

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain
ja tilintarkastuslain muuttamisesta**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Pieniä kirjanpitovelvollisia koskevia helpotuksia laajennettaisiin tilinpäätöksen laadinnassa.

Uusi kirjanpitolaki ja -asetus tulivat voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997. Ne perustuvat keskeisiltä osin Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehtyyn sopimukseen. Lain ja asetuksen ensisijaisena tarkoituksena oli saattaa kiireellisesti voimaan Euroopan yhteisöjen direktiivien edellyttämät säännökset. Vaikka direktiivit sisältävät poikkeussäännöksiä, jotka sallivat jäsenvaltion säätävän pienille ja keskisuurille yrityksille tiettyjä helpotuksia tilinpäätösinformaation laajuudesta, direktiivit on laadittu silmällä pitäen ensisijaisesti suurten yritysten tarpeita. Uuden kirjanpitolain perusteluissa todettiin, että pieniä yrityksiä koskevat säännökset tarkistetaan erikseen.

Euroopan unionin neuvosto on 17 päivänä

kesäkuuta 1999 antanut direktiivin, jossa korotetaan pienen yrityksen määritelmän raja-arvoja, jotka koskevat liikevaihdon määrää ja taseen loppusummaa. Tämä esitys sisältää mainittujen korotusten voimaansaattamisen. Siten helpotusten piirissä olevien yritysten joukko laajenisi nykyisestä. Lisäksi ehdotuksessa on muita pienyrityksen tilinpäätöstä koskevia helpotuksia, jotka perustuvat direktiiveissä sallittuihin poikkeuksiin.

Toisaalta esityksen tavoitteena on edesauttaa harmaan talouden torjuntaa. Tähän liittyen tehdään ehdotuksia muun muassa maksamattomien verojen ilmoittamisesta tilinpäätöksessä.

Ehdotetut lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001. Lakeja sovelletaan ensimmäisen kerran sillä tilikaudella, joka alkaa 1 heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen.

SISÄLLYSLUETTELO

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYSLUETTELO	2
YLEISPERUSTELUT	4
1. Nykytila ja ehdotetut muutokset.....	4
1.1. Direktiivissä sallitut poikkeukset tilinpäätöksen laatimisessa	4
Pieni kirjanpitovelvollinen.....	4
Lyhennettyä tasetta ja tuloslaskelmaa sekä liitetietoja koskevat poikkeukset.....	4
1.2. Ammatinharjoittajaa koskevat erityissäännökset	6
1.3. Harmaan talouden torjunta	6
2. Esityksen vaikutukset	7
3. Asian valmistelu	7
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	8
1. Lakiehdotusten perustelut.....	8
1.1. Kirjanpitolaki	8
1 luku. Yleiset säännökset.....	8
2 luku. Liiketahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto	8
3 luku. Tilinpäätös	9
4 luku. Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät.....	11
5 luku. Arvostus- ja jaksotussäännökset	11
6 luku. Konsernitilinpäätös.....	11
7 luku. Ammatinharjoittajan kirjanpito	12
8 luku. Erinäiset säännökset.....	13
1.2. Tilintarkastuslaki	13
1 luku. Yleiset säännökset.....	13
3 luku. Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus.....	13
5 luku. Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset.....	13
2. Tarkemmat säännökset ja määräykset	14
3. Voimaantulo	14
LAKIEHDOTUKSET.....	15
kirjanpitolain muuttamisesta.....	15
tilintarkastuslain muuttamisesta	20
LIITE1.....	22
RINNAKKAISTEKSTIT	22
kirjanpitolain muuttamisesta.....	22
tilintarkastuslain muuttamisesta	31
LIITE 2.....	34

ASETUSLUONNOS	34
kirjanpitoasetuksen muuttamisesta	34
LIITE 3.....	38
ASETUS KIRJANPITOASETUKSEN MUUTTAMISESTA	38
1 luku. Tuloslaskelma ja tasekaavat	38
2 luku. Toimintakertomus ja liitetiedot	39
3 luku. Konsernituloslaskelma ja -tase	41
4 luku. Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot.....	41

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila ja ehdotetut muutokset

1.1. Direktiivissä sallitut poikkeukset tilinpäätöksen laatimisessa

Pieni kirjanpitovelvollinen

Voimassa olevassa kirjanpitolaissa (1336/1997) ja -asetuksessa (1339/1997) on laajasti otettu huomioon perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietyntyyppisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annetussa neljännessä neuvoston direktiivissä 78/660/ETY, jäljempänä tilinpäätösdirektiivi, sallitut helpotukset pienille yrityksille. Direktiivin 11 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 1999/60/ETY 1(1) artiklalla, määritelmän mukaan pienenä yrityksenä pidetään sellaista yritystä, jonka kohdalla ei ylity kahta seuraavista kolmesta raja-arvosta: taseen loppusumma 3,125 miljoonaa euroa (noin 18 miljoonaa markkaa), nettoliikevaihto 6,25 miljoonaa euroa (noin 37 miljoonaa markkaa) ja palveluksessa 50 työntekijää. Direktiivin 12 artiklassa säädetään lisäksi, että kriteerit on täytettävä kahtena peräkkäisenä tilikautena. Kirjanpitolaian 3 luvun 9 §:n 2 momentissa vastaavat raja-arvot ovat 10 ja 20 miljoonaa markkaa sekä 50 henkilöä. Voimassa olevat rahamääräiset raja-arvot ovat siten huomattavasti alemmat kuin mitä direktiivissä sallitaan. Lakia ehdotetaan muutettavaksi direktiivin enimmäisrajojen mukaiseksi. Muutoksen myötä raja-arvot lähes kaksinkertaistuisivat nykyisistä.

Lyhennettyä tasetta ja tuloslaskelmaa sekä liitetietoja koskevat poikkeukset

Tilinpäätösdirektiivi on laadittu ensisijaisesti suuria yrityksiä silmällä pitäen. Direktiivi sisältää kuitenkin lukuisia poikkeussäännöksiä, jotka sallivat jäsenvaltioiden säättävän pienille ja keskisuurille yrityksille lukuisia helpotuksia tilinpäätösinformaation suhteen. Kirjanpitolaian uudistuksessa vuonna 1997 otettiin nämä poikkeusmahdollisuudet

huomioon osittain. Keskeinen poikkeussäännös on tilinpäätösdirektiivin 11 artikla, jossa sallitaan jäsenvaltion asettavan pienelle yritykselle mahdollisuuden lyhennetyn taseen laatimiseen ja julkistamiseen. Tämän mukainen säännös on kirjanpitoasetuksen 1 luvun 7 §:ssä.

Pääsääntöisesti tilinpäätös on julkistettava asetuksen 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna kokonaisuutena, johon kuuluvat tuloslaskelma ja tase liitetietoineen sekä toimintakertomus. Tilinpäätösdirektiivissä (47(2) artiklan kolmas kappale) kuitenkin annetaan jäsenvaltioille oikeus vapauttaa pienet kirjanpitovelvolliset tuloslaskelman, toimintakertomuksen ja tilintarkastuskertomuksen julkistamisesta. Tämän mukainen poikkeusmahdollisuus toimintakertomuksesta on syytä ottaa myös kirjanpitolakiin. Sitä vastoin tilintarkastuskertomuksen julkistamatta jättäminen ei ole tarkoituksenmukaista, sillä sen avulla yrityksen ulkopuolinen voi varmistaa, että tilinpäätös on laadittu lain ja hyvän kirjanpitoasetuksen mukaisesti. Niin ikään tuloslaskelmaa on pidetty Suomessa niin keskeisenä informaatiolähteenä tilinpäätöstietojen käyttäjille, ettei tuloslaskelman julkistamatta jättämistä ole pidetty mahdollisena. Toisaalta suomalaisia pienyrityksiä ei tulisi kilpailullisesti asettaa eurooppalaisia yrityksiä huonompaan asemaan. Tällä perusteella kirjanpitoasetukseen tulisi ottaa tilinpäätösdirektiivin 27 artiklan mukainen säännös, joka sallii tuloslaskelman laatimisen lyhennettynä.

Toiseksi tilinpäätösdirektiivin 44(1) artikla, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 1990/604/ETY 5 artiklalla, mahdollistaa seuraavien liitetietojen laatimatta jättämisen pienelle yritykselle, jos jäsenvaltio näin säättää: vaihtovelkakirjat ja muut oman pääoman ehtoiseen osuuteen oikeuttavat lainat (43(1)(5) artikla), yli viiden vuoden kuluttua erääntyvien velkojen samoin kuin vakuudellisten velkojen erittely (43(1)(6) artikla), taseen ulkopuoliset sitoumukset (43(1)(7) artikla), liikevaihdon jakautuminen (43(1)(8) artikla), henkilöstön määrä ja kulut (43(1)(9) artikla), verotusperusteisen arvostuksen vaikutus tu-

lokseen (43(1)(10) artikla), maksettavan ja tuloslaskelmaan merkityn veron erotus (43(1)(11) artikla), sekä toimielinjäsenen palkkaus ja entisten jäsenten eläkevastuut (43(1)(12) artikla). Näitä vastaavat pienyrittysäännökset ovat kirjanpitoasetuksen 2 luvun 5 §:n 5 momentissa (vaihtovelkakirjat ja muut oman pääoman ehtoiseen osuuteen oikeuttavat lainat sekä yli viiden vuoden kulluttua erääntyvien velkojen erittely), 3 §:n 3 momentissa (liikevaihdon jakautuminen), 6 §:n 2 momentissa (verotusperusteisen arvostuksen vaikutus tulokseen sekä maksettavan ja tuloslaskelmaan merkityn veron erotus) ja 8 §:n 5 momentissa (toimielinjäsenen palkkaus ja entisten jäsenten eläkevastuut).

