajatus määräysvaltasuhteesta. Sen sanamuodon "jos .. muutoin .. määräysvalta.." voidaan katsoa osoittavan määräysvaltasuhteen viime kädessä keskeiseksi kriteeriksi. Yleissäännöstä ei käytännössä ole kuitenkaan sovellettu, vaan omistukseen perustuva äänivallan enemmistö on tosiasiaa muodostunut keskeiseksi kriteeriksi.

Osakeyhtiölain väljien konsernisäännösten kiertäminen muun muassa muita yhtiömuotoja käyttämällä on mahdollista. Omistuksen enemmistöön perustuvan äänivallan kriteeri toisaalta on merkinnyt helppoutta konsernisuhteen arvioimisessa, mutta toisaalta mahdollistanut tosiasiallisen konsernisuhteen tunnustamisen kiertämisen. Osakeyhtiölain 1 luvun 2 §:n 2 momentti on tarkoitettu sääntelemään niitä tilanteita, joissa vallitsee konsernisuhde tosiasiallisen määräysvallan vuoksi, vaikka emoyhtiöllä ei omistukseen perustuvaa äänivallan enemmistöä olekaan. Konsernimääritelmä on rajattu lisäksi koskemaan vain osakeyhtiöitä tytäryhteisöinä. Konserniin ei osakeyhtiölain mukaan kuulu muut kuin osakeyhtiöt emo- ja tytäryhtiöinä. Tämä on nähty myös epäkohtana ja keinona kiertää konsernisääntelyä yleensä. Samaten niin sanotut alakonsernit, joissa emoyhtiönä on muu kuin osakeyhtiö, ja tytäryhtiöinä osakeyhtiöitä tai muun tyyppisiä yhteisöjä, jäävät konsernisääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle. Voimassa olevan lain yleisestä konsernisääntelystä on johdettu konsernitilinpäätöstä koskevat määräykset. Osakeyhtiölain 11 luvun 1 §:n mukaan tilinpäätös käsittää emoyhtiössä myös konsernitilinpäätös

töksen. Se, onko tietty yhtiö emoyhtiö, on tullut arvioida lain 1 luvun yleisen määritelmän perusteella.

Konsernitilinpäätössääntelyn tulee pääsääntöisesti kohdistua kaikkiin tosiasiallisiin konsernirakenteisiin riippumatta siitä, mitä yhteisömuotoja kulloinkin käytetään konsernin hallintoon ja konsernitoimintojen ylläpitämiseen. Sääntelyä ehdotetaan muutettavaksi niin, että konsernisuhde voidaan osoittaa tiettyjen objektiivisesti havaittavien seikkojen perusteella.

Ehdotetun 22 a §:n lähtökohtana on, että liiketoimintaa harjoittavan emoyrityksen tulee laatia konsernitilinpäätös, mikäli sillä on määrättyllä tavalla määräysvalta toisessa yrityksessä, joka tällöin olisi tytäryritys. Lain 22 b §:ssä säädettäisiin niistä tilanteista, joissa yrityksellä on määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Kirjanpitovelvolliseen rinnastettaisiin siihen verrattava ulkomainen yritys, jota koskevat tiedot tulisi sisällyttää yhtä lailla konsernitilinpäätökseen. Vastaava periaate on ollut voimassa osakeyhtiöiden osalta.

Ehdotus vastaa EY:n seitsemännen direktiivin periaatteita. Direktiivin lähtökohtana on määräysvaltasuhde, joka synnyttää konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden emoyhtiölle. Määrämisvaltasuhteen kriteereitä käsitellään tarkemmin 22 b §:n yhteydessä. Direktiivin 1 artiklan mukaan kansallisen lainsäädännön alaisen yrityksen on laadittava konsolidoitu tilinpäätös, jos yrityksellä (emoyritys) on artikkelissa tarkoitettulla tavalla määräysvalta toisessa yrityksessä. Direktiiviä sovelletaan 4 artiklan mukaan sekä osakeyhtiötyypisiin yhtiöihin että kommandiittiyhtiötyypisiin yhtiöihin. Esimerkiksi Tanskassa direktiiviä tulee soveltaa seuraaviin yhtiömuotoihin: aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, intressentskaber ja kommanditselskaber. Direktiivi edellyttää, että jos jokin konserniin kuuluvista yhtiöistä on sanottua yhtiömuotoa, on konsolidoitu tilinpäätös laadittava kaikkien osalta.

Konsernituloslaskelma, konsernitase ja liitetiedot muodostavat kirjanpitolain konsernitilinpäätöksen. Toimintakertomus ei kuuluisi konsernitilinpäätökseen, vaan mahdolliset säännökset konsernin toimintakertomuksesta annettaisiin asianomaisissa yhteisölaeissa. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus koskisi kaikkia yhtiömuotoja. Eläkekassan, säätiön ja yhdistyksen on laadittava konsernitilinpäätös liiketoimintansa osalta, mikäli liiketoimintaa

harjoitetaan laissa tarkoitettun konsernin muodossa. Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitea esitti mietinnössään avoimen yhtiön vapauttamista konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Avointa yhtiötä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista asettaa laatimisvelvollisuuden osalta eri asemaan kuin kommandiittiyhtiötä. Avoimen yhtiön käsittely eri tavalla kuin kommandiittiyhtiön saattaisi osaltaan johtaa laatimisvelvollisuuden kiertämiseen yhtiömuodon valinnalla.

Pykälän 2 momentin mukaan yksityisen liikkeenharjoittaja olisi kuitenkin vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Yksityinen liikkeenharjoittaja ei muodostaisi kirjanpidollista konsernia emoyhtiönä. Yksityisen henkilön ja kirjanpitovelvollisen liikkeenharjoittajan välisen rajan määrittelemisen saattaisi monissa tilanteissa osoittautua mahdottomaksi. Kirjanpitovelvollisuutta ei voida kytkeä pelkkään omistukseen. Ulkopuolisen velkojan suojaamista varten ei yksityisen liikkeenharjoittajan konsernitilinpäätöksen yksinään voida katsoa antavan tarpeellisia tietoja konsernin taloudellisesta asemasta. Konsernitilinpäätöksen muodossa annettu tieto voisi tällaisessa tapauksessa olla harhaanjohtavaa yhtiömuotoon liittyvistä vastuusuhteista johtuen. Yksityinen liikkeenharjoittaja on joka tapauksessa myös kaikella henkilökohtaisella varallisuudellaan vastuussa yhtiön ja liikkeen veloista ja muista velvotteista. Liikkeenharjoittajalla on lisäksi itsellään kaikki liikkeeseensä liittyvä tieto käytössään.

Konserniin kuuluvalla tytäryrityksellä voi välittömästi tai välillisesti olla omistukseen perustuva äänivallan enemmistö toisesta yrityksestä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta voitaisiin poiketa siinä tapauksessa, että emoyhteisön osuus alakonsernin emoyhtiön osakepääomasta on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tai sillä on muussa yhteisössä tätä vastaava omistusosuus ja emoyrityksen vähemmistöosuuden haltijat ovat antaneet suostumuksensa tähän. Suostumuksen tulisi olla nimenomainen. Vastaisten epäselvyyksien välttämiseksi alakonsernin emoyhtiön olisi tarkoituksenmukaista pyytää kirjallisesti hyvissä ajoin vähemmistöosakkaiden suostumus. Säännöksen tarkoituksena on säästää moniportaisessa konsernissa laatimisvelvollisuudesta aiheutuvaa vaivaa, mikäli vähemmistöosakkeenomistajan etu selvästi ei vaadi alakonsernin emoyhtiön tilinpäätökseen sisällytettäväksi

konsernitilinpäätöstä. Direktiivin 7 artiklan mukaan jäsenvaltion on tehtävä poikkeus laatimisvelvollisuudesta, mikäli emoyrityksellä on kaikki sen yrityksen osakkeet tai osuudet, jonka osalta poikkeus tehdään, tai emoyrityksellä on vähintään 90 prosenttia sen yrityksen osakkeista tai osuuksista, jonka osalta poikkeus tehdään, ja tämän yrityksen muut osakkeenomistajat tai jäsenet ovat suostuneet poikkeuksen tekemiseen. Direktiivin säännös sanotun poikkeuksen tekemisestä on pakottava. Lainkohdassa tarkoitettujen edellytysten täyttyminen ei vapauttaisi osakkuusyritystä lain 22 c §:n 6 momentin mukaisesta tilinpäätöstietojen toimittamisvelvollisuudesta.

Edelleen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta olisivat vapautetut kirjanpitovelvolliset, jotka kooltaan olisivat enintään säännöksessä tarkoitettujen suuruisia. Kokoraja määräytyisi konserniin kuuluvien yritysten edellisen tilikauden yhteenlaskettujen tilinpäätöstietojen perusteella. Näin emoyritys voisi ilman suurempaa vaivaa laskea, onko konsernitilinpäätös tarpeen. Edellisellä tilikaudella tarkoitettaisiin tässä yhteydessä päättynyttä tilikautta eli sitä tilikautta, jolta konsernitilinpäätös laadittaisiin. Yksittäisten yhtiöiden tilinpäätöstietojen tulee kuitenkin olla käytössä aikaisemmassa vaiheessa. EY:n seitsemännen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että neljännen direktiivin 27 artiklassa (muutettu direktiivillä 90/604/ETY) tarkoitettujen suuruiset konsernit voidaan vapauttaa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Direktiivin kokorajat ovat yhteenlaskettujen taseiden loppusummien osalta 8 miljoonaa ECUa ja yhteenlaskettujen liikevaihtojen osalta 16 miljoonaa ECUa. Koska direktiivi on salliva säännös, voidaan siitä poiketa siten, että konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta vapautettujen piiri jää pienemmäksi kuin direktiivissä on sallittu.

22 b §. Säännöksessä määritetään ne kriteerit, joiden täyttyessä yhtiöllä on määräämisvalta toisessa yhtiössä. EY:n seitsemännen direktiivin mukaan määräämisvalta voi perustua joko omistukseen tai sopimukseen. Direktiivin 1 artiklassa säädetään konsolidoidun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta. Nimenomaisesti artikla ei operoi määräämisvallan käsitteellä, mutta määräämisvaltauksen vaatimus tulee välillisesti ilmi artiklasta. Jäsenvaltion on vaadittava, että sen kansallisen lainsäädännön alaiset yritykset laativat konsolidoidun tilinpäätöksen ja konsoli-

doidun toimintakertomuksen, jos yritys (emoyritys):

a) omistaa enemmistön toisen yrityksen (tytäryrityksen) osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä;

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

c) on yrityksen (tytäryritys) osakkeenomistaja tai jäsen ja sillä on oikeus käyttää määräysvaltaa tässä yrityksessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla, ja sen lainsäädännön mukaan, jonka alainen tytäryritys on, tällainen määräys on sallittu. Jäsenvaltion ei kuitenkaan tarvitse säätää, että emoyrityksen on oltava tytäryrityksensä osakkeenomistaja tai jäsen. Jos jäsenvaltion lainsäädännössä ei ole säännöksiä tällaisista sopimuksista tai määräyksistä, sen ei tarvitse soveltaa tätä säännöstä;

d) on yrityksen osakkeenomistaja tai jäsen, ja:

aa) enemmistö tämän yrityksen (tytäryritys) hallinto-, johto- tai valvontaelinten niistä jäsenistä, jotka ovat olleet toimessaan tilikaudella ja edellisellä tilikaudella sekä konsolidoidun tilinpäätöksen laatimiseen asti, on valittu yksinomaan käyttämällä sen äänioikeutta, tai

bb) käyttää yksin tämän yrityksen (tytäryritys) osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärän enemmistöä sen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen perusteella. Jäsenvaltiot voivat antaa tarkempia määräyksiä tällaisten sopimusten muodosta ja sisällöstä.

Direktiivi sallii jäsenvaltion olla sääntelemättä aa alakohdan tarkoittamaa tilannetta. Alakohtaa ei sovelleta silloin, kun muulla yrityksellä on a, b tai c kohdassa tarkoitettu asema kyseisessä tytäryrityksessä. Edelleen jäsenvaltio voi säätää, että emoyrityksellä on laatimisvelvollisuus, jos se tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa tai jos sitä ja tytäryritystä johdetaan yhtenäiseltä pohjalta, vaikka sillä ei ole a, b, c tai d kohdassa tarkoitettua asemaa.

Edellä kuvattu sääntely tähtää siihen, että jos toisella yrityksellä on toisessa yrityksessä joko omistukseen perustuvaan äänivaltaan tai yhtiöjärjestykseen tai vastaavaan asiakirjaan taikka sopimukseen perustuva määräysvalta toisessa yrityksessä taikka oikeus tietyissä ni-

menomaisissa tilanteissa käyttää määräysvalan-omaista valtaa, on tämä yritys katsottava emoyritykseksi, jolla on siten velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.

Määräämisvalta katsottaisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan kirjanpitovelvollisella olevan, kun sillä on yli puolet kaikkien osakkaiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä. Määräysvallan kriteeriksi riittäisi näin päätöksentekoon oikeuttava äänten enemmistö riippumatta omistuksen suuruudesta. Äänten enemmistö laskettaisiin osakeyhtiössä kaikkien osakkeiden tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä ja osuuskunnassa kaikkien jäsenten yhteenlasketusta äänimäärästä. Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä äänivallan enemmistö laskettaisiin yhtiömiesten yhteenlasketusta äänimäärästä. Vaikka säännös ei viittaakaan omistukseen äänivallan enemmistön hallinnan rinnalla määräämisvallan edellytyksenä, tarkoitettaisiin säännöksellä niitä tilanteita, joissa määräämisvalta perustuu ainaakin määrätynsuuruiseen omistukseen.

Sen sijaan 1 momentin 2 kohdan mukaan määräämisvalta syntyy, kun kirjanpitovelvoillisella on toisen yhteisön yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai niihin verrattavien sääntöjen nojalla oikeus nimittää osa toisen kirjanpitovelvollisen hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää tällaisen toimielimen, ja tämä oikeus yhdessä omistuksen tai jäsenyyden tuottaman äänivallan kanssa tuottaa oikeuden nimittää tällaisen toimielimen jäsenten enemmistön. Oikeus nimittää hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten enemmistön katsottaisiin merkitsevän määräämisvaltaa toisessa yhteisössä. Momentin 2 kohdassa tarkoitetaan tällä oikeudella niitä tilanteita, jossa oikeus nimittää tällaisen toimielimen jäsenten enemmistö perustuisi osaksi yhtiöjärjestykseen tai niihin verrttavaan sääntöön, minkä lisäksi omistaja tai jäsen voi käyttää äänivaltaansa siten, että lopputuloksena on, että omistaja (tai jäsen) nimittää toimielimen jäsenten enemmistön. Suurikaan äänivalta ei kuitenkaan takaa jäsenyyksiä hallituksessa tai vastaavassa toimielimessä, koska pääsääntöisesti tällaisen toimielimen valinta ei perustu suhteelliseen vaaliin. Momentin 2 kohdassa tarkoitettu määräämisvalta ei voi siten pääsääntöisesti syntyä yhtiöjärjestysmääräyksen ja äänivallan yhdessä aikaansaaman määräämisvaltaolettaman perusteella, vaan edellyttää, että yhtiöjärjestysmää-

räyksessä tai vastaavassa on nimenomaisesti varmistettu oikeus nimittää enemmistö esimerkiksi juuri suhteellisella vaalitulvalla. Muussa tapauksessa 2 kohdassa tarkoitettu määräämisvalta perustuisi lähinnä yhtiöjärjestysmääräykseen ja 3 kohdassa tarkoitettuun osakassopimukseen yhdessä. Niissäkin yhteisömuodoissa, joissa laki ei estä yhtiösopimuksella tai vastaavalla säännöllä antamasta tietylle taholle oikeutta yhtiökokouksen ulkopuolella asettaa enemmistö toimielimen jäsenistä, edellytetään kirjanpitovelvolliselta (emoyhteisö), että sillä on tietty omistus tai jäsenyys tytäryhteisössä. ”Sellaisella toimielimellä, joka nimittää tällaisen toimielimen”, tarkoitetaan hallintoneuvostoa tai vastaavaa toimieliintä, joka nimittää hallituksen tai vastaavan toimielimen.