Asetukseen ei edelleenkään ole tarkoitus ottaa yllä mainittua direktiivissä sallittua poikkeusmahdollisuutta henkilöstön määrän ja henkilöstökulujen osalta (43(1)(9) artikla). Asiaa koskevaa 2 luvun 8 §:ää on perusteltu sillä, että mainittujen tietojen esittäminen ei voine vaarantaa pienten yritysten kilpailuasemaa eikä niiden esittäminen aiheuta merkittäviä kustannuksia. Nämä perustelut ovat edelleen käypiä. On myös yleisesti pidetty tärkeänä, että yritykset julkistavat tilinpäätöksen liitetiedoissa tietoa henkilöstön määrästä ja henkilöstökuluista. Informaation laajempaakin yhteiskunnallista merkitystä kuvastaa myös pääministeri Paavo Lipposen II hallituksen ohjelmaan sisältyvä tavoite edistää henkilöstötilinpäätösten käyttöönottoa yrityksissä. Pienten yhtiöiden vapauttaminen henkilöstökulujen julkistamisvelvollisuudesta ei olisi yhdenmukaista tällaisen tiedon tarpeen kanssa.

Asetuksessa ei myöskään ole tilinpäätösdirektiivissä jäsenvaltiolle annettua mahdollisuutta sallia taseen ulkopuolisten sitoumusten ilmoittamatta jättäminen pienelle kirjanpitovelvolliselle (44(1) ja 43(1)(7) artikla). Asetuksen 2 luvun 7 §:ää perusteltiin tarpeella varmistua siitä, että tilinpäätöksen lukija saisi etenkin osakeyhtiöstä, jonka toiminnassa taloudellinen vastuu rajoittuu lähtökohtaisesti sijoitettuun pääomaan, kattavan kuvan sitoumusten ja muiden vastuiden osalta. Tieto taseen ulkopuolisista vastuista on tilinpäätöksen lukijalle keskeistä, jotta tilinpäätöksen tarkoitus toteutuu. Sen avulla esimerkiksi tarvarantoimittaja voi arvioida, voidaanko yri-

tykselle myöntää maksuaikaa. Tilinpäätös ei voi antaa kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, jos tilinpäätös vaikeuttaa taseen ulkopuolisista sitoumuksista. Siten ei ole edelleenkään syytä sallia tätä tietoa koskevaa poikkeusta pienillekään yrityksille.

Edellä mainittujen poikkeusten ohella tilinpäätösdirektiivin 44(2) artiklassa, muutettuna direktiivin 1990/604/ETY 5 artiklalla, sallitaan jäsenvaltioiden tekemän poikkeuksia pienen yrityksen liitetietovaatimuksista vielä seuraavien seikkojen osalta: käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisen sijoitusten muutokset (15(3)(a) artikla), aktivoidut perustamismenot (15(4) ja 34(2) artikla), merkittävien siirtosaamisten ja -velkojen erittely (18 ja 21 artikla), merkittävät satunnaiset ja muihin tilikausiin kohdistuvat erät (29(2) artikla), satunnaisiin eriin perustuvat verot (30 artiklan toinen alakohta), tasearvon ja markkina-arvon erotus (40(2) artikla), muiden pakollisten varausten erittely (42 artiklan toinen alakohta). Nämä helpotukset on otettu kirjanpitoasetukseen seuraavasti: 2 luvun 4 §:n 6 momentti (käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisen sijoitusten muutokset, lukuun ottamatta arvonorotusten muutosta, sekä merkittävät siirtosaamiset), 5 §:n 5 momentti (merkittävät siirtovelat sekä muut pakolliset varaukset), 3 §:n 3 momentti (merkittävät satunnaiset erät), 6 §:n 2 momentti (satunnaisiin eriin perustuvat verot) ja 4 §:n 6 momentti (tasearvon ja markkina-arvon erotus).

Asetukseen ei kuitenkaan sisälly säännöstä pientä yritystä koskevasta poikkeuksesta aktivoidujen perustamismenoja koskevien poistojen ja muiden muutosten erittelemiseen (15(4) artikla). Asetuksessa edellytetään liitetietona selvitystä aktivoiduista perustamismenoista (2 luvun 4 §:n 1 momentin 1 kohta) eikä tästä ole säädetty poikkeusta 2 luvun 4 §:n 6 momentissa. Direktiivin 15(3)(a) artiklan mukaisesti selvityksessä on annettava tieto lisäyksistä ja vähennyksistä sekä mahdollisista siirroista tilikauden aikana. Uuden kirjanpitolain esitöissä, Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportissa (Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996) kuitenkin lausutaan,

että perustamismenojen erittelemistä työryhmä pitää oikeiden ja riittävien tietojen antamisen kannalta niin tärkeänä, että sitä on perusteltua vaatia myös pieniltä kirjanpitovelvollisilta. Erityisesti pienissä yhtiöissä aktivoitujen perustamismenojen osuus taseesta voi olla huomattava eivätkä ne käy ilmi lyhennetystä taseesta. Tämän vuoksi poikkeuksen salliminen ei ole perusteltua.

Voimassa olevassa momentissa on myös sallittu pienen yrityksen poikkeavan käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten sijoitusten erittelemisestä, josta säädetään saman pykälän 2 momentissa. Momentti perustuu tältä osin tilinpäätösdirektiiviin edellä mainittuihin 44(2) ja 15(3)(a) artiklaan, mutta säännös on direktiiviä suppeampi, sillä se rajaa poikkeusmahdollisuuden ulkopuolelle arvonorotukset. Siksi arvonorotusten muutoksista tulee aina tehdä selko pieninkin kirjanpitovelvollisen liitetiedoissa. Toisaalta direktiivin 33(2)(a) artiklassa edellytetään arvonorotusrahaston muutosten erittelyä tilikaudelta eikä direktiivissä sallita pienen yrityksen poikkeavan tästä ilmoitusvelvollisuudesta. Siten ei ole syytä poistaa voimassa olevan asetuksen mukaista pieninkin yrityksen ilmoitusvelvollisuutta arvonorotusten muutosten erittelemiseen.

Niin ikään asetuksessa ei ole direktiivissä sallittua helpotusta muihin tilikausiin kohdistuvia tuottoja ja kuluja koskevasta selvityksestä (44(2) ja 29(2) artiklan toinen virke). Asetuksen 2 luvun 2 §:n 5 kohdassa edellytetään tällaista selvitystä ilman yrityskokoon perustuvaa poikkeusmahdollisuutta. Asetuksen muuttaminen tältä osin on tarkoituksenmukaista.

Toisaalta asetus ei täytä pakollisia varauksia koskevien erittelyjen osalta tilinpäätösdirektiivin vaatimuksia. Direktiivin 44(2) artikla koskee nimenomaisesti vain 42 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja "muuta" pakollisia varauksia eli sen piiristä on pois suljettu tasekaavan (8 artiklan ja 9 artiklan vastattavaa-puolen kohdat B.1 ja B.2) mukaiset "varaukset eläkesitoumuksia ja muita sellaisia sitoumuksia varten" ja "varaukset veroja varten". Sitä vastoin asetuksen 2 luvun 5 §:n 5 momentissa ei ole tällaista rajoitusta mainitun pykälän 1 momentin 6 kohdan osalta. Mainittu 5 §:n 5 momentin poikkeussään-

nös on siten oikaistava direktiivin mukaiseksi.

1.2. Ammatinharjoittajaa koskevat erityissäännökset

Tilinpäätösdirektiivi ei suoranaisesti koske ammatinharjoittajaa, joskin siitä ilmeneviä tilinpäätösperiaatteita noudatetaan soveltuvin osin myös ammatinharjoittajaan. Tilikauden pituuden erityissääntely voidaan kuitenkin toteuttaa kansalliselta pohjalta, sillä siitä ei direktiivissä ole erityissäännöksiä.

Esityksessä ehdotetaan, että kahdenkertaista kirjanpitoa soveltavan ammatinharjoittajan tilikausi määräytyisi kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n pääsäännön mukaan eli se olisi 12 kuukautta paitsi toiminnan aloittamisen ja lopettamisen yhteydessä sekä tilikauden muutostilanteissa poikkeuksellisesti enintään 18 kuukautta. Muutos kohdistuu kirjanpitolain 7 luvun 3 §:n 1 momenttiin. Sitä vastoin sellaisen ammatinharjoittajan, joka käyttää yhdenkertaista kirjanpitoa, tilikausi olisi kalenterivuosi kuten voimassa olevassa laissa.

1.3. Harmaan talouden torjunta

Harmaan talouden torjumiseksi kirjanpitoasetusta on tarkoitus täydentää siten, että kirjanpitovelvollisen olisi esitettävä tilinpäätöshetkellä erääntyneiden ja tilinpäätöksen valmistumisvaiheessa vielä maksamatta olevien verojen ja veronluonteisten maksujen määrä. Niin ikään tilintarkastaja velvoitettaisiin tekemään kaupparekisteri-ilmoitus, jos hän eroaa kesken toimikautensa. Voimassa olevan lain mukaan tilintarkastajalla on oikeus muttei velvollisuutta tällaisen ilmoituksen tekemiseen. Tarkastettavan yrityksen ja säätiön velkojilla ja muilla sidosryhmillä on intressi saada mahdollisimman nopeasti tieto tilintarkastajan toimeksiannon päättymisestä. Oma-aloitteinen eroaminen saattaa olla merkki vakavasta erimielisyydestä tilintarkastajan ja hänen tarkastuskohteena olevan yhteisön tai säätiön välillä. Edelleen ulotettaisiin tilintarkastajan nykyisen lain mukainen velvollisuus antaa selvitys toiminnastaan eroamisensa saakka myös tilanteisiin, joissa hänet on erotettu toimestaan. Selvitysvelvol-

lisuuden laajennus tällä tavoin on perusteltua, koska oma-aloitteisen eroamisen tai erottamisen syyt ovat usein samat.

2. Esityksen vaikutukset

Esityksellä ei vaikuteta viranomaisten keskinäisiin toimivaltasuhteisiin eikä sillä ole organisatorisia vaikutuksia tai välittömiä valtiontaloudellisia vaikutuksia. Maksamattomien verojen ilmoitusvelvollisuus tilinpäätöksessä kuitenkin tehostanee verojen oikea-aikaista maksamista.

Ehdotetut helpotukset tilinpäätöksen laadintaan ovat omiaan alentamaan pienten kirjanpitovelvollisten kustannuksia. Tilinpäätösdirektiiviin perusteella pkt-yrityksille ehdotettu oikeus rekisteröidä tuloslaskelma lyhennetyssä muodossa asettaa kotimaiset yritykset kilpailullisesti yhdenvertaiseen asemaan muualta Euroopan unionista oleviin yrityksiin nähden, kun varsinaisen toiminnan kustannusrakenne ja katemuodostus eivät ole kilpailijoiden vapaasti analysoitavissa tuloslaskelmasta. Toisaalta harmaan talouden vastaiset ehdotukset lisäävät tilinpäätösinformaation luotettavuutta viranomaisiin ja yrityksen muihin sidosryhmiin nähden.

3. Asian valmistelu

Voimassa olevan kirjanpitolain esitöissä (HE 173/1997 vp) todettiin tarve ryhtyä uudistamaan juoksevan kirjanpidon säännöksiä erityisesti pieniä yrityksiä silmällä pitäen kuin myös tarve tarkistaa ammatinharjoittajia koskevaa erityissäännöstöä. Tähän liittyen kauppa- ja teollisuusministeriö pyysi 26 päivänä tammikuuta 1998 useilta tahoilta lausuntoa siitä, mitä mahdollisia ongelmia juoksevan kirjanpidon säännökset aiheuttavat pienille kirjanpitovelvollisille ja miten niitä tulisi muuttaa. Samassa yhteydessä tiedusteltiin, ovatko ammatinharjoittajan yhdenker- taista kirjanpitoa koskevat säännökset edelleen tarpeellisia ja mitä muita mahdollisia muutostarpeita pienillä kirjanpitovelvollisilla on kirjanpitolain säännösten osalta. Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti myös 27 päivänä helmikuuta 1998 työryhmän (Tilintarkastajien raportointityöryhmä) selvittämään tilin-

tarkastajien raportointivelvollisuuden laajuutta. Niin ikään ryhmän tuli arvioida, voidaanko tilintarkastajan raportoinnissa nykyistä tehokkaammin ottaa huomioon julkisoikeudellisten velvoitteiden (erityisesti verot ja veronluonteiset maksut) laiminlyönti mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Työryhmä luovutti raporttinsa kauppa- ja teollisuusministeriölle 14 päivänä heinäkuuta 1998 (Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1998).

Edellä mainitut lausunnot ja työryhmäraportti otettiin pohjaksi ryhdyttyäessä valmistelemaan tätä hallituksen esitystä virkatyönä kauppa- ja teollisuusministeriössä. Esitystä koskevasta luonnoksesta pyydettiin erikseen lausunnot 17 päivänä syyskuuta 1999. Luonnoksesta saatiin lausunnot seuraavilta tahoilta: Helsingin kauppakorkeakoulu, Helsingin yliopisto, HTM-tilintarkastajat ry, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Kaupan keskusliitto, Keskuskauppakamari, keskusrikospoliisi, KHT-yhdistys — Föreningen CGR ry, Kirjanpitolautakunta, Kirjanpitotoimistojen liitto, Luottomiehet — Kreditmännens ry, oikeusministeriö, Osa-keskäästäjien Keskusliitto ry, Patentti- ja rekisterihallitus, Palvelutyönantajat ry, Rahoitustarkastus, sosiaali- ja terveysministeriö, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen Asiakastieto Oy, Suomen Asianajajaliitto, Suomen kiinteistöliitto ry, Suomen Kuntaliitto, Suomen Pankki, Suomen perimistöimistöjen liitto ry, Suomen pääomasijoitusyhdistys ry, Suomen Sijoitusanalytiikat ry, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto, Suomen Yrittäjät, Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto, Turun yliopisto, työministeriö, Vakuutusvalvontavirasto, Valtiokonttori, Valtionhallinnon tarkastajat ry, valtiovarainministeriö, Verohallitus ja yritystutkimusneuvottelukunta.

Lausunnonantajien suhtautuminen luonnokseen oli voittopuolisesti myönteinen. Saatujen lausuntojen perusteella lopulliseen esitykseen tehtiin eräitä muutoksia ja täsmennyksiä. (Lausunnot on julkaistu: Luonnos kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta — yhteenveto lausunnoista; KTM:n tutkimuksia ja raportteja 1/2000).

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Kirjanpitolaki

1 luku. Yleiset säännökset

5 §. *Määräysvalta.* Pykälä sisältää konsernisuhteen perustana olevan määräysvallan määritelmän. Pykälän pohjana on konserniti-linpäätösdirektiivin 1 ja 2 artikla. Pykälää ehdotetaan täydennettäväksi uudella 4 momentilla, joka sisältäisi direktiivin 2(2) artiklan mukaiset rajoitukset. Siten kirjanpito-velvollisen määräysvallan perustavaan äänimää-riin tai oikeuksiin ei luettaisi ensinnäkään niitä, joita kirjanpito-velvollisen hallitsee jonkun muun kuin itsensä tai toisen määräysvallassaan olevan kirjanpito-velvollisen lukuun (1 kohta). Toiseksi ulkopuolelle suljettaisiin äänimäärät ja oikeudet, jotka liittyvät kirjanpi-to-velvollisen vakuudeksi saamiin kohdeyri-tyksen osakkeisiin tai osuuksiin, jos kirjanpi-to-velvollisen on käytettävä niihin liittyviä oi-keuksia vakuudenantajan ohjeiden mukaises-ti (2 kohta). Lisäksi poikkeus koskisi myös niitä kohdeyri-tyksen osakkeita tai osuuksia, joita kirjanpito-velvollinen hallitsee tavan-omaiseen liiketoimintaan kuuluvan lai-nanannon perusteella, jos hänen on käytettävä niiden äänioikeutta vakuudenantajan eduksi (3 kohta). Momentin 2 ja 3 kohdassa vakuudenantajalta edellytettäisiin itsenäisyyt-tä suhteessa kirjanpito-velvolliseen eli sitä, et-tä vakuudenantaja ei itse ole kir-janpito-velvollisen määräysvallassa. Jollei täl-laista rajausta asetettaisi, kirjanpi-to-velvollinen voisi käyttää vakuudenantajaa koskevaa määräysvaltaansa ehdotetun sään-nöksen kiertämiseen. Momentti on direktii-vissä edellytetty poikkeussäännös, jonka käy-tännön vaikutukset jäänevät vähäisiksi, sillä Suomessa vakuudeksi annettujen osakkeiden äänivallan käyttämisestä päättää va-kuudenantaja. Säännöksellä voisi siten olla merkitystä lähinnä ulkomaisten yritysten ää-nivallan määrittämisessä.

8 §. *Osakkuusyritys.* Pykälän 3 momenttia ehdotetaan täydennettäväksi viittauksella edellä ehdotettuun 5 §:n uuteen 4 moment-

tiin. Täydennyksen tarkoituksena on varmis-taa yhdenmukainen laskentamenettely sekä määräysvallan että osakkuusyrityksen mää-rittämisessä.

2 luku. Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

4 §. *Kirjausjärjestys ja -ajankohta.* Pykälän 2 momentissa säädetään kirjausajankohdasta. Voimassa olevan säännöksen mukaan kä-teisellä rahalla suoritetun maksun kirjaa-minen on tehtävä viivytyksettä, mutta muut kirjaukset saadaan merkitä kuukausikohtai-sesti tai neljän viikon jaksolta kahden kuu-kauden kuluessa kalenterikuukauden tai jak-son päättymisestä. Tätä säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että muiden kuin kätei-sellä rahalla suoritettujen maksujen kirjausai-ka pidennetään neljään kuukauteen. Kirjaus-aika kaksinkertaistettaisiin näin nykyisestä. Tämä ehdotus on omiaan vähentämään kir-janpito-velvollisen hallinnollisia rasitteita.

Eri asia on verotuslainsäädännössä edelly-tetyt ilmoitukset verottajalle, joista voi aiheu-tua vaatimuksia edellä esitettyä nopeammasta merkitsemisestä myös kirjanpitoon. Nykyisin arvonlisäveron valvontailmoitusmenettelyssä on tiukemmat määräajat kuin kirjanpidossa.