Ehdotetun 1 momentin 3 kohdan mukaan yhtiöllä voisi myös sopimuksen perusteella olla edellä tarkoitettu määräämisvalta. Tällöin on kyse osakassopimuksen tai vastaavaan sopimukseen perustuvasta oikeudesta käyttää äänivallan enemmistöä yhtiökokouksessa tai oikeudesta tällaisen sopimuksen perusteella asettaa 2 kohdassa tarkoitettua toimieliimen jäsenten enemmistö. Sopijapuolina voivat tällöin olla esimerkiksi määräämisvaltaa käyttävä yhtiö ja riittävä määrä muita omistajatahoja. Sen sijaan yhteisö ei voi itse sitoutua sopimuksella toisen yhteisön tytäryhteisöksi, koska direktiivien alakohtassa tarkoitettulla sopimuksella on mahdollista luovuttaa emoyhtiölle vain sellaisia oikeuksia, joita omistajat tai heidän edustajansa käyttävät, kuten äänten käyttö yhtiökokouksessa tai hallintoelimestä sekä hallintoelinten asettaminen ja erottaminen.

Konsernisuhteen olemukseen liittyy, että se on tarkoitettu pysyvämmäksi järjestelyksi. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta arvioitaessa määräämisvaltasuhteen jääminen aivan lyhytaikaiseksi saattaa vaikuttaa siihen, että konsernitilinpäätöksen laatimisen edellyttäminen on perusteetonta. Kirjanpitolautakunta antaa 35 §:n 2 momentin nojalla laatimisvelvollisuudesta tehtäviä poikkeuksia koskevia tarkempia määräyksiä.

Yhdenmukaisesti voimassa olevan osakeyhtiölain periaatteen kanssa määräämisvaltasuhde saattaa muodostua välillisesti siten, että emoyhteisö yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa täyttää ne edellytykset, jotka synnyttävät konsernisuhteen. Voimassa olevan lain mukaan kysymykseen on tullut lähinnä emoyhteisön ja muiden tytäryhteisöjen omistamien

osakkeiden yhteenlasketusta äänimäärästä johdettava äänivallan enemmistö. Tyypillisesti on tällöin syntynyt myös niin sanottuja alakonserneja, jolloin tytäryhteisön tytäryhteisö katsotaan myös yläkonsernin emoyhteisön tytäryhteisöksi. Ehdotuksen mukaan konsernisuhde syntyy, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa taikka tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettu määräämisvalta toisessa yhteisössä. Erona voimassa olevaan sääntelyyn ehdotetun 2 momentin mukainen määräämisvaltasuhde syntyy myös silloin kuin luetelluilla tahoilla on yhdessä äänivallan enemmistö. Vastaavasti määräämisvaltasuhde syntyy, jos sanottu tahot yhdessä voivat yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai säädekirjan nojalla nimittää toimielimen jäsenten enemmistön. Säännöksen soveltamisen kannalta ei olisi merkitystä sillä, mitä yhtiömuotoa emo- ja tytäryhtiöt ovat.

Ehdotetun pykälän 3 momentin mukaan äänivallan enemmistöä laskettaessa ei oteta huomioon osakeyhtiölain 9 luvun 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuja osakkeita tai sitä vastaavaa omistusta. Viittauksen tarkoittama säännös sisältää kiellon osallistua osallistua yhtiökokoukseen yhtiölle tai sen tytäryhtiölle kuuluvan osakkeen nojalla. Vastaavaa kieltoa sovelletaan saman säännöksen mukaan yhtiön tai sen tytäryhtiön perustamalle eläkesäätiölle kuuluvan osakkeeseen. Tytäryhtiön itsensä tai sen tytäryhtiön omistamia omia omistuksia tai niiden perustamalle eläkesäätiölle kuuluvaa osakkeeseen tai vastaavan omistukseen liittyvää äänivaltaa ei siten laskettaisi mukaan kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamaan yhteenlaskettuun äänimäärään. Tällaiset osakkeet tai muu omistus jätetään tällöin huomioon ottamatta mahdollisen enemmistöomistajan äänivaltaa laskettaessa.

Konsernisuhteen toteaminen säilyisi emoyhtiön hallituksen velvollisuutena. Voimassa olevan osakeyhtiölain 8 luvun 7 §:n mukaan, jos osakeyhtiöstä on tullut emoyhtiö, hallituksen on viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryhtiön hallitukselle. Ilmoituksella tosin ei ole muuta kuin informatiivinen vaikutus; konsernisuhde syntyy riippumatta emoyhtiön ilmoituksesta objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien täytyessä. Lisäksi arvopaperimarkkinalain (495/89) 2 luvun 8 §:n mukaan pörssi- tai sopimusmarkkinayhtiöstä tulee tytäryhtiö, emoyhtiön on julkistettava konsernisuhde sekä

selvitys muun muassa siitä, miten konsernisuhde tulee vaikuttamaan tytäryhtiön asemaan.

22 c §. Voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 11 §:n mukaan konsernitilinpäätös on laadittava emoyhtiön ja tytäryhtiöiden tuloslaskelmien ja taseiden yhdistelminä hyvän kirjanpitoavan mukaisesti sekä luvun 2 ja 5—8 §:n säännöksiä soveltuvin osin noudattaen. Konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tulos tilikaudelta sen jälkeen, kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty. Konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniin kuuluvien yhtiöiden keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen osakeomistus on vähennetty ja ulkopuolisten tytäryhtiössä olevia osakkeita vastaavat osuudet tytäryhtiön omasta pääomasta on merkitty taseeseen omalla eränä. Ehdotus olisi periaatteessa voimassa olevan osakeyhtiölain säännösten mukainen.

Pykälän 2 momentin mukaan suomalaisen emoyrityksen ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätökset on mukautettava emoyhtiön noudattamien tilinpäätösperiaatteiden mukaisiksi ennen yhdistämistä konsernitilinpäätökseen. Mahdolliset olennaiset poikkeamat muuttamatta jättämisen johdosta on esitettävä liitetiedoissa. Laskentaperiaatteiden yhdenmukaistamisesta saattaa olla seurauksena, että konsernitilinpäätöksen perusteella emoyhtiön jaettavissa oleva voitto on pienempi tai suurempi kuin se olisi ilman tilinpäätösperiaatteiden muuttamista yksinomaan tilinpäätöksiä yhdistellen laaditussa konsernitilinpäätöksessä. Tarkemmat ohjeet laskentamenetelmistä ja yhdistettävän tilinpäätöksen laatimisesta noudatettavista periaatteista, muun muassa muuntoerojen käsittelystä, annettaisiin kirjanpitolautakunnan yleisohjeissa.

EY:n seitsemännen direktiivin 16 artiklan mukaan konsernitilinpäätös käsittää konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja liitetiedot, jotka muodostavat yhden kokonaisuuden. Konsernitilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot (true and fair) konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yrityksistä kokonaisuutena. Taseen ja tuloslaskelman muotoa ja sisältöä sekä liitetietoina annettavaa informaatiota koskevia neljännen direktiivin säännöksiä on sovellettava 17 artiklan mukaan myös konsernitilinpäätökseen. Direktiivin 18 artiklan mukaan konsernitilinpäätökseen kuuluvien yritysten varat ja velat on täysimääräisenä sisällytettävä konsernitaseeseen. Edelleen 22 artiklan mu-

kaan konsernitilinpäätökseen kuuluvien yritysten tuotot ja kulut on täysimääräisenä sisällytettävä konsernin tuloslaskelmaan.

EY:n seitsemännen direktiivin mukaan konsernitilinpäätöksen laatii emoyritys, jonka soveltamia periaatteita konsernitilinpäätökseen sisällytettävien yritysten tilinpäätösten laadinnassa on noudatettava. Varat ja velat on 29 artiklan mukaan konsernitilinpäätökseen merkittävä EY:n neljännen direktiivin 31—42 ja 60 artiklassa esitettyjen yhdenmukaisten periaatteiden mukaan. Jos erilaista arvostusperiaatetta on käytetty, on suoritettava uudelleen arvostaminen, mikäli erilaisen arvostuksen aiheuttama eroa on pidettävä olennaisena.

Pykälän 3 momentin mukaan emo- ja tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi. Voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 10 §:n 2 momentin mukaan samaan konserniin kuuluvilla osakeyhtiöillä tulee olla sama tilikausi, jollei kirjanpitolautakunta erityisistä syistä myönnä määrääjäksi poikkeusta. Ehdotetun 35 §:n mukaan kirjanpitolautakunta voi myöntää erityisistä syistä määrääjäksi yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia muun muassa 22 c §:n 3 momentin säännöksistä.

Konsernitilinpäätöksiä laadittaessa on suositeltavaa poiketa erillistilinpäätösten mahdollisesti poikkeavista periaatteista yhtenäisten periaatteiden hyväksi, jotta konsernitilinpäätös osoittaisi todenmukaisen ja riittävän kuvan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Pykälän 4 momentin mukaan konserniyhtiöiden verosidonnaisten tilinpäätösten yhdistelyssä ehdotetaan sallittavaksi yhtenäisten tilinpäätösperiaatteiden saavuttamiseksi konserniyhtiöiden tilinpäätöksiin sisältyvien verotuksellisten kirjausten eliminointi. Tämä on mahdollista jakamalla vapaaehtoiset varaukset ja poistoero lykättyyn verovelkaan ja omaan pääomaan. Konsernitilinpäätöksen laatiminen esityksen mukaisella tavalla on valinnanvarainen. Sen soveltaminen ei olisi pakollista. Menettely olisi käyttökelpoinen ennen kaikkea niille yrityksille, joiden sidosryhmien kannalta konserni-informaatio on keskeinen, ja jotka laativat nykyisin erillisen IAS-tilinpäätöksen konsernista virallisen tilinpäätöksen lisäksi. Laskennallinen verovelka lasketaan sekä muutoksen että kumulatiivisen määrän osalta tilinpäätöshetkellä voimassa olevan verokannan mukaan. Verovelan määrittely tällöin perustuisi verolainsäädännössä omaksutun verovelvollisuuden lyk-

käämisen periaatteelle. Lopulliset ja pysyvät verohelpotukset eivät kerrytä tai synnytä verovelkaa.

Konsernitilinpäätösinformaatiolle asetettujen tavoitteiden ohella kytkeytyy konsernitilinpäätöksen osoittama vapaa oma pääoma myös emoyhtiön voitonjakomahdollisuuksien määrittelyyn. Konsernitilinpäätöksen osoittama vapaa oma pääoma on lisäksi osatekijänä määrittelyssä vähemmistöosakkaiden oikeutta vaatia minimiosingonjakoa. Osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta, että voittonjako emoyhtiön vapaan oman pääoman perusteella olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman yhteismäärän vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla sekä määrällä, joka konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta. Lain 12 luvun 4 §:n 2 ja 3 momentin mukaan emoyhtiön vähemmistöosakkaiden osinko-oikeus määräytyy emoyhtiön taseen osoittaman voiton ohella konsernitaseen mukaisen voiton perusteella. Voimassa olevien voittonjakorajoitusta koskevien periaatteiden nojalla olisi mahdollista, että vapaata omaa pääomaa jaettaisiin konsernitilinpäätöksen nojalla emoyhtiössä enemmän kuin mitä nykyisin on mahdollista. Konsernitaseen osoittama vapaa oma pääoma saattaa nykyisin rajoittaa emoyhtiön voittonjakoa etenkin sellaisissa tapauksissa, joissa konserniin kuuluu tappiollisia tytäryhtiöitä. Vاراusten jakaminen verovelkaan ja voittoon saattaisi merkitä konsernin vapaan oman pääoman esittämistä suurempana kuin emoyhtiön taseen mukainen vapaa oma pääoma, vaikka konsernin vapaa oma pääoma jäisikin emoyhtiön oman taseen mukaisia voittovaroja pienemmiksi. Tähän liittyen osakeyhtiölain voittonjakoa koskeviin säännöksiin ehdotetaan muutosta, jota selostetaan kohdassa 1.2.

Voimassa olevasta lainsäädännöstä ja kirjanpidon ohjeistuksesta puuttuvat nimenomaiset säännökset sellaisten yhtiöiden yhdistämisestä konsernitilinpäätökseen, joiden osalta konsernitilinpäätöksen laativalla yhtiöllä ei ole äänivallan enemmistöä tai muuten määräämisvaltaa ja huomattavaa osuutta toiminnan tuloksesta, mutta kuitenkin tietty omistusosuus ja huomattava vaikutusvalta. Kansainvälisessä tilinpäätöskäytännössä tällaisten osakkuusyritys-

ten tilinpäätöstietojen yhdistelemisestä on vaikiintumassa periaatteet.

Pykälän 5 momentin mukaan jos konserniyrittelyllä yksin tai yhdessä muiden konserniyrittelyiden kanssa on merkittävä omistussuus ja kirjanpitoasetuksessa tarkemmin määrättävällä tavalla huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa (osakkuusyrittely), tulee viimeksi mainitun kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen tiedot yhdistellä konsernitalinpäätökseen sen mukaan kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin määrää.

Asetuksessa ehdotetaan säädettäväksi, että konserniyrittelyllä katsotaan olevan kirjanpitolain 22 c §:n 5 momentin tarkoittama huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa, jos sillä on vähintään yksi viidesosa ja enintään puolet osakkeiden, osuuksien tai jäsenen tuottamasta äänivallasta mainitussa yrityksessä. Huomattavan vaikutusvallan käsite määriteltäisiin näin tarkoin objektiivisesti arvioitavin kriteerein. Merkittävän omistussuuden arviointi tapahtuisi omistussuuden perusteella. Merkittävä omistussuus on määritelty ehdotetun 21 a §:n 5 kohdassa. Lainkohdan mukaan merkittäväksi omistussuudeksi katsottaisiin sellainen omistus, jossa konserniyrittelyllä on vähintään viidenneksen omistussuus taseen mukaisen oman pääoman perusteella laskettuna.

EY:n seitsemännen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan mukaan enintään 20 prosentin tasolle asetettu vähimmäisosuus toisen yrityksen äänivallasta merkitsee huomattavaa vaikutusvaltaa (significant influence). EY:n neljännen direktiivin 17 artiklassa on merkittävän omistussuuden määritelmä. Merkittävällä omistussuudella (participating interest) tarkoitetaan direktiivissä oikeuksia tai osakkuuksia toisen yrityksen omaan pääomaan riippumatta siitä, perustuvatko ne arvopapereihin vai ei. Nämä oikeudet tai osakkuudet on tarkoitettu hyödyttämään yrityksen toimintaa pitkähkön ajan, minkä lisäksi niillä olisi tietty toiminnallinen yhteys.

Osakkuusyrittelyä koskeva sääntely koskee vain konserniyrittelyä ja konsernitalinpäätöksen laatimista. Merkittävän omistussuuden käsitteellä osakkuusyrittelyä tapahtuisi vain silloin, kun emoyritys laatii muusta syystä konsernitalinpäätöksen. Jollei emoyrittelyllä ole tytäryrityksiä eikä se ole näin ollen velvollinen laatimaan konsernitalinpäätöstä, käsitellään merkittävä omistussuus yksittäisen yrityksen tilinpäätöksessä kuten muu käyttö- tai vaihto-

omaisuusosakkeiden omistus taikka muu pitkäaikainen sijoitus. Lisäksi ehdotetun 21 a §:n 5 kohdan mukaan konserniyrittelyksen tulee liitetiedoissa antaa tarkemmat tiedot muun muassa omistussuuden suuruus merkittävistä omistussuuksista.