Toisaalta käteismaksuja koskeva vaatimus viivytyksettömästä kirjaamisesta ei aiheuta olennaista rasitetta kirjanpito-velvolliselle kun valtaosa liiketoimintaan perustuvista mak-suista toteutetaan nykyään tilisiirtoina eikä käteissuorituksina. Tämä on otettu huomioon myös kirjanpidossa noudatettavista mene-telmistä annetussa kauppa- ja teollisuusmi-nisteriön päätöksessä (47/1998). Päätöksen 2 luvun 1 §:n 1 momentissa sallitaan menette-ly, jossa kirjanpito-velvollinen käyttää perus-kirjanpitonaan rahalaitoksensa antamia ti-liotteita. Tämä menettely edellyttää kirjanpi-to-velvolliselta vain sitä, että hän tulostaa tai muuten vastaanottaa tiliotteen pankiltaan vä-hintään kuukausittain (1 momentti) ja sitä, et-tä hän merkitsee käteisellä suorittamansa ja vastaanottamansa maksut erilliseen ai-kajärjestyksessä pidettävään peruskirjanpi-toon viivytyksettä (4 momentti). Tällaisesta

peruskirjanpidosta saadaan tehdä merkinnät asiasjärjestyksessä pidettävään pääkirjanpitoon yhdistelmäotositteina, jotka kattavat yhden kuukauden tai neljän kalenteriviikon jakson (3 ja 4 momentti). Nämä merkinnät olisi tehtävä edellä ehdotetun 2 momentin muutoksen nojalla vain neljän kuukauden välein eli kolme kertaa vuodessa.

Ministeriön päätöksen mukainen menettely merkitsee huomattavaa helpotusta kirjanpidon hallinnointiin. Sellaisen yrittäjän tai muun kirjanpitovelvollisen, joka hyödyntää juoksevassa kirjanpidossaan 2 luvun 3 §:n 2 momentissa sallittua maksuperustetta, tarvitsee käytännössä huolehtia vain käteismaksujensa viivytyksettömästi kirjaamisesta; muut maksuperusteiset kirjaukset ilmenevät hänen pankkinsa antamasta tiliotteesta tilikauden aikana. Näiden perusteella olisi ehdotetun 2 momentin muutoksen nojalla tehtävä lisäksi neljän kuukauden välein merkinnät asiasjärjestyksessä pidettävään pääkirjanpitoon.

Käteismaksujen viivytyksetöntä kirjaamista koskevasta vaatimuksesta luopuminen ei olisi tarkoituksenmukaista myöskään harmaan talouden torjunnan kannalta. Ajantasaisuudella on olennainen merkitys, kun arvioidaan liiketapahtumien todentamista. Käytännön rikostutkinnassa on havaittu, että mitä pitempi aika on kulunut tapahtumasta sen kirjaamiseen, sitä todennäköisempää on kirjaamisen perustuminen väärinmuistamiseen tai väärinkäsitykseen.

10 §. *Kirjanpitoaineiston säilytysaika.* Voimassa olevan pykälän mukaan säilytysaika kirjanpitoaineistolle on pääsääntöisesti kuusi vuotta tilikauden päättymisestä. Tämä on osoittautunut riittämättömäksi Euroopan unionin rakennerahastoista tuettujen hankkeiden valvonnan kannalta (Kauppa- ja teollisuusministeriön tutkimuksia ja raportteja 1/2000). Tämän vuoksi ehdotetaan pykälään lisättäväksi uusi 4 momentti, jossa valtuutetaan asianomaista rakennerahastoa hallinnoiva ministeriö säätämään asetuksella säilytysajasta. Säännös ehdotetaan otettavaksi kirjanpitolakiin, koska se yleislakina ulottuu kaikkiin tukea saaviin yrityksiin. Ministeriön asetuksella pidennetty säilytysaika koskisi sekä Euroopan unionin rahoitusta että sitä vastaavaa kansallista ja yksityistä rahoitusosuutta.

3 luku. Tilinpäätös

1 §. *Tilinpäätöksen sisältö.* Pykälän mukaan tilinpäätökseen sisältyy aina toimintakertomus. Euroopan unionin direktiivit eivät ole näin ehdottomia. Tilinpäätösdirektiivin 47(2) artiklan kolmannessa kappaleessa sallitaan toimintakertomuksen laatimatta jättäminen pienille yrityksille. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 momentti, jossa sallittaisiin tällainen poikkeus myös suomalaisille pienyrityksille. Pienyritystä koskevaa 9 §:n määritelmää ehdotetaan jäljempänä tarkistettavaksi uuden, 17 päivänä kesäkuuta 1999 annetun tilinpäätösdirektiivin muuttamista koskevan direktiivin (1999/60/ETY) mukaisesti.

Poikkeus toimintakertomuksen laatimisesta ei kuitenkaan koskisi kuin niitä tietoja, joista säädetään kirjanpitolaissa tai sen nojalla annetussa asetuksessa. Nykyisen lainsäädännön perusteella pienet henkilöyhtiöt ja osuuskunnat, joita koskevissa laeissa ei toimintakertomuksesta säädetä erikseen, kuuluvat helpotuksen piiriin. Toisaalta esimerkiksi säätiöiden toimintakertomuksen sisällöstä määrätään säätiölain (109/1930) 11 § 5 momentissa, mikä velvoittaa säätiöt jatkossakin laatimaan toimintakertomuksen. Kirjanpitolain 8 luvun 5 §:n yleissäännöksen nojallahan kirjanpitolain estämättä on noudatettava muissa laeissa annettuja kirjanpitoa koskevia säännöksiä.

Edellä mainitun yleissäännöksen nojalla osakeyhtiöiden voitaisiin katsoa osakeyhtiölain (734/1978) 11 luvun 9 ja 9 a §:n perusteella olevan aina velvoitetut laatimaan toimintakertomuksen. Nyt kuitenkin ehdotetaan kirjanpitolaissa nimenomaisesti säädetäväksi, että osakeyhtiön ollessa niin sanottu pieni kirjanpitovelvollinen toimintakertomus voidaan jättää tekemättä, mutta sen sijaan osakeyhtiölain mukaan toimintakertomukseen sisällytettävät erityiset tiedot on esitettävä tilinpäätöksen liitetietoina. Muutoksen yhteydessä ei siis puututa osakeyhtiölain edellyttämän informaation laajuuteen, vaan sille tarjotaan ainoastaan vaihtoehtoinen esitystapa. Kirjanpitolain rakenteen takia joudutaan samassa yhteydessä muuttamaan 8 luvun 5 §:n lainsäädännöstä siten, että toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus-

desta voidaan pätevästi poiketa pienten osakeyhtiöiden kohdalla myös kirjanpitolain säännöksillä.

Ehdotettua 4 momenttia sisällöltään lähes vastaava lainkohta on voimassa olevassa kirjanpitoasetuksessa 2 luvun 1 §:n 2 momentina. Sitä ei ole katsottu voitavan soveltaa osakeyhtiöihin, minkä puutteen ehdotettu muutos tulee korjaamaan. Asetuksen mainittu säännös voidaan siten tarpeettomana kumota uudistuksen yhteydessä.

Pykälän uuteen 5 momenttiin sisältyy rajoitussäännös, jolla supistetaan toimintakertomuksen tekemisestä vapautettujen pienten osakeyhtiöiden piiriä. Ensinnäkin momentin soveltamisalan ulkopuolelle on tarkoituksenmukaista jättää julkiset osakeyhtiöt, joiden kohdalla ei yhtiöiden luonne huomioon ottaen ole tarkoituksenmukaista tinkiä tilinpäätösinformaation tasosta. Kysehän on julkisesti noteeratuista tai siihen valmistautuvista yhtiöistä. Toisaalta Suomessa on joukko erityislainsäädännöllä järjestettyjä osakeyhtiöitä, jotka on perustettu tiettyä toimintaa varten (esimerkiksi asunto-osakeyhtiöt) tai jotka ovat viranomaisten erityisvalvonnassa (esimerkiksi liikepankit ja vakuutusyhtiöt). Niitä koskevissa laeissa on toimintakertomusta ja muita tilinpäätöstä koskevia erityisiä säännöksiä. Koska tällaisiin yhtiöihin yleensä kohdistuu osakkaiden, viranomaisten ja muiden mahdollisten sidosryhmien taholta tavallista suurempi valvontatarve, ei poikkeaminen toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta ole niiden osalta perusteltua. Tämän vuoksi momenttiin ehdotetaan sisällytettäväksi säännös, joka sulkee tällaiset erityislaeilla säädellyt osakeyhtiömuotoiset kirjanpitovelvolliset, yleisimpänä esimerkkinä asunto-osakeyhtiö, pois momentin soveltamisalasta.

6 §. *Tilinpäätöksen laatimisaika.* Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että tilinpäätöksen laatimisaika pidennetään neljään kuukauteen voimassa olevan lain kolmesta kuukaudesta. Määräaika vastaa yhteisöveroilmoitukselle asetettua määräaikaa.

9 §. *Tilinpäätöksen rekisteröinti.* Pykälän 2 momentin johtolauseetta ehdotetaan muutettavaksi siten, että pienen kirjanpitovelvollisen määritelmään sisältyy myös vaatimus siitä, että tällaisen yrityksen kriteerit täytyvät

paitsi viimeisimmällä, myös tätä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Muutos on tilinpäätösdirektiivin mukainen, sillä sen mukaan pienen yrityksen statukseen kuuluu määritelmällisesti, ettei raja-arvoja ylitetä kahtena peräkkäisenä tilikautena (direktiivin 11, 12(1) ja 27 artikla). Pienen konsernin määrittelyssä (kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momentti) vastaava lisärajoitus jo on. Muutoksella on lähinnä vaikutuksia 11 §:n 2 momentissa säädettyyn tilinpäätösajajennösten antamisvelvollisuuteen, sillä kirjanpitoasetuksen lukuissa viittauksissa 9 §:n 2 momenttiin myös viimeistä edellinen tilikausi otetaan jo nyt pieniyhtiökriteerien täyttymisessä huomioon. Muutoksen merkitys on käytännössä vähäinen.

Direktiivillä 1999/60/ETY on muutettu tilinpäätösdirektiivin 27 artiklaa, jossa määritellään pieni yritys liikevaihdon, taseen loppusumman ja henkilöstömäärän avulla. Määritelmällä on se merkitys, että pienelle yritykselle sallitaan eräitä helpotuksia tilinpäätösdirektiivin vaatimuksista, jotka koskevat muun muassa tilinpäätöksen liitetietojen yksityiskohtaisuutta samoin kuin tuloslaskelman ja taseen rakennetta.