Tilinpäätöstiedot yhdisteltäisiin sen mukaisesti kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin määrää. IAS-standardin 28 mukaan osakkuusyrittelyiden konsolidointiin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää. Mikäli osakkuuden omistusaika on ollut lyhyt tai on tarkoitettu lyhyeksi, on osakkuus merkitty konsernitalinpäätökseen hankintahintaan. Emoyrittelyllä ja osakkuusyrittelyllä ei tarvitse olla samaa tilikautta.

Osakkuusyrittelyille säädettäisiin velvollisuus konsernitalinpäätöksen laativan kirjanpitovelvollisen tarvitsemien tietojen antamiseen määrääjassa konsernitalinpäätöksen laativan kirjanpitovelvollisen konsernitalinpäätöksen valmistumiselle varatun ajan puitteissa. Osakkuusyrittely on velvollinen antamaan konsernitalinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle konsernitalinpäätöksen laatimista varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditun tilinpäätöksensä perusteella. Osakkuusyrittelyksen johdon tulee huolehtia, että konsernitalinpäätöksen laativa yritys saa tätä varten tarpeelliset tiedot. Lain sanamuoto ei sääntelisi yksityiskohtaisemmin, missä ajassa tiedot tulee toimittaa. Osakkuusyrittelyksen johto ei kuitenkaan saisi hidastella tietojen antamisessa tavalla, että konsernitalinpäätöksen laatiminen tämän johdosta hidastuisi tai myöhästyisi. Osakkuusyrittelyksen johto ei voisi vedota osakkuusyrittelyksen oman tilinpäätöksen laatimisen viivästymiseen tai muihin vastaaviin seikkoihin. Kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön ollessa säännöksessä tarkoitettu osakkuusyrittely, tarkoitetaan tällöin viimeksi valmistunutta ja yhtiömiesten allekirjoittamaa tilinpäätöstä. Osakkuusyrittelylle asetettu velvoite voi ulottaa vaikutuksensa vain suomalaiseen osakkuusyrittelyyn. Osakkuusyrittelyksen tulee toimittaa vain konsernitalinpäätöksen laatimista varten tarpeelliset tiedot.

22 d §. Ehdotetun 22 a §:n 1 momentin mukaan konsernitalinpäätös käsittää konsernitalolaskelman ja konsernitaseen ohella niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot. Konsernitalinpäätöksen liitetiedot koostuvat ehdotetun 22 b §:n 1 momentin mukaan ensiksikin emoyrittelyksen ja tytäryrittelyksen 21 §:n mukaisten liitetietojen yhdistelmänä laadittavista tiedoista. Tällaisia

liitetietoja ovat esimerkiksi konsernitason tiedot annetuista vakuuksista ja vastuusitoumuksista, jotka yhdistellään konsernitilinpäätökseen konserniyritysten keskinäiset sitoumukset ensiksi vähentäen. Näiden lisäksi asetettaisiin laissa lisävaatimus konsernitilinpäätöksen liitetiedoille.

EY:n seitsemännän direktiivin 34 artiklassa asetetaan erityisiä vaatimuksia konsernitilinpäätöksessä ilmoitettaville liitetiedoille. Niistä keskeisimpien osalta ehdotetaan annettavaksi vastaavat määräykset kirjanpitolaisissa.

Ehdotetun 22 d §:n 1 kohdan mukaan konsernitilinpäätöksen liitetietona eritellään niiden tytäryritysten nimet, joiden tilinpäätökset on yhdistelty konsernitilinpäätökseen. Konserniin kuuluva tytäryritys voidaan hyvän kirjanpito-tavan mukaan myös jättää konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle, jos erityiset syyt puoltavat sitä. Tällainen syy voi olla muun muassa konsernisuhteen lyhytaikaisuus. Ehdotetun säännöksen mukaan ilmoitetaan konsernitilinpäätöksessä erikseen tällaisten yhdistelemättä jätettyjen tytäryritysten nimet ja syyt, joiden perusteella niiden tilinpäätösten yhdistelemisestä on luovuttu.

Ehdotetun 22 c §:n 3 momentin pääsäännön mukaan emoyrityksellä ja tytäryrityksillä tulee olla sama tilikausi. Kirjanpitolautakunta voisi kuitenkin erityisistä syistä myöntää määräaikaisen luvan poiketa siitä. Ehdotettu 22 d §:n 2 kohta edellyttää konsernitilinpäätöksen liitetietona selostusta kirjanpitolautakunnan myöntämästä luvasta.

Pykälän 3 kohdan mukaan annettavaan selvitykseen konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista laskentaperiaatteista kuuluisivat ainakin selostukset sisäisten liiketapahtumien vähentämisessä, sisäisten katteiden eliminoinnissa, keskinäisen osakkeenomistuksen eliminoinnissa, vähemmistöosuuden erottamisessa ja ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelyssä sovelletuista menettelytavoista.

Pykälän 4 kohdan mukaan liitetiedoissa tulisi antaa tiedot, jotka koskevat 22 c §:n 5 momentin nojalla konsernitilinpäätökseen yhdistettyjä osakkuusyrityksiä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetyistä osakkuusyrityksistä ilmoitettaisiin nimen lisäksi menetelmät kuten pääomaosuusmenetelmä, joita on sovellettu niiden yhdistelyssä. Täydentävät liitetietovaatimukset ehdotetaan annettavaksi kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa.

Pykälän 5 kohdan mukaan liitetiedoissa tu-

lisi ilmoittaa vapaaehtoisia varauksia vastaavat verovelat.

Pykälän 6 kohdan mukaan liitetiedoissa tulisi antaa tietyt vähimmäistiedot yrityksistä, joissa kirjanpitovelvollisella on 22 c §:ssä tarkoitettu merkittävä omistusosuus joko yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa. Tällöin liitetiedoissa tulisi ilmoittaa kirjanpitovelvollisen nimi ja omistusosuus sekä oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan. Jos kirjanpitovelvollisilla on yhteinen tilikausi, tulisi konsernitilinpäätöksen liitetietoihin sisällyttää tilinpäätöstiedot merkittävästä omistusosuudesta viimeksi päättyneeltä tilikaudelta, jollei se konsernitilinpäätöksen laativasta kirjanpitovelvollisesta riippumattomasta syystä ole käytännössä mahdotonta tai aiheuta suuria vaikeuksia.

33 §. Tilinpäätöksen julkistamisvelvoitetta koskevaa säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että julkistamisvelvoite määräytyisi edellisen tilikauden liikevaihdon, edellisen tilikauden taseen loppusumman perusteella ja edellisen tilikauden aikana palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräisen lukumäärän perusteella. Kahden säännöksessä luetellusta kolmesta kriteeristä tulee täyttyä. Vastaavan tyyppinen sääntely on sisällytetty EY:n tilinpäätösdirektiiveihin.

Edelleen konsernin emoyrityksen tulisi aina toimittaa 1 momentissa tarkoitettulla tavalla tilinpäätöstiedot, mikäli emoyritys on 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla ollut velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen. Yksittäisen kirjanpitovelvollisen tulisi toimittaa samat tiedot kuin voimassa olevan lain mukaan eli jäljennös tuloslaskelmasta ja taseesta 21 §:ssä tarkoitettuine liitteineen. Konsernin emoyrityksen tulisi lisäksi toimittaa jäljennös konsernituloslaskelmasta ja konsernitaseesta 22 c §:ssä ja 22 d §:ssä tarkoitettuine liitteineen.

Ehdotettujen kokorajojen mukainen toimitamisvelvollisuus vähentää kaupparekisteriin toimitettavia tilinpäätöstietoja. Tätä voidaan perustella tarpeella olla paisuttamatta kaupparekisterin tietojenkeruovelvollisuutta. On syytä uskoa, että yksityinen liiketoiminta maksullisen toiminnan muodossa ottaa hoitaakseen osan tästä tietojenkeruusta.

Osakeyhtiöiden samoin kuin osuuskuntien tilinpäätösten julkistamisesta säädetään lisäksi yhteisölaissäädännössä. Voimassa olevan osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön edellä tarkoi-

tettu kokoraja on liikevaihdon osalta neljä miljoonaa markkaa ja taseen osalta kaksi miljoonaa markkaa.

35 §. Kirjanpitolautakunnan oikeutta myöntää poikkeuksia lain tietyistä säännöksistä ehdotetaan laajennettavaksi uusien säännösten edellyttämällä tavalla. Edelleen ehdotetaan kirjanpitolautakunnalle oikeutta antaa tarkempia määräyksiä siitä, milloin kirjanpitovelvollinen voi poiketa 22 a §:n ja 22 c §:n 1 ja 5 momentin säännöksistä.

1.2. Osakeyhtiölaki

11 luku. Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §. Pykälän mukaan osakeyhtiölain tilinpäätöstä koskevassa määritelmässä tukeuduttaisiin yleiseen kirjanpitolain määritelmään. Osakeyhtiössä tilinpäätös sisältäisi kuitenkin lisäksi toimintakertomuksen. Toimintakertomus sisältyy myös nykyiseen osakeyhtiön tilinpäätökseen. Pykälän 2 momentista ainoastaan poistettaisiin tarpeettomana viittaus kirjanpitolain säädöskokoelmanumeroon.

2 §. Voimassa olevan lain mukaan jos tilikauden aikana tuloslaskelman tai taseen eritteilyä on muutettu, on aikaisempaan tilinpäätökseen sisältyviä tietoja mahdollisuuksien mukaan yhdisteltävä niin, että niitä voidaan verrata myöhempään tilinpäätökseen. Ehdotuksen mukaan yhdistelemisen sijasta käytettäisiin muotoilua oikaistava, koska asiallisesti kyseessä on aiempien tilinpäätöstietojen esittäminen uuden tilinpäätöksen yhteydessä oikeassa valossa. Yhdistelemistä on pidettävä tässä yhteydessä merkityssisällöltään liian suppeana.

3 §. Osakeyhtiölaissa on annettu erityisiä määräyksiä pitkävaikutteisten menojen kirjaamisesta. Kirjanpitolain 16 §:ssä on yleiset säännökset tilikauden menojen kirjaamisesta kuuluiksi. Käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan poistoina kuuluksi ennalta laadittavan suunnitelman mukaan. Muille pitkävaikutteisille menoille on puolestaan varattu ehdotetun kirjanpitolain 16 §:n 5 momentin mukaan aktivointimahdollisuus. Kirjanpitovelvollisella voi olla monen tyyppisiä pitkävaikutteisia menoja. Osakeyhtiön eri sidosryhmien oikeuksien turvaamiseksi on voimassa olevassa laissa katsottu tarpeelliseksi säännellä yksityiskohtaisemmin kirjanpitovelvollisen mahdollisuutta aktivoida tietyntyyppisiä pitkävaikuttei-

sia menoja. Voimassa olevan lain mukaan liikearvon (goodwill) hankintameno on poistettava viimeistään kymmenen vuoden kuluessa. Poistoaika ei siten ole sidoksissa liikearvon vaikutusaikaan, joka voi olla myös tätä lyhyempi. EY:n neljännen direktiivin 37 artiklan mukaan liikearvon poistoaika on viisi vuotta. Jos jäsenvaltion lainsäädännössä sallitaan pitempi poistoaika, sen on kuitenkin rajoitettava omaisuuden taloudelliseen vaikutusaikaan. Ehdotetun säännöksen mukaan liikearvon hankintameno on lähtökohtaisesti poistettava viidessä vuodessa. On kuitenkin mahdollista, että liikearvon vaikutusaika on tätä huomattavastikin pidempi. Tällöin kirjanpitovelvollisen tulee poistaa hankintameno omaisuuden vaikutusajana, kuitenkin viimeistään 20 vuoden kuluessa.

Muiden pitkävaikutteisten menojen aktivointia koskeviin säännöksiin ei ehdoteta muutoksia.

4 §. Ehdotetun kirjanpitolain 18 §:n mukaan arvonorotus on säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa peruutettava. Peruutus on otettava huomioon arvonorotusrahaston pääoman määrässä. Peruutuksen tapahtuessa arvonorotusrahastoon merkittyä pääomaa on peruutettavalla määrällä vastaavasti vähennettävä. Arvonorotusrahastoa on kuitenkin saatettu käyttää osakepääoman korottamiseen ennen kuin peruuttaminen ajankohtaistui. Tällöin arvonorotusrahastossa eli sidotussa omassa pääomassa ei ole välttämättä jäljellä peruuttamiseen tarvittavaa määrää. Arvonorotuksen peruuttaminen ei kuitenkaan voi tapahtua ilman vähennystä omassa pääomassa. Pykälän mukaan arvonorotusrahastosta puuttuva määrä on tällöin merkittävä vapaan oman pääoman vähennykseksi, joka voi tällöin mennä negatiiviseksi.

6 §. Pykälän 1 momentti ehdotetaan kumotavaksi, koska ehdotetun kirjanpitolain mukaan muun muassa rahoitustuotot on ilmoitettava tuloslaskelman erien mukaan eriteltyinä, toisin sanoen osinkotuotot on ilmoitettava erikseen. Momentti käy siten tarpeettomaksi. Pykälän 2 momenttia muutettaisiin siten, että vaatimus tytäryhtiön osakkeiden merkitsemisestä taseeseen omana eränä jäisi. Vaatimus osakeyhtiölaissa käy tarpeettomaksi, koska ehdotetun kirjanpitolain 21 a §:n 2 kohdan nojalla tytäryhtiöosakkeet- ja osuudet on eriteltävä vähintään taseen liitetiedoissa.

8 §. Osakeyhtiölain tilinpäätöksen liitetieto-

vaatimuksia ehdotetaan täydennettäväksi siten, että niissä otetaan huomioon EY:n neljännen direktiivin liitetietovaatimukset siltä osin kuin kirjanpitolain liitetietovaatimuksia ei ole muutettu direktiivin vaatimuksia vastaavaksi. Säännöstä ehdotetaan täydennettäväksi siten, että yhtiön hallintoneuvoston tai hallituksen jäsenen taikka toimitusjohtajan osalta syntyvät tai tehdyt eläkesitoumukset sekä näille myönnetty lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta. Säännös vastaa neljännen direktiivin 43 artiklan 12 ja 13 kohdan liitetietovaatimuksia.

9 §. Toimintakertomusta koskevaa säännöstä ehdotetaan täydennettäväksi siten, että siihen lisättäisiin uusi 4 momentti, jonka mukaan toimintakertomuksen tulee sisältää selostus yhtiön liiketoiminnoissa tapahtuneista olennaisista muutoksista edellisen tilikauden aikana ja arvio liiketoimintojen kehitymisestä alkaneen tilikauden aikana. Toimintakertomuksen tulee lisäksi sisältää selvitys yhtiön tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan laajuudesta. Säännös ehdotetaan muutettavaksi vastaamaan EY:n neljännen direktiivin 46 artiklan vaatimusta. Tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan laajuutta koskevien tietojen osalta kirjanpitovelvollinen voisi rajoittaa annettavan tiedon koskemaan toiminnan suhteellista osuutta yhtiön kaikista toiminnoista kustannuksina. Kirjanpitovelvollinen ei olisi luonnollisestikaan velvollinen antamaan tietoja, joiden voidaan katsoa kuuluvan liikesalaisuuden piiriin.

10 §. Keskeiset konsernitilinpäätöstä koskevat määräykset kuten konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta, tietojen yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen ja muut keskeiset määräykset ehdotetaan siirrettäväksi kirjanpitolaikiin. Osakeyhtiölain asianomaisessa säännöksessä ei enää määriteltäisi konsernitilinpäätöstä, vaan siinä viitattaisiin sen laatimiseen kirjanpitolain ja osakeyhtiölain säännösten mukaan. Soveltuvien osin noudatettaisiin myös 11 luvun 2 ja 5—8 §:n säännöksiä kuten myös voimassa oleva laki edellyttää.

11 §. Tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskevat yleiset yhdistelemistä eli konsolidointia koskevat periaatteet siirrettäisiin kirjanpitolaikiin. Voimassa olevan lain 11 §:stä osakeyhtiölakiin jäisi ainoastaan viittaus konsernin oman pääoman jaottelusta sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan. Yleinen kirjanpitolaki ei jaottele kirjanpitovelvollisen omaa pääomaa sidottuun ja vapaaseen, jonka

vuoksi jaottelu vastaisuudessaakin on nimenomaisesti tehtävä osakeyhtiöitä varten osakeyhtiölaissa.

12 §. Emoyhtiön toimintakertomusta koskevasta säännöksestä ehdotetaan poistettavaksi vaatimus tehdä selko siitä, mitä laskennallisia periaatteita noudattaen konsernitilinpäätös on laadittu. Asianomainen vaatimus sisältyy kirjanpitolakiin. Lisäksi ehdotetaan kumottavaksi vaatimus konsernin varastovaruksen ja siihen tilikauden aikana tapahtuneen muutoksen ilmoittamisesta, koska varastovaraus on ehdotettujen kirjanpitolain säännösten mukaan aina esitettävä avoimesti.

14 §. Voimassa olevaa säännöstä ehdotetaan muutettavaksi kokorajojen osalta siten, että uudeksi kokorajakriteeriksi otetaan direktiivien mallin mukaisesti palveluksessa olleiden henkilöiden lukumäärä. Rajoihin ei ehdoteta muilta osin muutoksia, koska tilinpäätöstietojen toimittaminen liittyy osakeyhtiölain laajempaan uudistustyöhön, joka on vireillä. Vaatimukset toimitettavista tiedoista eivät muuttuisi voimassa olevaan lakiin verrattuna. Ehdotuksen mukaan tietojen toimittamisvelvollisuudesta olisi vapautetut sellaiset yksittäiset yhtiöt, joiden osalta vähintään kaksi kolmesta säännöksessä tarkoitettua kokorajavaatimuksesta toteutuu. Kokorajavaatimukset eroaisivat siitä, mitä ehdotetaan säädettäväksi kirjanpitolaissa. Sellainen emoyritys, joka ehdotetun kirjanpitolain 22 a §:n nojalla on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, on aina velvollinen riippumatta siitä, allitaako emoyritys itse säännöksessä tarkoitettua kokorajakriteerit, toimittamaan tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen.

12 luku. Voitonjako ja yhtiön varojen muu käyttö

2 §. Ehdotetun kirjanpitolain 22 b §:n 4 momentin mukaan konserniyhtiöiden verosidonnaisten tilinpäätösten yhdistelyssä sallitaan yhtenäisten tilinpäätösperiaatteiden saavuttamiseksi konserniyhtiöiden tilinpäätöksiin sisältyvien verotuksellisten kirjausten eliminointi. Tämä on mahdollista jakamalla vapaaehtoiset varaukset ja poistoero lykättyyn verovelkaan ja omaan pääomaan. Menettely mahdollistaisi konsernitilillä tuloksen osoittamisen varaus-ten verovaikutukset huomioon ottaen. Ehdotettu menettely olisi mahdollista sen vuoksi, että konserni ei ole verosubjekti. Konsernitilin-

päätöksellä on kuitenkin tärkeä merkitys voitonjakomahdollisuuksien osoittamisessa. Tilinpäätösinformaatilole asetettujen tavoitteiden ohella kytkeytyy konsernitilinpäätöksen osoittama vapaa oma pääoma emoyhtiön voitonjakomahdollisuuksien määrittelyyn. Konsernitilinpäätöksen osoittama vapaa oma pääoma on lisäksi osatekijänä määriteltäessä vähemmistöosakkaiden oikeutta vaatia minimiosingonjakoa.

Voimassa olevan 2 §:n 2 momentin mukaan emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta, että voitonjako emoyhtiön vapaan oman pääoman perusteella olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman yhteismäärän vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla sekä määrällä, joka konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta. Luvun 4 §:n 2 ja 3 momentin mukaan emoyhtiön vähemmistöosakkaiden osinko-oikeus määräytyy emoyhtiön taseen osoittaman voiton ohella konsernitaseen mukaisen voiton perusteella. Ehdotetun kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaan verotuksesta johtuvien tilinpäätöserien muuttaminen konsernitilinpäätöksessä sallitaan siten, että varaukset jaetaan verovelaksi ja omaan pääomaan luettavaksi voitoksi. Nykyisten voitonjakorajoitusta koskevien säännösten nojalla tulisi näin mahdolliseksi, että vapaata omaa pääomaa jaettaisiin konsernitilinpäätöksen nojalla emoyhtiössä enemmän kuin mitä voimassa olevan lain mukaan on mahdollista. Konsernitaseen osoittama vapaa oma pääoma saattaa nykyisin rajoittaa emoyhtiön voitonjakoa etenkin sellaisissa tapauksissa, joissa konserniin kuuluu tappiollisia tytäryhtiöitä. Varausten jakaminen verovelkaan ja voittoon saattaisi merkitä konsernin vapaan oman pääoman esittämistä suurempana kuin emoyhtiön taseen mukainen vapaa oma pääoma, vaikka nykyisten periaatteiden mukaan laskettuna konsernin vapaa oma pääoma jäisikin emoyhtiön oman taseen mukaisia voittovaroja pienemmiksi.

Jotta konsernitilinpäätöksen osoittama laskennallinen vapaa oma pääoma ei mahdollistaisi suurempaa voitonjakoa kuin mitä yksittäisten konserniin kuuluvien yhtiöiden yhteenlaskettu vapaa oma pääoma edustaa, ehdotetaan lakiin sisällytettäväksi periaate, jonka mukaan emoyhtiön voittona ei saa jakaa siitä

huolimatta, että voitonjako 1 momentin nojalla olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman yhteismäärän, vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhtiöiden tilinpäätöksissä tehty, kirjanpitolain 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus on konsernitilinpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan, sekä määrällä, joka konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta.

1.3. Osuuskuntalaki

Ehdotettu kirjanpitolain muutos merkitsee konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden ulottumista osakeyhtiön rinnalla muihin yhteisömuotoihin. Keskeinen konsernitilinpäätöstä koskeva sääntely ehdotetaan sisällytettäväksi kirjanpitolakiin. Osuuskuntalakiin on kuitenkin tarpeen tehdä eräitä muutoksia, joissa otetaan huomioon uusi konsernitilinpäätössääntely. Osuuskuntalakiin ehdotetut muutokset koskevat konsernitilinpäätöksen ohella arvonkorotuksen peruuttamista ja tilinpäätöksen julkistamisvelvollisuutta. Sen sijaan osuuskuntalakiin ei ehdoteta tässä yhteydessä sisällytettäväksi osakeyhtiölain 12 lukuun sisällytettyjä säännöksiä, jotka koskevat konsernin emoyhtiön voitonjaon ja varojen muun käytön rajoittamista konsernitilinpäätöksen perusteella. Konsernitilinpäätöksen laativan osuuskunnan voitonjako ja vapaan oman pääoman muu käyttö määräytyisi yksin emoyrityksen oman tilinpäätöksen perusteella eikä konsernitilinpäätöksen osoittamien vapaiden omien pääomien perusteella.

79 b §. Ehdotetun kirjanpitolain uuden 18 §:n mukaan arvonkorotus on peruutettava, jos se osoittautuu aiheettomaksi. Osuuskuntalain voimassa olevan säännöksen mukaan, jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvonkorotusrahastoon. Rahastoa saadaan puolestaan käyttää ainoastaan vararahaston kartuttamiseen sekä, jos osuuskunnassa on sijoitusosuuksipääoma, rahastoontiin ja 182 §:n 2 momentissa tarkoitettuun sijoitusosuuksipääomaan siirtämiseen. Kirjanpi-

tolaissa tarkoitetun arvonkorotuksen peruuttamisen tulee luonnollisesti näkyä vähennyksenä arvonkorotusrahastossa. Arvonkorotusrahastoa on kuitenkin saatettu käyttää vararahaston kartuttamiseen, rahastoantiin tai siirtoon sijoitusosuuspääomaan. Tällöin arvonkorotusrahastossa ei ole enää alkuperäisen arvonkorotuksen suuruista pääomaa merkittynä. Jotta kirjanpidollisesti arvonkorotuksen peruuttaminen näkyisi vähennyksenä vastattavissa, on arvonkorotusta peruutettaessa, jos peruutettavaa määrää ei osaksi tai kokonaan voi merkitä arvonkorotusrahaston vähennyksenä, puuttuva määrä merkittävä vapaan oman pääoman vähennyksenä. Menettely vastaisi ehdotettua osakeyhtiölain 11 luvun 4 §:n säännöstä.

79 c §. Osuuskuntiin kuten muihinkin kirjanpitovelvollisiin sovelletaan kirjanpitolain säännöksiä tilinpäätöstietojen julkistamisesta ja niiden toimittamisesta kaupparekisteriin. Tilinpäätöstietojen toimittamisvelvollisuudesta vapautettujen piiriä ehdotetaan kirjanpitolaissa olennaisesti laajennettavaksi. Osuuskuntalaissa on kirjanpitolakia täydentäviä määräyksiä tilinpäätöstietojen julkistamisesta. Voimassa olevan säännöksen mukaan osuuskunnan, jonka liikevaihto on suurempi kuin neljä miljoonaa tai taseen loppusumma suurempi kuin kaksi miljoonaa markkaa, on toimitettava tilinpäätöstietonsa rekisteriviranomaiselle.

Ehdotetun säännöksen mukaan osuuskunnan on toimitettava tilinpäätöstietonsa, jos kaksi kolmesta säännöksessä tarkoitettu korajavaatimuksesta täyttyy. Säännös noudattaisi kirjanpitolain ja osakeyhtiölain ehdotettujen säännösten systematiikkaa. Ehdotetut korajat ovat yhdenmukaiset osakeyhtiölain vastaavien korajojen kanssa. Korajoihin ei ehdoteta tässä vaiheessa muita muutoksia kuin henkilöstömääräkriteerin sisällyttämistä muiden kriteerien rinnalle. Niiden osuuskuntien, jotka eivät ole velvollisia toimittamaan tilinpäätöstietoja rekisteriviranomaiselle, on voimassa olevan säännöksen kanssa yhdenmukaisesti pidettävä jäljennös säännöksessä tarkoitetuista tilinpäätöstiedoista jokaisen nähtävänä ja annettava jäljennös maksua vastaan sitä pyytävälle.

79 d §. Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 79 d §. Säännöksellä täsmennettäisiin osuuskuntalain tilinpäätöstä koskevien säännösten luonnetta kirjanpitolain säännöksiä täydentävinä määräyksinä. Lisäksi säännöksen mukaan

konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee soveltuvin osin noudattaa lain 79—79 b §:n säännöksiä.

2. Tarkemmat säännökset ja määräykset

Tarkemmat säännökset kirjanpitolain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella. Voimassa oleva asetus ehdotetaan kumottavaksi ja sen sijaan annettavaksi uusi asetus, jossa olennaisimpana muutoksena olisivat uusien säännösten mukaiset tuloslaskelma- ja tasekaavavaatimukset. Asetus annettaisiin hyvissä ajoin ennen lain voimaantuloa. Luonnos asetukseksi on hallituksen esityksen liitteenä. Kirjanpitolautakunta antaisi yksityiskohtaisemman ohjeistuksen lain soveltamisesta mahdollisuuksien mukaan heti lain voimaan tullessa.

3. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta laadittavaan kirjanpitoon (tilinpäätökseen), joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen. Laken voimaan tullessa voimassa olevia säännöksiä voitaisiin ehdotuksen mukaan kuitenkin soveltaa vielä siltä tilikaudelta laadittavaan kirjanpitoon, joka päättyy kesäkuun 30 päivänä 1994 tai sitä ennen. Näin esimerkiksi kirjanpitovelvollinen, jonka tilikausi päättyy kalenterivuoden lopussa, voisi halutessaan vielä vuodelta 1993 laatia tilinpäätöksen kumottavien säännösten mukaisesti.

Siirtyminen poistosuunnitelman käyttöön tulee ehdotuksen mukaan eräitä poikkeuksia lukuunottamatta pakolliseksi kaikille kirjanpitovelvollisille. Koska vaatimus asettaa lisävaatimuksia kaikkien sellaisten kirjanpitovelvollisten osalta, jotka eivät ole lain voimaantullessa vapaaehtoisesti siirtyneen aktiivoimaan käyttöomaisuuden hankintamenoja ja muita pitkävaikutteisia menoja ja kirjaamaan niitä poistoina kuluksi ennalta laadittavan suunnitelman mukaan, pidetään riittävää siirtymäkautta tarpeellisenä poistosuunnitelman käyttöönoton osalta. Ehdotuksen mukaan kirjanpitovelvollisella tulisi olla poistosuunnitelma käytössä ja otettuna huomioon viimeistään siinä tilinpäätöksessä, joka tehdään tilikaudelta, joka päättyy vuoden 1995 lopussa tai sitä ennen.

Osakeyhtiölain ja osuuskuntalain muutosten osalta ei katsota tarpeelliseksi erityisiä siirtymäsäännöksiä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 9 ja 13 §, 15 §:n 2 momentti, 16—18 §, 19 §:n 2 momentti, 20 §:n 1 momentti, 21 §, 33 §:n 1 momentti ja 35 §, sellaisina kuin niistä ovat 15 §:n 2 momentti 17 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (994/76), 16 § osittain muutettuna 21 päivänä marraskuuta 1986 annetulla lailla (820/86), 21 § osittain muutettuna mainitulla 17 päivänä joulukuuta 1976 annetulla lailla, 33 §:n 1 momentti 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa (689/83) ja 35 § 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa (1361/89), sekä

lisätään lakiin uusi 16 a ja 21 a §, uusi 3 a luku sekä 33 §:ään uusi 2 momentti, jolloin nykyinen 2 ja 3 momentti siirtyvät 3 ja 4 momentiksi, ja 35 §:ään siitä 29 päivänä joulukuuta 1989 annetulla lailla (1361/89) kumotun 2 momentin tilalle uusi 2 momentti seuraavasti:

9 §

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot. Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava 14 §:ssä tarkoitetut taseerittelyt.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tuloslaskelman ja taseen liitteenä on ilmoitettava tätä varten tarpeelliset lisätiedot.

Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

13 §

Hankintamenoön luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Milloin hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintamenoön nähden on olennainen ja milloin se kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden on perusteltua, saadaan 1 momentissa säädetystä poiketa siten, että hankintamenoön luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

15 §

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.

16 §

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

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.

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-

omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päätyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi.

Käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan.

Poiketen siitä, mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjjanpitovelvollinen, 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.

16 a §

Tuotoista vähennetään 16 §:ssä säädetyn lisäksi ne vastaiset menot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin ne vastaiset menetykset, joiden toteutumista on pidettävä ilmeisenä.

17 §

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, luottotappio-, toiminta-, varasto- ja muu sellainen varaus.