Direktiivin muutos merkitsee liikevaihtoa ja taseen loppusummaa koskevien raja-arvojen korottamista. Muutos ei ole pakottava, mutta vastaava korotus on tarkoituksenmukaista sallia myös suomalaisille yrityksille. Tätä ehdotetaan pykälän 2 momenttiin. Muutoksen perusteella liikevaihdon raja-arvo kohoaisi nykyisestä 20 miljoonasta markasta 6 250 000 euroon eli noin 37 miljoonaan markkaan ja taseen raja-arvo 10 miljoonasta markasta 3 125 000 euroon eli noin 18 miljoonaan markkaan. Toisin sanoen nämä raja-arvot lähes kaksinkertaistuisivat nykyisistä.

Ehdotetut korotukset vastaavat direktiivinmuutoksessa sallittuja ylärajoja. Kirjanpitolaki kuitenkin eroaa Euroopan unionin säännöksistä siinä, että poikkeuksia julkistamisesta ei ole ulotettu osakeyhtiöihin eikä tilinpäätösdirektiivissä tarkoitettuihin henkilöyhtiöihin. Poikkeuksen perustana on ajatus siitä, että osakkeenomistajien sijoituspanokseen (osakkeista maksettua määrään) rajoitetun vastuun "hintana" on yhtiön nykyisten ja potentiaalisten velkojien ja muiden

liikeympäntien tietoisuus yhtiön taloudellisesta asemasta. Tietoisuutensa perusteella liikeympänti voi ottaa tuottovaatimuksessaan huomioon riskin yhtiön maksukyvyttömyydestä. Liikeympänti voi suojautua myös siten, että hän suostuu vain käteiskauppaan sellaisen yhtiön kanssa, jonka taloudellista asemaa hän pitää huonona. Lisäksi osakeyhtiöiden tilinpäätöstietojen julkisuutta on pidetty yleisestikin avoimeen yhteiskuntaan kuuluvana arvona.

4 luku. **Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät**

5 §. *Hankintameno.* Pykälän 3 momentin sanamuotoa täsmennetään siten, että käsite "pysyvät aktiivat" korvataan kirjanpitolaisissa käytetyn yleisen terminologian mukaisella käsitteellä "pysyvät vastaavat". Samalla muutetaan pykälän kieliasua helppolukuisemmaksi. Muutokset ovat luonteeltaan puhtaasti teknisiä.

5 luku. **Arvostus- ja jaksotussäännökset**

3 §. *Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset.* Pykälän 1 momentista poistetaan vanhentunut viittaus Suomen Pankkiin. Euroon siirtymisen myötä Suomen Pankki ei enää noteeraa valuuttakursseja. Näiden sijasta on pääsääntöisesti käytettävä Euroopan yhteisön yhteisvaluutta-alueella tilinpäätöspäivänä voimassa olevia kursseja. Jos tilinpäätöspäivän kurssista poiketaan sopimuksilla tai muutoin pätevin perustein, on kurssin määrittelyssä käytetty peruste kirjanpitoasetuksen 2 luvun 2 §:n 1 momentin 7 kohdan nojalla aina ilmoitettava liitetietona. Mainitusta kirjanpitoasetuksen kohdasta tullaan vastaavasti poistamaan viittaus Suomen Pankkiin.

9 §. *Liikearvon hankintamenon jaksottaminen.* Aineettomien hyödykkeiden aktivoimisesta ja kuluksi kirjaamisesta säädetään kirjanpitolain 5 luvun 7—11 §:ssä. Näistä lainkohdista ainoastaan liikearvon hankintamenon jaksotusta koskevassa 9 §:ssä säädetään nyky muodossaan aktivoinnin pakolli-

suudesta ("on poistettava"), kun taas muissa aineettomia menoja koskevissa jaksotussäännöksissä aktivointi on vapaaehtoista ("saadaan aktivoida"). Tällaiselle erottelulle ei ole kuitenkaan mitään teoreettista tai direktiiveistä johtuvaa perustetta. Tämän vuoksi pykälä ehdotetaan muutettavaksi sellaiseen muotoon, että myös liikearvon hankintamenon aktivointi muuttuu vapaaehtoiseksi.

14 §. *Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus.* Pykälän 4 momentin sanamuotoa ehdotetaan täsmennettäväksi siltä osin kuin se viittaa 1 momentissa tarkoitettujen vastaisten menojen ja menetysten vähentämiseen. Momentti perustuu tilinpäätös-direktiivin 42 artiklaan, jossa kielletään pakollisten varausten tekemisen suurempana kuin on tarpeellista. Nykymuodossaan 4 momentissa säädetään, että tällaiset menot ja menetykset saadaan merkitä tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään. Momentin sanamuoto on ongelmallinen, sillä kyseessä on pakollinen kulu-kirjaus, joka on sekä kvantifioitavissa että ajallisesti kohdennettavissa. Tällainen kulu-kirjaus on jo kirjanpidon varovaisuuden periaatteen mukaan aiheellista säätää tehtäväksi todennäköiseen määräänsä. Sen sijaan 2 momentissa tarkoitettut vapaaehtoiset, lakiin tai kolmannelle annettuun sitoumukseen perustumattomat menot ja menetykset sekä 3 momentissa tarkoitettut pakollisiksi varauksiksi luokiteltavat menot ja menetykset tulee edelleen kirjata tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

6 luku. **Konsernitilinpäätös**

1 §. *Laatimisvelvollisuus.* Pykälän 3 momentissa säädetään rajoista, jotka alittavassa konsernissa saadaan jättää konsernitilinpäätös laatimatta. Tämä poikkeussäännös perustuu tilinpäätös-direktiivin 27 artiklaan. Tätä artiklaa on muutettu direktiivin 1999/60/EY 1(2) artiklalla korottamalla taseen loppusumman raja-arvoa 10 miljoonasta ecusta 12,5 miljoonaan euroon ja liikevaihdon raja-arvoa 20 miljoonasta ecusta 25 miljoonaan euroon. Momenttia ehdotetaan muutettavaksi direktiiviä vastaavaksi. Ehdotuksen käytännön merkitys ei liene suuri, sillä osakeyhtiön

konsernissa voitonjako edellyttää aina konsernitilinpäätöksen laatimista (osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 3 momentti).

Pykälän 5 momentiksi ehdotetaan konsernitilinpäätösdirektiivin (83/349/ETY) artiklan 6(4) mukaista säännöstä. Ehdotus velvoittaisi laatimaan 3 momentissa tarkoitettussa pienessäkin konsernissa konsernitilinpäätöksen, jos emoyrityksen tai sen tytäryrityksen liikkeeseen laskemat osakkeet tai osuudet ovat pörssinoteerattuja Suomessa tai muualla ETA-alueella. Ehdotuksen käytännön vaikutukset ovat vähäiset, sillä kaikki suomalaiset pörssiyhtiöt laativat konsernitilinpäätöksen nykyäänkin.

5 §. *Tytäryrityksen välitilinpäätös.* Pykälän voimassa oleva 1 momentti sisältää virheelisen viittauksen. Momentissa viitataan lain 9 lukuun, vaikka momentissa tarkoitettusta kirjanpitolautakunnan poikkeusluvasta säädetään 8 luvussa. Tämä virhe korjataan. Lisäksi samaan momenttiin ehdotetaan tehtäväksi muutos, jolla mahdollistetaan tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen ilman erillistä välitilinpäätöstä myös tilanteissa, jossa tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta emoyhtiön tilikauden päättymisen jälkeen. Voimassa oleva 1 momentti vapauttaa tytäryrityksen välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ainoastaan niissä yhdistelytilanteissa, joissa tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyhtiön tilikauden päättymistä. Muotoilu on ollut tarpeettoman rajaava, sillä konsernitilinpäätösdirektiivin 27(3) artiklassa sallitaan myös ehdotetun kaltainen menettely. Samoin poikkeuslupaviranomaisen ominaisuudessa kirjanpitolautakunta on luvassaan (1587/1999) todennut, että kyseistä kolmen kuukauden sääntöä voidaan soveltaa analogisesti myös tilanteeseen, jossa tytäryrityksen tilikausi päättyy emoyrityksen tilikautta myöhemmin.

6 §. *Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät.* Säännöksestä poistetaan vanhentunut viittaus Suomen Pankkiin. Perustelut ovat samat kuin edellä 5 luvun 3 §:n 1 momentin kohdalla.

7 §. *Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet.* Pykälän 6 momentin sisältöä selvennetään kirjoittamalla "auki" siinä ollut viittaus 5 momenttiin. Muutos on luonteel-

taan yksinomaan täsmentävä eikä sillä muuteta voimassa olevan säännöksen sisältöä.

8 §. *Hankintamenomenetelmä.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi pienyhtiölle mahdollisuus soveltaa analogisesti 7 §:n 6 momentissa säädettyä poikkeusmenettelyä myös tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien hankintamenon eliminoinnissa. On johdonmukaista sallia, että konsernitasetta laativa pienyhtiö jättäessään 7 §:n 6 momentin nojalla vähentämättä laskennallisen verovelan osuuden poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista noudattaa vastaavaa tapaa myös sisäisen osakeomistuksen eliminoinnissa.