18 §

Jos käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, voidaan taseeseen merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonorotus. Arvonorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

19 §

Tuloslaskelmaan on asetuksessa tarkemmin säädettävällä tavalla erikseen merkittävä kokonaistuotot tai liikevaihto ja liiketoiminnan muut tuotot sekä kulut riittävästi eriteltyinä. Siihen on merkittävä omana tuottoeräänään

rahoitustuotot sekä omina kuluerinään myyntiä vastaavat hankintakulut ja toiminnan muut kulut samoin kuin rahoituskulut sekä 17 §:ssä tarkoitettujen vapaaehtoisten varausten muutos ja välittömät verot. Satunnaiset tuotot ja kulut on ilmoitettava erikseen tuloslaskelmassa.

20 §

Taseeseen on riittävästi eriteltyinä merkittävä asetuksessa tarkemmin säädettävällä tavalla vastaaviin käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus sekä sijoitukset. Vastattaviin on merkittävä oma pääoma, pakolliset ja vapaaehtoiset varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Tilikauden voitto ilmoitetaan erikseen oman pääoman lisäyksenä ja tappio sen vähennyksenä.

21 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava:

1) liikevaihto jaoteltuna toimialoittain ja ulkomaantoimintojen osalta maantieteellisten markkina-alueiden mukaan, jos nämä toiminnan laadun osalta olennaisesti eroavat toisistaan ja jos tämä tieto ei käy ilmi konsernitilinpäätöksessä annetuista tiedoista;

2) tilikauden palkat ja rahapalkkaan rinnastettavien luontoisetujen yhteenlaskettu raharvo sekä henkilösivukulut;

3) toimintokohtaiset poistot, jos kulut on merkitty tuloslaskelmaan toimintokohtaisesti;

4) käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen muutokset tase-erien mukaan eriteltyinä siten, että ilmoitetaan hankintameno tilikauden alussa, sen lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana sekä kertyneet poistot tilikauden päättyessä;

5) käyttöomaisuuteen kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamaton osa;

6) arvostuserät sekä niiden lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, eriteltyinä;

7) vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja osuuksien aktivoidujen hankintamenojen sekä niiden tilikauden päättyessä tiedossa olevan markkina-arvon erotus, jos ne olennaisesti poikkeavat toisistaan, tase-erien mukaan eriteltyinä;

8) oman pääoman erien lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, eriteltyinä;

9) debentuuri- ja muut joukkovelkakirjalainat eriteltyinä;

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

11) 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.

21 a §

Sen lisäksi mitä 21 §:ssä säädetään, kotimaiseen ja siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava:

1) muilta konserniyrityksiltä saadut rahoitus-tuotot tai niille suoritettut rahoituskulut;

2) pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien osakkeiden, osuuksien ja lainasaamisten yhteismäärät eriteltyinä sekä konserniyritysten että osakkuusyritysten mukaan;

3) saamiset sekä muilta konserniyrityksiltä että osakkuusyrityksiltä samoin kuin velat niille, tase-erien mukaan eriteltyinä;

4) kunkin sellaisen konserni- tai osakkuusyrityksen osalta, jonka osakkeita tai osuuksia kirjanpitovelvollinen omistaa, nimi, omistusosuus sekä tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan; sekä

5) kunkin sellaisen kirjanpitovelvollisen osalta, jossa konserniyrityksellä on vähintään viidenneksen omistusosuus taseen mukaisen oman pääoman perusteella laskettuna (merkittävä omistusosuus), kirjanpitovelvollisen nimi, omistusosuus sekä oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan.

3 a luku

Konsernitilinpäätös

22 a §

Liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen, jolla on 22 b §:ssä tarkoitettulla tavalla määräämisvalta (emoyritys) toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (tytäryritys), tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös, joka käsittää

konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske yksityistä liikkeenharjoittajaa.

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

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei ole myöskään emoyrityksellä, jos sen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskien vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 20 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma on ollut enintään 10 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 50.

22 b §

Kirjanpitovelvollisella on määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, kun sillä on:

1) enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä;

2) yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai niihin verrattavien sääntöjen nojalla oikeus nimittää osa toisen kirjanpitovelvollisen tai siihen verrattavan ulkomaisen yrityksen hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenistä tai sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää tällaisen toimielimen, ja tämä oikeus yhdessä omistuksen tai jäsenyyden tuottaman äänivalan kanssa tuottaa oikeuden nimittää tällaisen toimielimen jäsenten enemmistön; sekä

3) sopimuksen perusteella 1 tai 2 kohdassa säädettyä vastaava määräämisvalta.

Määräämisvaltasuhde on myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksen kanssa taikka tytäryrityksillä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on edellä tarkoitettu määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Edellä tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon osakeyhtiölain (734/78) 9

luvun 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuja osakeita tai niitä vastaavaa omistusta.

22 c §

Konsernitilinpäätös on laadittava emoyrityksen ja tytäryritysten (konserniyritysten) tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitteinä ilmoitettavien tietojen yhdistelminä hyvän kirjanpitolautavan mukaisesti. Konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tulos tilikaudelta sen jälkeen, kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty. Konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen omistus on vähennetty ja ulkopuolisten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränä.

Tytäryritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä, mikäli mahdollista, muuttaa tämän lain mukaisiksi.

Emoyrityksellä ja tytäryrityksillä tulee olla sama tilikausi.

Edellä 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelmanmukaisten poistojen erotus saadaan merkitä konsernitilinpäätökseen jaettuna toisaalta tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan sekä toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan.

Jos konserniyrityksellä on merkittävä omistusosuus ja kirjanpitoasetuksessa tarkemmin määrättävällä tavalla huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa (osakkuusyritys), tulee viimeksi mainitun kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen tiedot yhdistellä konsernitilinpäätökseen sen mukaan kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin määrää.

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

22 d §

Konsernituloslaskelmassa tai konsernitaseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava tämän lain 22 c §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen lisäksi:

1) tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä ja yhdistelemättä jätetyistä tytäryrityksistä sekä perusteet yhdistelemättä jättämiselle;

2) tieto kirjanpitolautakunnan myöntämästä

luvasta poiketa emoyrityksen ja tytäryritysten samaa tilikautta koskevasta vaatimuksesta;

3) tiedot konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista laskentaperiaatteista;

4) tiedot konsernitilinpäätökseen sisällytetyistä osakkuusyrityksistä ja niiden yhdistelyssä sovelletusta laskentamenettelystä;

5) vapaaehtoisia varauksia vastaavat verovelat; sekä

6) kunkin sellaisen kirjanpitovelvollisen osalta, jossa jollakin konserniyrityksellä joko yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa on merkittävä omistusosuus, kirjanpitovelvollisen nimi, omistusosuus sekä oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan.

33 §

Liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen on kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä toimitettava patenti- ja rekisterihallituksen kaupparekisteriosastolle oikeaksi todistettu jäljennös tuloslaskelmasta ja taseesta 21 ja 21 a §:ssä tarkoitettuine liitteineen, jos kirjanpitovelvollisen osalta vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on vähintään 20 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma on vähintään 10 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on vähintään 50.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös silloin, kun kirjanpitovelvollinen on 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen. Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakirjojen lisäksi kirjanpitovelvollisen tulee tällöin toimittaa jäljennös konsernituloslaskelmasta ja konsernitaseesta 22 c ja 22 d §:ssä tarkoitettuine liitteineen.

35 §

Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia 9 §:n 3 momentin, 19—21 a §:n, 22 c §:n 3 momentin, 22 d §:n, 25 §:n 1 ja 2 momentin sekä 29 ja 30 §:n säännöksistä.

Jollei 22 a §:n 1 momentin ja 22 c §:n 1 ja 5 momentin säännöksiä konsernin kokoonpanon

vuoksi tai muusta erityisestä syystä voida konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudattaa tai se on ilmeisen epätarkoituksenmukaista, saadaan niistä poiketa sen mukaan kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin määrää.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpitoon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1994 tai sitä ennen, pidettävään kirjanpitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen tämän lain voimaantuloa on voitu jättää kuluiksi kirjaamatta, on kirjattava kuluiksi viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä.

Kirjanpitovelvollisen tulee soveltaa 16 §:n 3 ja 4 momenttia viimeistään 31 päivänä joulukuuta 1995 tai sitä ennen päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä siltä osin kuin ne edellyttävät käyttöomaisuuden hankintamenon ja muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaamista poistoina kuluiksi suunnitelman mukaan.

Ennen lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

2.

Laki

osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/78) 11 luvun 5 §:n 2 momentti, 6 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentti,

näistä 7 §:n 1 momentti sellaisena kuin se on 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa (687/83), *muutetaan* 11 luvun 1 §, 2 §:n 2 momentti, 3 §:n 1 kohta, 4 §:n 1 momentti, 6 §:n 2 momentti, 10—12 § ja 14 §:n 1 ja 2 momentti sekä 12 luvun 2 §:n 2 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat 11 luvun 4 §:n 1 momentti mainitussa 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa sekä 14 §:n 1 ja 2 momentti 10 päivänä kesäkuuta 1988 annetussa laissa (501/88), sekä

lisätään 11 luvun 8 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainitulla 5 päivänä elokuuta 1983 annetulla lailla uusi 6 kohta ja 9 §:ään, sellaisena kuin se on 12 päivänä kesäkuuta 1992 annetussa laissa (504/92), uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 7 ja 8 momentiksi, seuraavasti:

11 luku

Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §

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

Tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja tämän luvun säännösten mukaan.

2 §

Tilinpäätökseen on sisällytettävä tuloslaskelma ja tase viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Jos tilikauden aikana tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on aikaisempaan tilin-

päätökseen sisältyviä tietoja mahdollisuuksien mukaan oikaistava niin, että niitä voidaan verrata myöhempään tilinpäätökseen.

3 §

Pitkävaikutteisia menoja tilinpäätökseen merkittäessä on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaisa säädetään, noudatettava seuraavaa:

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

4 §

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvonorotusrahas-
toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan rahastoantiin tai 4 luvun 12 §:n 2 momentissa tarkoitettuun siirtoon osakepääomaan. Arvonkorotusta peruutettaessa on rahastoon merkittyä pääomaa vastaavasti vähennettävä peruutettavalla määrällä. Jos yhtiön osakepääomaa on korotettu käyttämällä hyväksi arvonorotusrahas-
toa, eikä rahastoon merkittyä pääomaa voida pienentää peruutettavalla määrällä, on vastaava määrä merkittävä vapaan oman pääoman vähennyksenä.

6 §

Taseeseen on omana eränä merkittävä merkityistä osakkeista maksamatta olevat saami-
set.

8 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on annettava seuraavat tiedot:

6) Yhtiön hallintoneuvoston tai hallituksen jäsenien taikka toimitusjohtajan osalta syntyvät tai tehdyt eläkesitoumukset sekä näille myön-
netyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta.

9 §

Toimintakertomuksen tulee sisältää selostus yhtiön liiketoiminnoissa tapahtuneista olennai-
sista muutoksista edellisen tilikauden aikana ja arvio liiketoimintojen kehittymisestä alkaneen tilikauden aikana. Toimintakertomuksen tulee lisäksi sisältää selvitys yhtiön tutkimus- ja
tuotekehitystoiminnan laajuudesta.

10 §

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaissa säädetään, soveltu-
vin osin noudatettava 2 ja 5—8 §:n säännöksiä.

11 §

Konsernin oma pääoma on konsernitaseessa jaoteltava sidottuun omaan pääomaan ja va-
paaseen omaan pääomaan tai kokonaistappi-

oon huomioon ottaen konsernin tulos päätty-
neeltä tilikaudelta.

12 §

Emoyhtiön toimintakertomuksessa on kon-
sernista annettava 9 §:n 1—3 momentissa tar-
koitetut selvitykset. Lisäksi on ilmoitettava se
määrä, joka konsernin vapaasta omasta pää-
omasta konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä sidottuun omaan pääomaan.

Edellä 10 luvun 4 §:n 4 momentissa tarkoi-
tetussa tapauksessa on konsernitilinpäätökseen
liitettävä myös konsernin rahoituslaskelma.

Tytäryhtiön toimintakertomuksessa on il-
moitettava emoyhtiön nimi.

14 §

Osakeyhtiön on kahdessa kuukaudessa tulos-
laskelman ja taseen vahvistamisesta toimitetta-
va jäljennös tilinpäätöksestä liitteinen ja tilin-
tarkastuskertomuksesta rekisteriviranomaiselle.
Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava halli-
tuksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus
vahvistamisen päivämäärästä. Todistuksessa on
niin ikään annettava tieto yhtiön voittoa tai
tappiota koskevasta yhtiökokouksen päätök-
sestä. Jos osakeyhtiö on konsernin emoyhtiö,
on rekisteriviranomaisille toimitettava lisäksi
konsernitilinpäätös ja konsernitilintarkastus-
kertomus.

Mitä 1 momentissa säädetään tilinpäätöstie-
tojen toimittamisvelvollisuudesta, ei sovelleta,
jollei osakeyhtiö ole konsernin emoyhtiö, joka
kirjanpitolain 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla on
velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja
jos osakeyhtiön osalta vähintään kaksi seura-
vasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on
ollut alle 4 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma
on ollut alle 2 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keski-
määräinen lukumäärä edellisen tilikauden aika-
na on ollut enintään 10.

12 luku

Voitonjako ja yhtiön varojen muu käyttö

2 §

Emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta,

että voitonjako 1 momentin nojalla olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kulu-neelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan pääoman yhteismäärän, vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhtiöiden tilinpäätöksissä tehtyt, kirjanpitolain 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus on konsernitilinpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan, sekä määrällä, joka konserniin kuuluvien yhtiöiden

on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammi-kuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpi-toon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesä-kuuta 1994 tai sitä ennen, pidettävään kirjan-pitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

3.

Laki

osuuskuntalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 28 päivänä toukokuuta 1954 annetun osuuskuntalain (247/54) 79 b ja 79 c §, sellaisina kuin ne ovat 79 b § muutettuna 29 päivänä toukokuuta 1981 ja 22 päivänä joulukuuta 1989 annetuilla laeilla (371/81 ja 1240/89)) sekä 79 c § muutettuna mainitulla 29 päivänä toukokuuta 1981 annetulla lailla ja 10 päivänä kesäkuuta 1988 annetulla lailla (502/88), sekä *lisätään* lakiin uusi 79 d § seuraavasti:

79 b §

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvonorotusrahas-toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan vararahaston kartuttamiseen sekä, jos osuus-kunnassa on sijoitusosuosuspääoma, rahasto-antiin ja 182 §:n 2 momentissa tarkoitettuun sijoitusosuosuspääomaan siirtämiseen. Arvonko-rotusta peruutettaessa on arvonorotusrahas-toon merkittyä pääomaa peruutettavalla mää-rällä vastaavasti vähennettävä. Mikäli arvono-rotusrahastoa on käytetty vararahaston kar-tuttamiseen taikka sijoitusosuosuspääoman suo-rittamiseen tai korottamiseen, eikä arvono-rotusrahastoon merkittyä pääomaa voida pientää peruutettavalla määrällä, on vastaa-va määrä merkittävä vapaan oman pääoman vähennyksenä.

Osuuskunnan, jonka sidottu oma pääoma on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa tai jonka palveluksessa on kahden viimeksi kulu-

neen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä, on liitettävä tilinpäätök-seensä rahoituslaskelma. Siinä on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.

79 c §

Osuuskunnan on kahdessa kuukaudessa tu-loslaskelman ja taseen vahvistamisesta toimitet-tava jäljennös tilinpäätöksestä liitteinen ja tilin-tarkastuskertomuksesta rekisteriviranomaiselle. Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava halli-tuksen jäsenen tai 80 §:ssä tarkoitetun osuus-kunnan hallinnon hoitajan todistus tilinpäätök-sen vahvistamisen päivämäärästä. Todistukses-sa on niin ikään annettava tieto osuuskunnan ylijäämää tai tappiota koskevasta osuuskunnan kokouksen päätöksestä.