13 §. *Osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.* Pykälän 2 momentissa säädetään osakkuusyrittöksen esittämisestä taseessa ja liitetietona. Momenttia ehdotetaan täydennettäväksi siten, että siinä sallittaisiin konsernitilinpäätösdirektiivin 33(2)(b) artiklan mukainen vaihtoehtoinen menettely, jossa kirjanpitoarvojen erotus (konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vastaava erotus) samoin kuin osuus osakkuusyrittöksen omaan pääomaan esitetään liitetietojen sijaan taseessa. Tällöin ei pykälässä tarkoitettua liitetietoa olisi tarpeen esittää. Direktiivin säännös vaihtoehtoisen esittämistavan sallimisesta on pakottava.

Pykälän 5 momenttiin ehdotetaan tehtäväksi yhdenmukaisuuden vuoksi samanlainen muutos kuin 8 §:n 1 momenttiin.

7 luku. Ammatinharjoittajan kirjanpito

3 §. *Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika.* Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan selventävää täsmennystä ammatinharjoittajan tilikaudesta. Pääsääntönä on voimassa olevan lain tavoin, että tilikautena on kalenterivuosi. Tämä koskee sellaista ammatinharjoittajaa, joka soveltaa 2 §:ssä tarkoitettua yhdenkertaista kirjanpitoa. Toisaalta ammatinharjoittaja, joka vapaaehtoisesti soveltaa laissa muuten ensisijaiseksi vaihtoehtoksi asetettua kahdenkertaista kirjanpitoa, saisi soveltaa 1 luvun 4 §:n 1 momentin säännöstä, jonka nojalla tilikautena voi olla muukin 12 kuukauden jakso kuin kalenterivuosi. Toimintaa

aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilikautta muutettaessa tilikausi saa olla myös tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Ehdotettu muutos vastaa kirjanpitolautakunnan lausunnossa aikaisemmin esitettyä kantaa (KILA 1975/90). Euroopan unionin tilinpäätössääntely ei koske ammatinharjoittajia, joten se ei aseta estettä ehdotetulle muutokselle.

8 luku. Erinäiset säännökset

2 §. *Kirjanpitolautakunta.* Pykälän 2 momentissa oikaistaan laissa ollut virheellinen viittaus 3 luvun 1 §:n 2 momentin toiseen virkkeeseen, jonka perusteella kirjanpitolautakunnalle on annettu lupa myöntää poikkeuksia vertailutietojen oikaisemisesta tilanteissa, joissa tuloslaskelman tai taseen eritteilyä on muutettu. Tämä poikkeusvaltuutus ehdotetaan korvattavaksi viittauksella 3 luvun 1 §:n 3 momentin kolmanteen virkkeeseen, jota kirjanpitolain esitöissäänkin on selkeästi tarkoitettu (HE 173/1997 vp). Täsmennetty viittaus antaa kirjanpitolautakunnalle oikeuden myöntää poikkeuslupia tuloslaskelman ja taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista, liitetiedoista sekä toimintakertomuksen tarkemmasta sisällöstä. Muutos on myös johdonmukainen ottaen huomioon tässä pykälässä lautakunnalle jo ennestään annetut oikeudet myöntää poikkeuksia konsernitilinpäätöksen vastaavista eristä (kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n 2 momentti). Kirjanpitolautakunnan poikkeusvaltuutuksille asettaa edelleen rajat momentin lopussa oleva määräys, jonka mukaan poikkeusten on oltava direktiiveissä sallittuja.

5 §. *Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa.* Kirjanpitolaki on pykälän yleissäännöksen mukaan muuhun kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevaan lainsäädäntöön nähden toissijaisesti sovellettava laki. Koska kuitenkin 3 luvun 1 §:n 4 ja 5 momentissa on haluttu säätää pienille ja erityissäättelyn ulkopuolelle jääville osakeyhtiöille oikeus ilmoittaa osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa ilmoitettavaksi säädetyt tiedot tilinpäätöksen liitetietoina, on 5 §:ään lisättävä tätä koskeva poikeus.

1.2. Tilintarkastuslaki

1 luku. Yleiset säännökset

1 §. *Soveltamisala.* Pykälän 1 momentin 1 kohdan viittaus ehdotetaan oikaistavaksi koskemaan uutta kirjanpitolakia, joka on tullut voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.

3 luku. Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

11 §. *Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja.* Pykälän 1 momentin raja-arvoja vähintään yhden hyväksytyn tilintarkastajan valitsemiseksi ehdotetaan alennettaviksi. Voimassa olevat rajat ovat: taseen loppusumma yli kaksi miljoonaa markkaa, liikevaihto yli neljä miljoonaa markkaa ja palveluksessa keskimäärin yli 10 henkilöä. Nyt markkamääräiset rajat muunnettaisiin euroiksi. Ehdotettu taseen loppusummaa koskeva raja-arvo olisi 340 000 euroa (eli noin 2 022 000 markkaa) ja liikevaihdon 680 000 euroa (eli 4 044 000 markkaa).

Pykälän 2 momentissa säädetään niistä raja-arvoista, joiden täytyessä yritykseen voidaan valita vain auktorisoituja tilintarkastajia. Voimassa olevat markkamääräiset rajat muunnettaisiin euroiksi. Ehdotetut rajat ovat: taseen loppusumma 2 100 000 euroa (eli 12 486 033 markkaa) ja liikevaihto 4 200 000 euroa (eli 24 972 066 markkaa).

12 §. *Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö.* Pykälän 1 momentissa asetetut markkamääräiset alarajat KHT-tilintarkastajan tai -yhteisön pakolliselle käyttämiselle ehdotetaan muutettaviksi euroiksi. Ehdotetut rajat ovat: taseen loppusumma 25 000 000 euroa (noin 148 643 250 markkaa) ja liikevaihto 50 000 000 euroa (noin 297 286 500 markkaa). Pyöristyseron takia rajat alenevat nykyiseen lakiin verrattuna, mutta ero on vähäinen.

5 luku. Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

26 §. *Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen.* Pykälän 2 momenttia ehdotetaan täydennettäväksi eroamisen rekisteröintiä kos-

kevalla säännöksellä. Tilintarkastaja velvoitettaisiin tekemään kaupparekisteri-ilmoitus, jos hän eroaa kesken toimikautensa. Voimassa olevan lain mukaan tilintarkastajalla on oikeus muttei velvollisuutta tällaisen ilmoituksen tekemiseen. Tarkastettavan yrityksen ja säätiön velkojilla ja muilla sidosryhmillä on kuitenkin intressi saada mahdollisimman nopeasti tieto tilintarkastajan toimeksiannon päättymisestä. Oma-aloitteinen eroaminen saattaa olla merkki vakavasta erimielisyydestä tilintarkastajan ja hänen tarkastuskohteena olevan yhteisön tai säätiön välillä. Jollei tilintarkastaja tee tällaista ilmoitusta, hän syyllistyy kaupparekisterilain (129/1979) 30 §:n 1 momentin tarkoitettuun kaupparekisteri-ilmoituksen laiminlyöntiin, josta seuraamuksena on sakkorangaistus.

Ehdotus ei koske tilintarkastajan erottamista. Jos tilintarkastaja erotetaan kesken toimikauden, tilintarkastaja ei välttämättä saa aina tästä tietoa. Siksi häntä ei velvoitettaisi tätä koskevan rekisteri-ilmoituksen tekemiseen. Velvollisuus rekisteri-ilmoituksen tekemiseen olisi yksinomaan yrityksellä, kuten nykyisinkin.

Pykälän 2 momentissa säädetään myös tilintarkastajan velvollisuudesta laatia selvitys toiminnastaan eroamiseensa saakka, jollei tämä ole olosuhteet huomioon ottaen tar-

peetonta. Koska syyt tilintarkastajan oma-aloitteiseen eroon tai hänen erottamiseensa ovat usein samat, ehdotetaan tilintarkastajalle säädettäväksi velvollisuus laatia vastaavanlainen selvitys myös tilanteissa, joissa hänet on erotettu kesken toimikauden.

2. Tarkemmat säännökset ja määräykset

Tarkemmat säännökset kirjanpitolain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella (kirjanpitolaki 8 luku 6 § 1 mom.). Luonnos asetukseksi vuonna 1997 annetun kirjanpitoasetuksen muuttamisesta on hallituksen esityksen liitteenä samoin kuin luonnos sitä koskeaksi perustelumuistioksi.

3. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001. Säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran kirjanpitoon ja tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**kirjanpitolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1997 annetun kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 8 §:n 3 momentti, 2 luvun 4 §:n 2 momentti, 3 luvun 6 § ja 9 §:n 2 momentti, 4 luvun 5 §:n 3 momentti, 5 luvun 3 §:n 1 momentti, 9 § ja 14 §:n 4 momentti, 6 luvun 1 §:n 3 momentti, 5 §:n 1 momentti, 6 §, 7 §:n 6 momentti, 8 §:n 1 ja 2 momentti sekä 13 §:n 2 ja 5 momentti, 7 luvun 3 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 2 §:n 2 momentti ja 5 §,

sellaisina kuin niistä ovat 6 luvun 5 §:n 1 momentti ja 7 §:n 6 momentti laissa 300/1998, sekä

lisätään 1 luvun 5 §:ään uusi 4 momentti, 2 luvun 10 §:ään uusi 4 momentti, 3 luvun 1 §:ään uusi 4 ja 5 momentti sekä 6 luvun 1 §:ään uusi 5 momentti seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

5 §

Määräysvalta

Kirjanpitovelvollisen 1 momentissa tarkoitettuihin äänimääriin ja oikeuksiin ei lueta niitä ääniä, jotka liittyvät, tai sitä oikeutta, joka liittyy:

1) kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee jon-

kun muun henkilön kuin itsensä tai kirjanpitovelvollisen määräysvallassa olevan muun yhteisön kuin kohdeyrityksen lukuun;

2) kirjanpitovelvollisen vakuudeksi saamiin kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä niihin liittyviä oikeuksia vakuudenantajan ohjeiden mukaisesti; tai

3) kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee taanomaiseen liiketoimintaan kuuluvan lainanannon perusteella, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä osakkeiden tai osuuksien äänioikeutta vakuudenantajan edun mukaisesti.

8 §

Osakkuusyritys

Edellä 1 momentissa tarkoitettua ääniosuuden laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2—4 momentissa säädetään.

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

4 §

Kirjausjärjestys ja -ajankohta

Käteisellä rahalla suoritettua maksua kirjaaminen aikajärjestykseen on tehtävä viivytyksettä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai neljän viikon jaksolta neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

Sen estämättä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, saa Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmaa hallinnoiva ministeriö säätää asetuksellaan 1 ja 2 momentissa tarkoitettua pitemmän säilytysajan rahasto-ohjelmasta myönnettyä tukea koskevalle kirjanpitoaineistolle.

3 luku

Tilinpäätös

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Sen estämättä, mitä 1 momentin 4 kohdassa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa jättää

toimintakertomuksen laatimatta, jos sekä päättäneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista. Osakeyhtiön on kuitenkin aina esitettävä liitetietoina ne toimintakertomukselta edellytetyt tiedot, jotka osakeyhtiölain (734/1978) perusteella on ilmoitettava.

Mitä 4 momentissa säädetään, ei sovelleta julkiseen osakeyhtiöön eikä sellaiseen osakeyhtiöön, jonka toimintakertomuksen sisälöstä säädetään muualla kuin kirjanpitolaissa tai osakeyhtiölaissa.

6 §

Laatimisaika

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

9 §

Tilinpäätöksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka harjoittaa liiketoimintaa, jos sekä päättäneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 6 250 000 euroa;
 - 2) taseen loppusumma 3 125 000 euroa;
 - 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
-

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmat

5 §

Hankintameno

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusajakaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on

olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoa verrattuna, saadaan hankintamenoa lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

3 §

Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset

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

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

Edellä 1 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

6 luku

Konsernitilinpäätös

1 §

Laatimisvelvollisuus

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 25 000 000 euroa;
 - 2) taseen loppusumma 12 500 000 euroa;
 - 3) palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.
-

Mitä 3 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos konserniyrityksen osakkeet tai osuudet ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä.

5 §

Tytäryrityksen välitilinpäätös

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei kirjanpitolautakunta myönnä tästä 8 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua poikkeusta. Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai yli kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Muussa tapauksessa yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman edellä mainitun välitilinpäätöksen laatimista.

6 §

Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät

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

7 §

Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet

Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa säädetyistä rajoista.

8 §

Hankintamenomenetelmä

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset. Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä.

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno

saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

13 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseen liitetietona ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vastaava erotus.

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella. Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä. Sama koskee osakkuusyrityksen voiton tai tappion laskemista.

7 luku

Ammatinharjoittajan kirjanpito

3 §

Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika

Ammatinharjoittajan tilikausi on kalenterivuosi. Jos ammatinharjoittaja soveltaa kahdenkertaista kirjanpitoa, määräytyy tilikausi 1 luvun 4 §:n mukaisesti.

8 luku

Erinäiset säännökset

2 §

Kirjanpitolautakunta

Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia 3 luvun 1 §:n 3 momentin toisesta virkkeestä ja 6 §:stä, 6 luvun 1 §:n 1 ja 2 momentista, 2 §:n 2 momentista ja 5 §:n 1 momentista sekä 7 luvun 3 ja 4 §:stä. Poikkeuksen myöntämisen edel-

lytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konserni-tilinpäätöksestä antamien säädösten vastainen.

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen on muun lain nojalla määrännyt. Osakeyhtiön toimintakertomuksen tietojen esittämistapaan sovelletaan kuitenkin, mitä 3 luvun 1 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään.

Tämä laki tulee voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan.

2.

Laki

tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 28 päivänä lokakuuta 1994 annetun tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 1 momentin 1 kohta, 11 ja 12 § ja 26 §:n 2 momentti seuraavasti:

1 §

Sovelletamisala

Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (1336/1997) mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön (*kirjanpitovelvollinen*) tilintarkastukseen; sekä

11 §

Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen on valittava vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 340 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 680 000 euroa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 10 henkilöä.

Vain hyväksytty tilintarkastaja voidaan valita tilintarkastajaksi, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 2 100 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 4 200 000 euroa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 50 henkilöä.

12 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on laskenut liikkeeseen arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitettulla tavalla julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin tai jos yhteisössä ja säätiössä

vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 25 000 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 50 000 000 euroa; sekä

3) palveluksessa tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 300 henkilöä.

26 §

Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen

Tilintarkastaja voi erota kesken toimi-

kauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava eronsa rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen yhteisölle tai säätiölle. Jos tilintarkastaja eroaa tai hänet erotetaan kesken toimikauden, hänen on annettava toiminnastaan selvitys eroamiseen saakka, jollei se ole olosuhteet huomioon ottaen tarpeetonta.

Tämä laki tulee voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilintarkastukseen siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen

Helsingissä 17 päivänä marraskuuta 2000

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Kauppa- ja teollisuusministeri *Sinikka Mönkäre*

1.

Laki**kirjanpitolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1997 annetun kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 8 §:n 3 momentti, 2 luvun 4 §:n 2 momentti, 3 luvun 6 § ja 9 §:n 2 momentti, 4 luvun 5 §:n 3 momentti, 5 luvun 3 §:n 1 momentti, 9 § ja 14 §:n 4 momentti, 6 luvun 1 §:n 3 momentti, 5 §:n 1 momentti, 6 §, 7 §:n 6 momentti, 8 §:n 1 ja 2 momentti sekä 13 §:n 2 ja 5 momentti, 7 luvun 3 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 2 §:n 2 momentti ja 5 §,

sellaisina kuin niistä ovat 6 luvun 5 §:n 1 momentti ja 7 §:n 6 momentti laissa 300/1998, sekä

lisätään 1 luvun 5 §:ään uusi 4 momentti, 2 luvun 10 §:ään uusi 4 momentti, 3 luvun 1 §:ään uusi 4 ja 5 momentti sekä 6 luvun 1 §:ään uusi 5 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Yleiset säännökset

Yleiset säännökset

5 §

Määräysvalta

Kirjanpitovelvollisen 1 momentissa tarkoitettuihin äänimääriin ja oikeuksiin ei lueta niitä ääniä, jotka liittyvät, tai sitä oikeutta, joka liittyy:

1) kohdeyrytyksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee jonkun muun henkilön kuin itsensä tai kirjanpitovelvollisen määräysvallassa olevan muun yhteisön kuin kohdeyrytyksen lukuun;

2) kirjanpitovelvollisen vakuudeksi saamiin kohdeyrytyksen osakkeisiin tai osuuksiin, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä

niihin liittyviä oikeuksia vakuudenantajan ohjeiden mukaisesti; tai

3) kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvan lainanannon perusteella, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä osakkeiden tai osuuksien äänioikeutta vakuudenantajan edun mukaisesti.

8 §

Osakkuusyritys

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

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

Edellä 1 momentissa tarkoitetun ääniosuuden laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2—4 momentissa säädetään.

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

4 §

Kirjausjärjestys ja -ajankohta

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

Käteisellä rahalla suoritetun maksun kirjaaminen aikajärjestykseen on tehtävä viivytystä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai neljän viikon jaksolta *neljän* kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

Sen estämättä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, saa Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmaa hallinnoiva ministeriö säätää asetuksellaan 1 ja 2 momentissa tarkoitettua pitemmän säilytysajan rahasto-ohjelmasta myönnettyä tukea koskevalle kirjanpitoaineistolle.

3 luku

Tilinpäätös

3 luku

Tilinpäätös

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Sen estämättä, mitä 1 momentin 4 kohdassa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa jättää toimintakertomuksen laatimatta, jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista. Osakeyhtiön on kuitenkin aina esitettävä liitetietoina ne toimintakertomukselta edellytetyt tiedot, jotka osakeyhtiölain (734/1978) perusteella on ilmoitettava.

Mitä 4 momentissa säädetään, ei sovelleta julkiseen osakeyhtiöön eikä sellaiseen osakeyhtiöön, jonka toimintakertomuksen sisällystä säädetään muualla kuin kirjanpitolaissa tai osakeyhtiölaissa.

6 §

Laatimisaika

Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

6 §

Laatimisaika

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

9 §

Tilinpäätöksen rekisteröinti

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

9 §

Tilinpäätöksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka harjoittaa liiketoimintaa, jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista:

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

-
- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto
6 250 000 euroa;
2) taseen loppusumma 3 125 000 euroa;
3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
-

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

5 §

Hankintameno

Jos pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödyk-
keen valmistamiseen kohdistettavissa olevan
lainan korkomenot valmistusajalta ja 2 mo-
mentin mukaisen osuuden yhteismäärä on
olennainen 1 momentissa tarkoitettuun han-
kintamenoon verrattuna, saadaan hankinta-
menoon lukea 2 momentin mukaisen osu-
uden ohella myös nämä korkomenot.

Jos pysyviin *vastaaviin* kuuluvan hyödyk-
keen valmistamiseen kohdistettavissa olevan
lainan *valmistusaikaisten korkomenojen* ja 2
momentin mukaisen osuuden yhteismäärä
on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun
hankintamenoon verrattuna, saadaan han-
kintamenoon lukea 2 momentin mukaisen
osuuden ohella myös nämä korkomenot.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

3 §

*Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat
ja muut sitoumukset*

Ulkomaanrahan määräiset saamiset sa-
moin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja
muut sitoumukset muutetaan Suomen ra-
haksi Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä no-
teeraamaan kurssiin. Jos ulkomaanrahan
määräiset saamiset tai muut velat taikka
muut sitoumukset on sopimuksilla tai muu-
toin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan
muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

3 §

*Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat
ja muut sitoumukset*

Ulkomaanrahan määräiset saamiset sa-
moin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja
muut sitoumukset muutetaan Suomen ra-
haksi *tilinpäätöspäivän* kurssiin. Jos ulko-
maanrahan määräiset saamiset tai muut velat
taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai
muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan
muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen.