Mitä 1 momentissa säädetään tilinpäätöstie-tojen toimittamisvelvollisuudesta, ei sovelleta, jollei osuuskunta ole kirjanpitolain 22 a §:ssä tarkoitetulla tavalla emoyritys, joka on velvol-

linen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja jos osuuskunnan osalta vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut alle 4 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma on ollut alle 2 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 10.

Jollei osuuskunnan 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tule toimittaa 1 momentissa tarkoitettuja tietoja rekisteriviranomaiselle, osuuskunnan on, kun kaksi kuukautta on kulunut tilinpäätöksen vahvistamisesta, pidettävä 1 momentin mukainen jäljennös jokaisen nähtävänä ja annettava tällainen jäljennös jokaiselle sitä pyytävälle kahden viikon kuluessa pyynnöstä, jollei osuuskunta ole julkistanut tilinpäätöstä toimittamalla jäljennöksen asiakirjoista rekisteriviranomaiselle. Osuuskunnalla on oikeus saa-

da muulta kuin viranomaiselta maksu antamastaan jäljennöksestä saman perusteen mukaan kuin rekisteriviranomainen perii maksua vastaavasta jäljennöksestä.

Asunto-osuuskunnan tilinpäätöksen julkistamisesta säädetään kirjanpito-laissa.

79 d §

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on, sen lisäksi mitä kirjanpito-laissa säädetään, soveltuvin osin noudatettava 79—79 b §:n säännöksiä.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpitoon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1994 tai sitä ennen, pidettävään kirjanpitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Helsingissä 8 päivänä heinäkuuta 1992

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Kauppa- ja teollisuusministeri *Kauko Juhantalo*

1.

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 9 ja 13 §, 15 §:n 2 momentti, 16—18 §, 19 §:n 2 momentti, 20 §:n 1 momentti, 21 §, 33 §:n 1 momentti ja 35 §,

sellaisina kuin niistä ovat 15 §:n 2 momentti 17 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (994/76), 16 § osittain muutettuna 21 päivänä marraskuuta 1986 annetulla lailla (820/86), 21 § osittain muutettuna mainitulla 17 päivänä joulukuuta 1976 annetulla lailla, 33 §:n 1 momentti 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa (689/83) ja 35 § 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa (1361/89), sekä

lisätään lakiin uusi 16 a ja 21 a §, uusi 3 a luku sekä 33 §:ään uusi 2 momentti, jolloin nykyinen 2 ja 3 momentti siirtyvät 3 ja 4 momentiksi, ja 35 §:ään siitä 29 päivänä joulukuuta 1989 annetulla lailla (1361/89) kumotun 2 momentin tilalle uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

9 §

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman ja taseen. Tilinpäätöseen on liitettävä 14 § :ssä tarkoitetut taseerittelyt.

Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

13 §

Hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot.

Ehdotus

9 §

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot. Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava 14 §:ssä tarkoitetut taseerittelyt.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tuloslaskelman ja taseen liitteenä on ilmoitettava tätä varten tarpeelliset lisätiedot.

Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

13 §

Hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot.

Milloin hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintameno on olennainen ja milloin se kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden on perusteltua, saadaan 1 momentissa säädetystä poiketa siten, että hankintameno on luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

15 §

Ulkomaanrahan määräiset saamiset muute-

Ulkomaanrahan määräiset saamiset *samoin*

Voimassa oleva laki

taan Suomen rahaksi *enintään tilinpäätöspäivän* Suomen Pankin ostokurssiin ja velat velan *syntymispäivän tai tilinpäätöspäivän* Suomen Pankin myyntikurssiin. Mikäli ulkomaanrahan määräiset saamiset tai velat on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen.

16 §

Tilinpäätöksessä tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä säädetään.

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. *Lisäksi saadaan kirjata kuluksi enintään puolet tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta tai sitä pienemmästä todennäköisestä hankintamenosta tai luovutushinnasta. Turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaisissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaisissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston hankintamenosta saadaan kuluksi kirjata kuitenkin enintään 75 prosenttia sanotusta menosta tai luovutushinnasta.*

Käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan poistoina kuluksi.

Mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan.

Mikäli toiminnan laadun tai muun erityisen syyn vuoksi on vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden osalta hankintamenon lisäksi aktivoitu muita menoja, sovelletaan näihin menoihin vastaavasti, mitä edellä 2 momentissa

Ehdotus

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.

16 §

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

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.

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.

Käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan *suunnitelman* mukaan poistoina kuluksi.

Mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan *suunnitelman* mukaan.

Poiketen siitä, mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa käyttöomaisuuden hankinta-

Voimassa oleva laki

vaihto-omaisuudesta ja 3 momentissa käyttö-omaisuudesta on säädetty.

17 §

Vastaisia menoja tai menetyksiä varten saadaan tilinpäätöksessä tehdä investointi-, vienti-, luottotappio- ja muu sellainen varaus.

18 §

Jos käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, voidaan taseeseen merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonorotus. Arvonorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin.

19 §

Tuloslaskelmaan on asetuksessa tarkemmin määrättävällä tavalla erikseen merkittävä kokonaistuotot tai liikevaihto sekä kulut riittävästi eriteltyinä. Siihen on merkittävä omina tuotteinään osingot ja korot sekä omina kuluerinään aineista ja tavaroista sekä palkoista ja vuokrista johtuneet kulut samoin kuin poistot ja korot sekä 17 §:ssä tarkoitettujen varausten muutos, mikäli sillä on vaikutusta tilikauden tulokseen, ja välittömät verot.

20 §

Taseeseen on riittävästi eriteltyinä merkittävä asetuksessa tarkemmin määrättävällä tavalla vastaaviin rahoitusomaisuus, vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot sekä käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkä-

Ehdotus

menon ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

16 a §

Tuotoista vähennetään 16 §:ssä säädetyn lisäksi ne vastaiset menot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin ne vastaiset menetykset, joiden toteutumista on pidettävä ilmeisenä.

17 §

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, luottotappio-, toiminta-, varasto- ja muu sellainen varaus.

18 §

Jos käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, voidaan taseeseen merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonorotus. Arvonorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

Tuloslaskelmaan on asetuksessa tarkemmin säädettävällä tavalla erikseen merkittävä kokonaistuotot tai liikevaihto ja liiketoiminnan muut tuotot sekä kulut riittävästi eriteltyinä. Siihen on merkittävä omina tuottoerinään rahoitus- tuotot sekä omina kuluerinään myyntiä vastaavat hankintakulut ja toiminnan muut kulut samoin kuin rahoituskulut sekä 17 §:ssä tarkoitettujen vapaaehtoisten varausten muutos ja välittömät verot. Satunnaiset tuotot ja kulut on ilmoitettava erikseen tuloslaskelmassa.

20 §

Taseeseen on riittävästi eriteltyinä merkittävä asetuksessa tarkemmin säädettävällä tavalla vastaaviin käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-

Voimassa oleva laki

vaikutteisten menojen poistamaton osa samoin kuin arvostuserät sekä muut pitkäaikaiset sijoitukset. Vastattaviin on merkittävä vieras pääoma jaoteltuna lyhyt- ja pitkäaikaisiin velkoihin, arvostuserät, varaukset sekä oma pääoma. Tilikauden voitto ilmoitetaan erikseen oman pääoman lisäyksenä ja tappio sen vähennyksenä.

21 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteinä on ilmoitettava:

- 1) tilikauden valmistuspalkat;
- 2) vaihto- ja käyttöomaisuuden osalta hankintamenon lisäksi aktivoidut muut menot;
- 3) arvostuserät sekä niiden lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, eriteltyinä;
- 4) oman pääoman erien lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana eriteltyinä;
- 5) eläkesitoumuksista johtuva vastuu sekä eläkesäätiölle sen vastuuvajauksen kattamiseen suorittamatta oleva määrä;
- 6) annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset sekä takaukset, vekseli, takuu- ja muut vastuut;
- 7) *obligatio-* ja debentuurilainat eriteltyinä; (ks. ehdotus 9 kohta)

Ehdotus

omaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus sekä sijoitukset. Vastattaviin on merkittävä *oma* pääoma, pakolliset ja vapaaehtoiset varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Tilikauden voitto ilmoitetaan erikseen oman pääoman lisäyksenä ja tappio sen vähennyksenä.

21 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteinä on ilmoitettava:

- 1) *liikevaihto jaoteltuna toimialoittain ja ulkomaantoimintojen osalta maantieteellisten markkina-alueiden mukaan, jos nämä toiminnan laadun osalta olennaisesti eroavat toisistaan ja jos tämä tieto ei käy ilmi konsernitilinpäätöksessä annetuista tiedoista;*
- 2) tilikauden palkat ja rahapalkkaan rinnastettavien luontoisetujen yhteenlaskettu raha-arvo sekä henkilösivukulut;
- 3) *toimintokohtaiset poistot, jos kulut on merkitty tuloslaskelmaan toimintokohtaisesti;*
- 4) käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen muutokset taseerien mukaan eriteltyinä siten, että ilmoitetaan hankintameno tilikauden alussa, sen lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana sekä kertyneet poistot tilikauden päättyessä;
- 5) käyttöomaisuuteen kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamaton osa;
- 6) arvostuserät sekä niiden lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, eriteltyinä;
- 7) *vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja osuuksien aktivoitujen hankintamenojen sekä niiden tilikauden päättyessä tiedossa olevan markkina-arvon erotus, jos ne olennaisesti poikkeavat toisistaan, taseerien mukaan eriteltyinä;*
- 8) oman pääoman erien lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, eriteltyinä;

9) debentuuri- ja muut joukkovelkakirjalainat eriteltyinä; (ks. voimassa oleva 7 kohta)

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

Voimassa oleva laki

8) osakeyhtiön lunastamat omat osakkeet sekä osuuskunnan suorittamatta olevat osuusmaksut; ja

9) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset velat Suomen rahaksi, ellei ole käytetty tilinpäätöspäivän Suomen Pankin myyntikurssia.

Ehdotus

11) 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.

21 a §

Sen lisäksi mitä 21 §:ssä säädetään, kotimaiseen ja siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava:

1) muilta konserniyrityksiltä saadut rahoitus-tuotot tai niille suoritettut rahoituskulut;

2) pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien osakkeiden, osuuksien ja lainasaamisten yhteismäärät eriteltyinä sekä konserniyritysten että osakkuusyritysten mukaan;

3) saamiset sekä muilta konserniyrityksiltä että osakkuusyrityksiltä samoin kuin velat niille, tase-erien mukaan eriteltyinä;

4) kunkin sellaisen konserni- tai osakkuusyrityksen osalta, jonka osakkeita tai osuuksia kirjanpitovelvollinen omistaa, nimi, omistusosuus sekä tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan; sekä

5) kunkin sellaisen kirjanpitovelvollisen osalta, jossa konserniyrityksellä on vähintään viidenneksen omistusosuus taseen mukaisen oman pääoman perusteella laskettuna (merkittävä omistusosuus), kirjanpitovelvollisen nimi, omistusosuus sekä oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan.

3 a luku

Konsernitilinpäätös

22 a §

Liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen, jolla on 22 b §:ssä tarkoitettulla tavalla määräämisvalta (emoyritys) toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (tytäryritys), tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös, joka käsittää konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske yksityistä liikkeenharjoittajaa.

Konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos emoyrityksessä käyttää omistuksen perusteella määräämisvaltaa sellainen kirjanpitovelvollinen, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja jonka osuus osakepääomasta emoyrityksessä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tai jolla on vähintään sitä vastaava enemmistöomistusosuus, ja emoyrityksen vähemmistöosuiden haltijat ovat antaneet suostumuksensa tähän.

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei ole myöskään emoyrityksellä, jos sen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskien vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

- liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 20 miljoonaa markkaa;
- edellisen tilikauden taseen loppusumma on ollut enintään 10 miljoonaa markkaa;
- palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 50.

22 b §

Kirjanpitovelvollisella on määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, kun sillä on:

1) enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä;

2) yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai niihin verrattavien sääntöjen nojalla oikeus nimittää osa toisen kirjanpitovelvollisen tai siihen verrattavan ulkomaisen yrityksen hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenistä tai sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää tällaisen toimielimen, ja tämä oikeus yhdessä omistuksen tai jäsenyyden tuottaman äänivallan kanssa tuottaa oikeuden nimittää tällaisen toimielimen jäsenten enemmistön; sekä

3) sopimuksen perusteella 1 tai 2 kohdassa säädettyä vastaava määräämisvalta.

Määräämisvaltasuhde on myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksen kanssa taikka tytäryrityksillä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on edellä tarkoitettu määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Edellä tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon osakeyhtiölain (734/78) 9 luvun 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuja osakkeita tai niitä vastaavaa omistusta.

22 c §

Konsernitilinpäätös on laadittava emoyrityksen ja tytäryritysten (konserniyritysten) tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitteenä ilmoitettavien tietojen yhdistelminä hyvän kirjanpito-tavan mukaisesti. Konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tulos tilikaudelta sen jälkeen, kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty. Konsernita-seen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniyritysten keskinäiset saami-set ja velat sekä keskinäinen omistus on vähen-netty ja ulkopuolisten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränä.

Tytäryritysten tilinpäätökset tulee ennen yh-distelyä, mikäli mahdollista, muuttaa tämän lain mukaisiksi.

Emoyrityksellä ja tytäryrityksillä tulee olla sama tilikausi.

Edellä 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelmanmukaisten poistojen erotus saadaan merkitä konsernitilinpäätökseen ja-ettuna toisaalta tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan sekä toisaalta laskennallisen verove-lan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan.

Jos konserniyrityksellä on merkittävä omis-tusosuus ja kirjanpitoasetuksessa tarkemmin määrättävällä tavalla huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpito-velvollisessa (osakkuusyritys), tulee viimeksi mainitun kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen tie-dot yhdistellä konsernitilinpäätökseen sen mu-kaan kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin mää-rää.

Osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilin-päätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilin-päätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

22 d §

Konsernituloslaskelmassa tai konsernitaseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava tämän lain 22 c §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen lisäksi:

1) tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellyis-tä ja yhdistelemättä jätetyistä tytäryrityksistä sekä perusteet yhdistelemättä jättämiselle;

2) tieto kirjanpitolautakunnan myöntämästä luvasta poiketa emoyrityksen ja tytäryritysten samaa tilikautta koskevasta vaatimuksesta;

Voimassa oleva laki

Ehdotus

33 §

Liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen, jonka liikevaihto on suurempi kuin 2 000 000 markkaa tai jonka taseen loppusumma on suurempi kuin 1 000 000 markkaa, on kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä toimitettava patentti- ja rekisterihallituksen kaupparekisteriosastolle oikeaksi todistettu jäljennös tuloslaskelmasta ja taseesta 21 §:ssä tarkoitettuine liitteineen.

35 §

Kirjanpitolausautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia 9 §:n 2 momentin, 19, 20 ja 21 §:n, 25 §:n 1 ja 2 momentin sekä 29 ja 30 §:n säännöksistä.

33 §

Liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen on kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä toimitettava patentti- ja rekisterihallituksen kaupparekisteriosastolle oikeaksi todistettu jäljennös tuloslaskelmasta ja taseesta 21 ja 21 a §:ssä tarkoitettuine liitteineen, jos kirjanpitovelvollisen osalta vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on vähintään 20 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma on vähintään 10 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on vähintään 50.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös silloin, kun kirjanpitovelvollinen on 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen. Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakirjojen lisäksi kirjanpitovelvollisen tulee tällöin toimittaa jäljennös konsernituloslaskelmasta ja konsernitaseesta 22 c ja 22 d §:ssä tarkoitettuine liitteineen.

35 §

Kirjanpitolausautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia 9 §:n 3 momentin, 19—21 a §:n, 22 c §:n 3 momentin, 22 d §:n, 25 §:n 1 ja 2 momentin sekä 29 ja 30 §:n säännöksistä.

Jollei 22 a §:n 1 momentin ja 22 c §:n 1 ja 5 momentin säännöksiä konsernin kokoonpanon vuoksi tai muusta erityisestä syystä voida kon-

sernitilinpäätöstä laadittaessa noudattaa tai se on ilmeisen epätarkoituksenmukaista, saadaan niistä poiketa sen mukaan kuin kirjanpitolautakunta tarkemmin määrää.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen keran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpitoon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1994 tai sitä ennen, pidettävään kirjanpitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen tämän lain voimaantuloa on voitu jättää kuluiksi kirjaamatta, on vähennettävä tuotoista ja merkittävä pakollisena varauksena taseeseen viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä.

Kirjanpitovelvollisen tulee soveltaa 16 §:n 3 ja 4 momenttia viimeistään 31 päivänä joulukuuta 1995 tai sitä ennen päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä siltä osin kuin ne edellyttävät käyttöomaisuuden hankintamenon ja muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaamista poistoina kuluiksi suunnitelman mukaan.

Ennen lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

2.

Laki**osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/78) 11 luvun 5 §:n 2 momentti, 6 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentti,

näistä 7 §:n 1 momentti sellaisena kuin se on 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa (687/83), *muutetaan* 11 luvun 1 §, 2 §:n 2 momentti, 3 §:n 1 kohta, 4 §:n 1 momentti, 6 §:n 2 momentti, 10—12 § ja 14 §:n 1 ja 2 momentti sekä 12 luvun 2 §:n 2 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat 11 luvun 4 §:n 1 momentti mainitussa 5 päivänä elokuuta 1983 annetussa laissa, 8 § osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla sekä 14 §:n 1 ja 2 momentti 10 päivänä kesäkuuta 1988 annetussa laissa (501/88), sekä

lisätään 11 luvun 8 §:ään uusi 6 kohta ja 9 §:ään, sellaisena kuin se on 12 päivänä kesäkuuta 1992 annetussa laissa (504/92), uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 7 ja 8 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

11 luku

Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §

Kultakin tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman, taseen ja toimintakertomuksen sekä emoyhtiössä myös konsernitilinpäätöksen.

Tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain (655/73) ja tämän luvun säännösten mukaan.

1 §

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

Tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja tämän luvun säännösten mukaan.

2 §

Tilinpäätökseen on sisällytettävä tuloslaskelma ja tase viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Jos tilikauden aikana tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on aikaisempaan tilinpäätökseen sisältyviä tietoja mahdollisuuksien mukaan yhdisteltävä niin, että niitä voidaan verrata myöhempään tilinpäätökseen.

Tilinpäätökseen on sisällytettävä tuloslaskelma ja tase viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Jos tilikauden aikana tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on aikaisempaan tilinpäätökseen sisältyviä tietoja mahdollisuuksien mukaan *oikaistava* niin, että niitä voidaan verrata myöhempään tilinpäätökseen.

3 §

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

1) liikearvon (goodwill) hankintameno on poistettava viimeistään kymmenen vuoden kuluessa;

3 §

Pitkävaikutteisia menoja tilinpäätökseen merkittäessä on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaissa *säädetään*, noudatettava seuraavaa:

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

4 §

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden

4 §

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden

Voimassa oleva laki

aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvонkorotusrahas-
toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan
rahastoantiin tai 4 luvun 12 § :n 2 momentissa
tarkoitettuun siirtoon osakepääomaan.

Ehdotus

aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvонkorotusrahas-
toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan
rahastoantiin tai 4 luvun 12 §:n 2 momentissa
tarkoitettuun siirtoon osakepääomaan. *Arvon-
korotusta peruutettaessa on rahastoon merkittyä
pääomaa vastaavasti vähennettävä peruutettaval-
la määrällä. Jos yhtiön osakepääomaa on koro-
tettu käyttämällä hyväksi arvонkorotusrahosta,
eikä rahastoon merkittyä pääomaa voida pienen-
tää peruutettavalla määrällä, on vastaava määrä
merkittävä vapaan oman pääoman vähennykse-
nä.*

5 §

Jos 10 luvun 1 ja 2 momentissa tarkoitetun
osakeyhtiön vaihto-omaisuus on aktivoitu han-
kintamenona tai sitä pienempää todennäköistä
hankintamenoa tai luovutushintaa alhaisem-
paan määrään, erotus on (varastovaraus) mer-
kittävä erikseen taseeseen. Tuloslaskelmaan on
omana eränä merkittyä varastovarauksen lisäys
tai vähennys tilikauden aikana.

(2 mom. kumotaan)

6 §

*Tuloslaskelmaan on omana tuottoeränä mer-
kittävä konserniyhtiöltä saadut osingot.*

Taseeseen on omana eränä merkittävä tytär-
yhtiön osakkeet. Omana eränä on myös merkit-
tävät merkityistä osakkeista maksamatta olevat
saamiset.

*Osakeyhtiön oma pääoma on taseessa jaotel-
tava sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen
omaan pääomaan. Sidottua omaa pääomaa ovat
osakepääoma, vararahasto sekä arvонkorotusra-
hasto. Muut rahastot ovat vapaata omaa pää-
omaa. Tilikauden voitto ja voitto edellisiltä
tilikausilta ilmoitetaan erikseen vapaan oman
pääoman lisäyksenä, tilikauden tappio ja tappio
edellisiltä tilikausilta sen vähennyksenä.*

6 §

(1 mom. kumotaan)

Taseeseen on omana eränä merkittävä mer-
kityistä osakkeista maksamatta olevat saami-
set.

7 §

*Jos taseeseen sisältyy saamisia samaan kon-
serniin kuuluvalta yhtiöltä tai velkoja sille, on
erikseen ilmoitettava niiden yhteismäärä. Ilmoi-
tus voidaan antaa taseen liitteenä.*

(1 mom kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

8 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteessä on annettava seuraavat tiedot:

6) Yhtiön hallintoneuvoston tai hallituksen jäsenien taikka toimitusjohtajan osalta syntyvät tai tehdyt eläkesitoumukset sekä näille myönnettyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta.

9 §

Toimintakertomuksen tulee sisältää selostus yhtiön liiketoiminnoissa tapahtuneista olennaisista muutoksista edellisen tilikauden aikana ja arvio liiketoimintojen kehittymisestä alkaneen tilikauden aikana. Toimintakertomuksen tulee lisäksi sisältää selvitys yhtiön tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan laajuudesta.

10 §

Konsernitilinpäätös käsittää konsernituloslaskelman ja konsernitaseen. Konsernitilinpäätös on laadittava emoyhtiön tilikaudelta.

Samaan konserniin kuuluvilla osakeyhtiöillä tulee olla sama tilikausi, jollei kirjanpitolautakunta erityisistä syistä myönnä määräajaksi poikkeusta. Kirjanpitolautakunnan luvasta on ilmoitettava emoyhtiön toimintakertomuksessa.

10 §

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaissa säädetään, soveltuvin osin noudatettava 2 ja 5—8 §:n säännöksiä.

11 §

Konsernitilinpäätös on laadittava emoyhtiön ja tytäryhtiöiden tuloslaskelmien ja taseiden yhdistelminä hyvän kirjanpitotavan mukaisesti sekä 2 ja 5—8 §:n säännöksiä soveltuvin osin noudattaen.

Konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tulos tilikaudelta sen jälkeen, kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty. Konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniin kuuluvien yhtiöiden keskinäiset saatavat ja velat sekä keskinäinen osakeomistus on vähennetty ja ulkopuolisten tytäryhtiöissä omistamia osakkeita vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränä. Oma pääoma on jaoteltava sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan tai kokonaistappioon huomioon ottaen konsernin tulos päättyneeltä tilikaudelta.

Jollei 1 ja 2 momentin säännöksiä konsernin kokoonpanon vuoksi tai muusta erityisestä

11 §

Konsernin oma pääoma on konsernitaseessa jaoteltava sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan tai kokonaistappioon huomioon ottaen konsernin tulos päättyneeltä tilikaudelta.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

syystä voida konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudattaa, saadaan niistä poiketa olosuhteiden vaatimalla tavalla. Poikkeamisesta on tehtävä selko konsernitilinpäätöksessä.

12 §

Emoyhtiön toimintakertomuksessa on konsernista annettava 9 §:n 1—3 momentissa tarkoitetut selvitykset. *Samoin on tehtävä selko siitä mitä laskennallisia periaatteita noudattaen konsernitilinpäätös on laadittu.* Lisäksi on ilmoitettava se määrä, joka konsernin vapaasta omasta pääomasta konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä sidottuun omaan pääomaan.

Edellä 10 luvun 4 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tapauksessa on *konsernitilinpäätöksessä ilmoitettava tiedot konsernin varastovarauksesta ja sen muutoksesta tilikauden aikana.* Konsernitilinpäätökseen on mainitussa tapauksessa liitettävä myös konsernin rahoituslaskelma.

Tytäryhtiön toimintakertomuksessa on ilmoitettava emoyhtiön nimi.

14 §

Osakeyhtiön, jonka liikevaihto on suurempi kuin neljä miljoonaa markkaa tai taseen loppusumma suurempi kuin kaksi miljoonaa markkaa, on kahden kuukauden kuluessa tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta toimitettava jäljennös tilinpäätöksestä *konsernitilinpäätöksineen ja liitteineen sekä tilintarkastuskertomuksesta ja konsernitilintarkastuskertomuksesta* rekisteriviranomaiselle. Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus vahvistamisen päivämäärästä. Todistuksessa on niin ikään annettava tieto yhtiön voittoa tai tappiota koskevasta yhtiökokouksen päätöksestä.

Mitä 1 momentissa on säädetty, on sovellettava konsernin emoyhtiöön, jos konsernin liikevaihto on suurempi kuin neljä miljoonaa markkaa tai taseen loppusumma suurempi kuin kaksi miljoonaa markkaa.

12 §

Emoyhtiön toimintakertomuksessa on konsernista annettava 9 §:n 1—3 momentissa tarkoitetut selvitykset. Lisäksi on ilmoitettava se määrä, joka konsernin vapaasta omasta pääomasta konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä sidottuun omaan pääomaan.

Edellä 10 luvun 4 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tapauksessa on konsernitilinpäätökseen liitettävä myös konsernin rahoituslaskelma.

Tytäryhtiön toimintakertomuksessa on ilmoitettava emoyhtiön nimi.

14 §

Osakeyhtiön on kahdessa kuukaudessa tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta toimitettava jäljennös tilinpäätöksestä liitteinen ja tilintarkastuskertomuksesta rekisteriviranomaiselle. Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus vahvistamisen päivämäärästä. Todistuksessa on niin ikään annettava tieto yhtiön voittoa tai tappiota koskevasta yhtiökokouksen päätöksestä. Jos osakeyhtiö on konsernin emoyhtiö, on rekisteriviranomaisille toimitettava lisäksi konsernitilinpäätös ja konsernitilintarkastuskertomus.

Mitä 1 momentissa säädetään tilinpäätöstietojen toimittamisvelvollisuudesta, ei sovelleta, jollei osakeyhtiö ole konsernin emoyhtiö, joka kirjanpitolain 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja jos osakeyhtiön osalta vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

— liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut alle 4 miljoonaa markkaa;

— edellisen tilikauden taseen loppusumma on ollut alle 2 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 10.

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

12 luku

Voitonjako ja yhtiön varojen muu käyttö**2 §**

Emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta, että voitonjako 1 momentin nojalla olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kulu-neelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman yhteismäärän, vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla sekä määrällä, joka konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vara-rahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta.

Emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta, että voitonjako 1 momentin nojalla olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kulu-neelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan pääoman yhteismäärän, vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhtiöiden on yhtiöiden tilinpäätöksissä tehty, *kirjanpitolain 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitel-man mukaisten poistojen erotus on konsernitilin-päätöksessä merkitty vapaaseen omaan pää-omaan, sekä määrällä, joka konserniin kuulu-vien yhtiöiden on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta.*

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammi-kuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen ker-ran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpitoon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesä-kuuta 1994 tai sitä enne, pidettävään kirjanpi-toon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

3.**Laki****osuuskuntalain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 28 päivänä toukokuuta 1954 annetun osuuskuntalain (247/54) 79 b ja 79 c §, sellaisina kuin ne ovat 79 b § muutettuna 29 päivänä toukokuuta 1981 ja 22 päivänä joulukuuta 1989 annetuilla laeilla (371/81 ja 1240/89)) sekä 79 c § muutettuna mainitulla 29 päivänä toukokuuta 1981 annetulla lailla ja 10 päivänä kesäkuuta 1988 annetulla lailla (502/88), sekä *lisätään* lakiin uusi 79 d § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus***79 b §**

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvonkorotusrahas-toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan

79 b §

Jos käyttöomaisuuden arvoa on tilikauden aikana korotettu, on korotusta vastaava määrä merkittävä vastattaviin arvonkorotusrahas-toon. Rahastoa saadaan käyttää ainoastaan

Voimassa oleva laki

vararahaston kartuttamiseen sekä, jos osuuskunnassa on sijoitusosuuspääoma, rahastoantiin ja 182 §:n 2 momentissa tarkoitettuun sijoitusosuuspääomaan siirtämiseen.

Jos osuuskunnassa, jonka sidottu oma pääoma on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa tai jonka palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä, vaihto-omaisuus on aktivoitu hankintamenoa tai sitä pienempää todennäköistä hankintamenoa tai luovutushintaa alhaisempaan määrään, on erotus (*varastovaraus*) merkittävä erikseen taseeseen. Tuloslaskelmaan on omana eränä merkittävä varastovarauksen lisäys tai vähennys tilikauden aikana.

Edellä 2 momentissa tarkoitettun osuuskunnan tilinpäätökseen on liitettävä rahoituslaskelma. Siinä on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.

79 c §

Osuuskunnan, jonka liikevaihto on suurempi kuin neljä miljoonaa markkaa tai taseen loppusumma suurempi kuin kaksi miljoonaa markkaa, on kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta toimitettava jäljennös tilinpäätöksestä liitteineen sekä tilintarkastuskertomuksesta rekisteriviranomaiselle.

Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava hallituksen jäsenen tai 80 §:ssä tarkoitettun osuuskunnan hallinnon hoitajan todistus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä. Todistuksessa on niin ikään annettava tieto osuuskunnan ylijäämää tai tappiota koskevasta osuuskunnan kokouksen päätöksestä.

Ehdotus

vararahaston kartuttamiseen sekä, jos osuuskunnassa on sijoitusosuuspääoma, rahastoantiin ja 182 §:n 2 momentissa tarkoitettuun sijoitusosuuspääomaan siirtämiseen. *Arvonkorotusta peruutettaessa on arvonkorotusrahastoon merkittyä pääomaa peruutettavalla määrällä vastaavasti vähennettävä. Mikäli arvonkorotusrahastoa on käytetty vararahaston kartuttamiseen taikka sijoitusosuuspääoman suorittamiseen tai korottamiseen, eikä arvonkorotusrahastoon merkittyä pääomaa voida pienentää peruutettavalla määrällä, on vastaava määrä merkittävä vapaan oman pääoman vähennyksenä.*

Osuuskunnan, jonka sidottu oma pääoma on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa tai jonka palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä, on liitettävä tilinpäätökseen *sä rahoituslaskelma. Siinä on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.*

79 c §

Osuuskunnan on kahdessa kuukaudessa tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta toimitettava jäljennös tilinpäätöksestä liitteinen ja tilintarkastuskertomuksesta rekisteriviranomaiselle. Tilinpäätöksen jäljennöksessä on oltava hallituksen jäsenen tai 80 §:ssä tarkoitettun osuuskunnan hallinnon hoitajan todistus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä. Todistuksessa on niin ikään annettava tieto osuuskunnan ylijäämää tai tappiota koskevasta osuuskunnan kokouksen päätöksestä.

Mitä 1 momentissa säädetään tilinpäätöstietojen toimittamisvelvollisuudesta, ei sovelleta, jollei osuuskunta ole kirjapitolaan 22 a §:ssä tarkoitettulla tavalla emoyritys, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja jos osuuskunnan osalta vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täytyy:

— *liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut alle 4 miljoonaa markkaa;*

— *edellisen tilikauden taseen loppusumma on*

Voimassa oleva laki

Muun kuin 1 momentissa tarkoitetun osuuskunnan on, kun kaksi kuukautta on kulunut tilinpäätöksen vahvistamisesta, pidettävä 1 momentin mukainen jäljennös jokaisen nähtävänä ja annettava tällainen jäljennös jokaiselle sitä pyytävälle kahden viikon kuluessa pyynnöstä, jollei osuuskunta ole julkistanut tilinpäätöstä toimittamalla jäljennöksen asiakirjoista rekisteriviranomaiselle. Osuuskunnalla on oikeus saada muulta kuin viranomaiselta maksu antamastaan jäljennöksestä saman perusteen mukaan kuin rekisteriviranomainen perii maksua vastaavasta jäljennöksestä.

Asunto-osuuskunnan tilinpäätöksen julkistamisesta säädetään kirjanpitolaissa.

Ehdotus

ollut alle 2 miljoonaa markkaa;

— palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 10.

Jollei osuuskunnan 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tule toimittaa 1 momentissa tarkoitettuja tietoja rekisteriviranomaiselle, osuuskunnan on, kun kaksi kuukautta on kulunut tilinpäätöksen vahvistamisesta, pidettävä 1 momentin mukainen jäljennös jokaisen nähtävänä ja annettava tällainen jäljennös jokaiselle sitä pyytävälle kahden viikon kuluessa pyynnöstä, jollei osuuskunta ole julkistanut tilinpäätöstä toimittamalla jäljennöksen asiakirjoista rekisteriviranomaiselle. Osuuskunnalla on oikeus saada muulta kuin viranomaiselta maksu antamastaan jäljennöksestä saman perusteen mukaan kuin rekisteriviranomainen perii maksua vastaavasta jäljennöksestä.

Asunto-osuuskunnan tilinpäätöksen julkistamisesta säädetään kirjanpitolaissa.

79 d §

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaissa säädetään, soveltuvin osin noudatettava 79—79 b §:n säännöksiä.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen keran siltä tilikaudelta pidettävään kirjanpitoon, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1994 tai sitä ennen, pidettävään kirjanpitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Kirjanpitoasetus

Kauppa- ja teollisuusministerin esittelystä säädetään 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 46 §:n nojalla:

1 §

Tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan, jollei jäljempänä toisin säädetä:

TULOSLASKELMA

. 19 — . 19

Liikevaihto .....	.....
Myyntiä vastaavat hankintakulut:	
Aineet ja tarvikkeet/tavarat .....	.....
Palkat .....	.....
Henkilösivukulut .....	.....
Muut muuttuvat kulut .....	.....
Valmistus omaan käyttöön .....	.....
Varastojen muutos + tai — .....	.....
Myyntikate .....	.....
Liiketoiminnan muut kulut	
Palkat .....	.....
Henkilösivukulut .....	.....
Muut kulut .....	.....
Liiketoiminnan muut tuotot	+
Käyttökate .....	.....
Poistot	—
Liikevoitto (-tappio) .....	.....
Rahoitustuotot ja -kulut:	
Osinkotuotot .....	.....
Korkotuotot .....	.....
Muut rahoitustuotot .....	.....
Korkokulut	—
Muut rahoituskulut	—
Voitto (tappio) ennen satunnaiseriä, varauksia ja veroja .....	.....
Satunnaiset tuotot ja kulut:	
Satunnaiset tuotot .....	.....
Satunnaiset kulut	—
Voitto (tappio) ennen varauksia ja veroja .....	.....
Poistoeron lisäys (—) tai vähennys (+)	±
Vapaaehtoisten varausten lisäys (—) tai vähennys (+)	±
Välittömät verot	—
Tilikauden voitto (tappio) .....	.....

Kulut voidaan merkitä tuloslaskelmaan jatkamatta niitä myyntiä vastaaviin hankintakuluihin ja liiketoiminnan muihin kuluihin.

Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut voidaan eritellä tuloslaskelman liitteinä.

Ennen liikevoittoa tai -tappiota vähennettävät kulut voidaan ryhmitellä myös myyntiä vastaaviin hankintakuluihin sekä myynnin, markkinoinnin, hallinnon ja liiketoiminnan muihin kuluihin.

Kirjanpitovelvollisen, joka lukee vaihtomaisuuden hankintamenoa myös osuuden hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista, on merkittävä kulut tuloslaskelmaan toimintokohtaisesti käyttökatetta erikseen esittämättä.

2 §

Konsernituloslaskelmassa on lisäksi omina erinään esitettävä:

1) konserniaktiivan poisto poistoissa muista pitkävaikutteisista menoista tehtyjen poistojen jälkeen;

2) konsernireservin tuloutus poistojen jälkeen; sekä

3) vähemmistön osuus tilikauden voitosta tai tappiosta ennen konsernituloslaskelman viimeisenä eränä esitettävää konsernin voittoa tai tappiota.

3 §

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

TULOSLASKELMA

. — . .

Varsinainen toiminta:	
Tuotot .....	.....
Kulut	—
Tuotto/kulujäämä .....	.....
Sijoitukset:	
Tuotot .....	.....
Kulut	—
Varainhankinta:	
Tuotot .....	.....
Kulut	—

Korkokulut	—
Omatoiminen tuotto/kulujäämä ..	.....
Yleisavustukset	+
Poistot	—
Tilikauden tulos .....	.....
Vapaaehtoisten varausten lisäys (—) tai vähennys (+)	±
Ylijäämä (alijäämä) .....	.....

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

Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on tuloslaskelmassa esitettävä riittävästi eriteltynä. Varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen eriteltävä lisäksi toiminnanaloittain. Liiketoiminnasta voidaan 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 §:ssä olevaa kaavaa.

4 §

Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

TULOSLASKELMA

Kiinteistön tuotot:	
Vastikkeet .....	.....
Vuokrat .....	.....
Käyttökorvaukset .....	.....
Muut kiinteistön tuotot .....	.....
Luottotappiot ja muut oikaisuerät	—
Kiinteistön hoitokulut:	
Palkat ja palkkiot .....	.....
Henkilösivukulut .....	.....
Vuokrat .....	.....
Lämmitys .....	.....
Vesi .....	.....
Valaistus ja voima .....	.....
Puhtaanapito .....	.....
Vahinkovakuutukset .....	.....
Korjaukset ja huolto .....	.....
Muut hoitokulut .....	.....
Käyttökate/hoitokate .....	.....

Poistot:

Rakennuksista ja rakennelmista .....	.....
Koneista ja kalustosta .....	.....
Muista pitkävaikutteisista menoista	—

Rahoitustuotot ja -kulut:

Osinkotuotot .....	.....
Korkotuotot .....	.....
Muut rahoitustuotot .....	.....
Korkokulut	—
Muut rahoituskulut	—

Voitto (tappio) ennen satunnaisriä, varauksia ja veroja

Satunnaiset tuotot ja kulut:

Satunnaiset tuotot .....	.....
Satunnaiset kulut	— +

Voitto (tappio) ennen varauksia ja veroja

Vapaaehtoisten varausten lisäys (—) tai vähennys (+)

Välittömät verot

Tilikauden voitto (tappio)/ylijäämä (alijäämä)

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

5 §

Ammatinharjoittajan tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

TULOSLASKELMA

Tuotot:

Tuotot .....	.....
Muut tuotot .....	.....
Oma käyttö .....	.....
Vapaaehtoisten varausten vähennys .....	.....

Kulut:

Tavarat, aineet ja tarvikkeet ..	.....
Tilikauden alussa .....	.....
Ostot tilikauden aikana	+

Tilikauden lopussa

Palkat

Vuokrat

Muut kulut

Poistot

Vapaaehtoisten varausten lisäys

Korot

Välittömät verot

Tilikauden voitto (tappio)

Jos tuotot ja kulut on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteiden mukaisina, siitä on ilmoitettava tuloslaskelmassa tai sen liitteessä.

6 §

Tase laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

TASE . . .

VASTAAVAA

KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT
PITKÄVAIKUTTEISET MENOT

Aineettomat hyödykkeet	
Perustamis- ja järjestelymenot	.....
Tutkimus- ja kehittämismenot	.....
Aineettomat oikeudet	.....
Liikearvo	.....
Muut pitkävaikutteiset menot	.....
Ennakkomaksut	.....
Aineelliset hyödykkeet	
Maa- ja vesialueet	.....
Rakennukset ja rakennelmat	.....
Koneet ja kalusto	.....
Muut aineelliset hyödykkeet	.....
Ennakkomaksut ja kesken- eräiset hankinnat	.....
Pitkäaikaiset sijoitukset	
Osakkeet ja osuudet	.....
Lainasaamiset	.....
Muut pitkäaikaiset sijoitukset	.....

ARVOSTUSERÄT

VAIHTO- JA RAHOITUS-
OMAISUUS

Vaihto-omaisuus	
Aineet ja tarvikkeet	.....
Keskeneräinen tuotanto	.....
Valmisteet/tavarat	.....
Muu vaihto-omaisuus	.....
Ennakkomaksut	.....
Saamiset	
Myyntisaamiset	.....
Lainasaamiset	.....
Siirtosaamiset	.....
Muut saamiset	.....
Sijoitukset	
Osakkeet ja osuudet	.....
Muut sijoitukset	.....
Rahat ja pankkisaamiset	.....

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Osake-, osuus- ja muu niitä vastaava pääoma	.....
Muu oma pääoma	.....
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	.....
Tilikauden voitto (tappio)	.....

VARAUKSET

Kertynyt poistoero	.....
Vapaaehtoiset varaukset	.....
Investointivaraus	.....
Varastovaraus	.....
Muut varaukset	.....
Pakolliset varaukset	.....

ARVOSTUSERÄT

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen	.....
Joukkovelkakirjalainat	.....
Vaihtovelkakirjalainat	.....
Lainat rahoituslaitoksilta	.....
Eläkelainat	.....
Muut pitkäaikaiset velat	.....
Lyhytaikainen	.....
Lainat rahoituslaitoksilta	.....
Eläkelainat	.....
Tilauksista saadut ennakot	.....
Ostovelat	.....
Siirtovelat	.....
Muut lyhytaikaiset velat	.....

7 §

Konsernitaseessa on lisäksi esitettävä:

1) konserniaktiivan poistamatta oleva osa omana eränä käyttöomaisuuden muiden pitkävaikutteisten menojen jälkeen;

2) konsernireservin tulouttamatta oleva osa omana eränä vastattavissa varausten jälkeen; sekä

3) vähemmistön osuus omana eränä oman pääoman jälkeen.

8 §

Aatteellisen yhteisön ja säätiön on taseessaan eriteltävä muut pitkäaikaiset sijoitukset laatunsa mukaisesti ja ilmoitettava erikseen sellaiset varat tai sellainen pääoma, joiden suhteen on rajoittavia erityismääräyksiä.

Erillään hoidettavat varat on erikseen ilmoitettava taseessa tai sen liitteessä.

9 §

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

Tuloslaskelmassa tai sen liitteenä on satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä annettava selvitys, jos ne merkittävällä tavalla ovat vaikuttaneet tilikauden tuloksen muodostumiseen.

Taseessa tai sen liitteenä on annettava eritely tase-erästä "Pakolliset varaukset", jos se tase-erän selventämiseksi on tarpeen.

Tuloslaskelman tuottoihin tai kuluihin sisältyvistä, muuhun kuin tilikauteen liittyvistä eristä on tilinpäätöksen liitteenä annettava tarvittaessa selvitys, jos ne merkittävällä tavalla ovat vaikuttaneet tilikauden tuloksen muodostumiseen.

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava tuotoista vähennetyt käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot tase-erittäin sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin.

Taseen vastaavissa voidaan ennakkomaksu merkitä omana eränään siihen pääryhmään, johon sitä vastaava meno olisi merkittävä.

10 §

Jos kirjanpitovelvollisen toiminnan luonne sitä vaatii, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä 1 ja 3—6 §:stä poiketen pääryhmiin sisältyvistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimityksiä.

11 §

Pitkäaikaiseksi katsotaan velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua.

Milloin kirjanpitovelvollisella on saaminen

siltä, jolle hän itse on velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen.

12 §

Hyödykkeen ottaminen liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan hankintamenon tai sitä alhaisemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen hankintamenon tai sitä alhaisemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

Hyödyke siirretään käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen hankintamenon poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

13 §

Kirjanpitovelvollisella tulee kultakin tilikaudelta olla käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo.

14 §

Koneellisin menetelmin pidetyssä kirjanpidossa kirjausten suorittamistapa ja niiden yhteys tuloslaskelmaan ja taseeseen on voitava todeta konetta käyttämättä.

Koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus on selostus kirjausten suorittamistavasta, tulosaineistosta sekä lähtö- ja tulostustietojen esittämiseen käytetyistä lyhenteistä ja tunnuksista.

15 §

Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suorituksen luovutusajankohta on voitava tosittteen tai sen liitteen avulla taikka muutoin osoittaa.

16 §

Tositteessa on oltava merkintä käytetyistä tileistä, jollei muutoin ole selvää, miten liiketapahtuma on kirjattu.

Milloin kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositetta, kirjaus tulee selvittää kassakoneen tarkkailunauhan tai muun kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman tositteen avulla.

17 §

Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla selvittää.

18 §

Konserniyrityksellä katsotaan olevan kirjan-

pitolain 22 c §:n 5 momentin tarkoittama huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisen, jos kirjanpitovelvollisella on yksin tai muiden konserniyritysten kanssa vähintään yksi viidesosa ja enintään puolet osakkeiden tai jäsenten tuottamasta äänivallasta mainitussa yrityksessä.

19 §

Suorittamastaan tilintarkastuksesta tilintarkastajan on tehtävä tasekirjaan merkintä siitä, onko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitoavan mukaisesti.

20 §

Patentti- ja rekisterihallituksen kaupparekis-

teriosastolle julkistamista varten toimitettavissa asiakirjoissa on ilmoitettava kirjanpitovelvollisen postiosoite.

Kirjanpitovelvollisen toiminnan loppuessa on tämän tai hänen oikeudenomistajansa järjestettävä kirjanpitoaineiston säilyttäminen kirjanpitolain 25 §:n tai 31 §:n edellyttämällä tavalla. Kaupparekisteriin merkityn kirjanpitovelvollisen tulee lakkaamisilmoituksen yhteydessä ilmoittaa, kenen toimesta kirjanpitoaineisto tullaan säilyttämään.

21 §

Tällä asetuksella kumotaan 19 päivänä lokuuta 1973 annettu kirjanpitoasetus (783/73) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.