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

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

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

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

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

Edellä 1—3 momentissa tarkoitetut menetykset ja menot saadaan merkitä tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

6 luku

Konsernitilinpäätös

6 luku

Konsernitilinpäätös

1 §

Laatimisvelvollisuus

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna:

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

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 25 000 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 12 500 000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Mitä 3 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos konserniyrityksen osakkeet tai osuudet ovat arvopaperimarkkina-alaissa tarkoitettua julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lain-säädännön alaisessa arvopaperipörssissä.

5 §

Tytäryrityksen välitilinpäätös

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei kirjanpitolautakunta myönnä tästä 9 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua poikkeusta. Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle.

5 §

Tytäryrityksen välitilinpäätös

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei kirjanpitolautakunta myönnä tästä 8 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua poikkeusta. Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai yli kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Muussa tapauksessa yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman edellä mainitun välitilinpäätöksen laatimista.

6 §

Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät

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

6 §

Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät

Ulkomaisen tytäryrityksen tase-erät muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskikursia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin taseen ja tuloslaskelman erät. Myös muita hyvän kirjanpitotavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa.

7 §

Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet

Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa jättää laskennallisen verovelan ja sen muutoksen jakamatta konsernitilinpäätöksessään, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa säädetystä rajoista.

8 §

Hankintamenomenetelmä

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

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno eliminoidaan sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

8 §

Hankintamenomenetelmä

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset. *Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä.*

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

13 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

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

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitalinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseen *liitetietona* ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. *Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vastaava erotus.*

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella. *Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä. Sama koskee osakkuusyrityksen voiton tai tappion laskemista.*

7 luku

Ammatinharjoittajan kirjanpito

3 §

Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika

Ammatinharjoittajan tilikautena on kalenterivuosi.

7 luku

Ammatinharjoittajan kirjanpito

3 §

Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika

Ammatinharjoittajan tilikausi on kalenterivuosi. *Jos ammatinharjoittaja soveltaa kah-*

denkertaista kirjanpitoa, määräytyy tilikausi
1 luvun 4 §:n mukaisesti.

8 luku

Erinäiset säännökset

2 §

Kirjanpitolautakunta

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

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

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

8 luku

Erinäiset säännökset

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

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen on muun lain nojalla määrännyt. Osakeyhtiön toimintakertomuksen tietojen esittämistapaan sovelletaan kuitenkin, mitä 3 luvun 1 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään.

Tämä laki tulee voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulu-
massa, kun laki tulee voimaan.

2.

Laki

tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 28 päivänä lokakuuta 1994 annetun tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 1 momentin 1 kohta, 11 ja 12 § ja 26 §:n 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Soveltamisala

Soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (655/73) mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön (*kirjanpitovelvollinen*) tilintarkastukseen; sekä

Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (1336/1997) mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön (*kirjanpitovelvollinen*) tilintarkastukseen; sekä

11 §

11 §

Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja

Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen on valittava vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli kaksi miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli neljä miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 10 henkilöä.

Vain hyväksytty tilintarkastaja voidaan valita tilintarkastajaksi, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kol-

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen on valittava vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 340 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 680 000 euroa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 10 henkilöä.

Vain hyväksytty tilintarkastaja voidaan valita tilintarkastajaksi, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kol-

mesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 12,5 miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 25 miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 50 henkilöä.

12 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai yhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on laskenut liikkeeseen arvopaperimarkkinalaissa (495/89) tarkoitettulla tavalla julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin tai jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 150 miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 300 miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 300 henkilöä.

mesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 2 100 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 4 200 000 euroa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 50 henkilöä.

12 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai yhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on laskenut liikkeeseen arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitettulla tavalla julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin tai jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 25 000 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 50 000 000 euroa; sekä

3) palveluksessa tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 300 henkilöä.

26 §

Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Jos tilintarkastaja eroaa kesken toimikauden, hänen on annettava toiminnastaan selvitys eroamiseen saakka, jollei se ole olosuhteet huomioon ottaen tarpeetonta.

Tilintarkastaja voi erota kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. *Tilintarkastajan on ilmoitettava eronsa rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen yhteisölle tai säätiölle.* Jos tilintarkastaja eroaa tai hänet erotetaan kesken toimikauden, hänen on annettava toiminnastaan selvitys eroamiseen saakka, jollei se ole olosuhteet huomioon ottaen tarpeetonta.

Tämä laki tulee voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilintarkastukseen siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen.

Valtioneuvoston asetus**kirjanpitoasetuksen muuttamisesta**

Kauppa- ja teollisuusministerin esittelystä

kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1997 annetun kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2 luvun 1 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on asetuksessa 338/1998,

muutetaan 1 luvun 11 §:n 3 momentti, 2 luvun 2 §:n 7 kohta, 4 §:n 6 momentti, 5 §:n 5 momentti, 6 §:n otsikko, 8 §:n 2 momentin 2 kohta sekä 11 §:n 1 momentti ja 2 momentin 2 kohta, 3 luvun 2 §:n 3 ja 5 momentti, 3 §:n 2 ja 3 momentti, 4 luvun 1 §, 3 §:n 1 momentin 7 kohta ja 4 §:n 3 kohta, sekä

lisätään 1 luvun 1 §:ään uusi 4 momentti, 2 §:ään uusi 4 momentti, 6 §:ään uusi 6 momentti, 2 luvun 2 §:ään uusi 2 momentti, 6 §:n 1 momenttiin uusi 4 kohta seuraavasti:

1 luku**Tuloslaskelma ja tasekaavat****1 §***Kululajikohtainen tuloslaskelma*

1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 680 000 euroa;

2) taseen loppusumma 340 000 euroa;

3) palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

6 §*Tase*

Kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 1—5 kohdat yhteenlaskettuna eränä "BRUTTOTULOS", jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:

1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 680 000 euroa;

2) taseen loppusumma 340 000 euroa;

3) palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

2 §*Toimintakohtainen tuloslaskelma*

Edellä 1 momentin kaavan vastaavien A.II kohdan 1 ja 2 alakohdassa esitetään poistamaton hankintameno kiinteistöistä, joihin kirjanpitovelvollisella on omistusoikeus. Lisäksi mainituissa alakohdissa esitetään omaa nimikkeenään kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti.

11 §*Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen*

Kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 1—3 ja 6 kohdat yhteenlaskettuna eränä "BRUTTOTULOS", jos sekä päätyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta tai taseesta. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1—6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esit-

tää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.

2 luku

Toimintakertomus ja liitetiedot

2 §

Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Lisätietona on esitettävä:

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

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 5 kohdassa.

4 §

Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 7 ja 9—11 kohdassa sekä jättää esittämättä 2 momentissa tarkoitettut liitetiedot muista eristä kuin arvонkorotuksista.

5 §

Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettut tiedot erittelemättä niitä tase-erittäin sekä jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään mainitun momentin 3 ja

4 kohdassa. Tällöin myös momentin 6 kohdassa mainitut erittelyt voidaan jättää esittämättä 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien C.3 kohdassa tarkoitettujen muiden pakollisten varausten osalta.

6 §

Veroja koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

4) tilinpäätöshetkellä erääntyneiden, mutta maksamatta olevien verojen ja veronluonteisten maksujen määrä, jollei niitä ole maksettu tilinpäätöksen valmistumiseen mennessä.

8 §

Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä

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

2) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot;

11 §

Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitovelvollisten lyhennetyt liitetiedot

Yksityinen elinkeinonharjoittaja, kirjanpitolain 3 luvun 11 §:n 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen ja muu kirjanpitovelvollinen kuin mitä mainitun lain 1 luvun 1 §:n 1, 6—14 kohdassa sekä 3 luvun 9 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitetaan, saa esittää 2—9 §:ssä säädetyn sijasta lyhennetyt liitetiedot, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Lyhennettyinä liitetietoina on esitettävä vähintään seuraavat tiedot:

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

3 luku

Konsernituloslaskelma ja konsernitase

2 §

Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan

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

Mitä 1 luvun 1 §:n 3 momentissa ja 2 §:n 3 momentissa säädetään, saadaan soveltaa myös konsernituloslaskelmaan. Jos kirjanpitolvelvollinen ei sovelta kirjanpitolaan 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, muut kuin satunnaisista eristä johtuvat tuloverot esitetään varsinaisen toiminnan veroina ennen nimikettä "Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä", josta tällöin käytetään nimikettä "Voitto (tappio) varsinaisesta toiminnasta".

3 §

Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen

Kirjanpitolaan 6 luvun 13 §:n 2 momentissa tarkoitettun osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja mainitun pykälän 4—7 momentissa säädetyllä tavalla lasketut lisäys- ja vähennyserät merkitään yhteenlaskettuina konsernitaseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen sijoitusten ryhmään.

Kirjanpitolaan 6 luvun 11 §:ssä tarkoitettua tuloverojen oikaisemisesta ja täydentämi-

sestä johtuva laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä sekä siitä johtuva laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien kirjanpitolaan 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa.

4 luku

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot

1 §

Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitteenä on ilmoitettava soveltuvin osin 2 luvun 2—10 §:ssä tarkoitettut tiedot konsernissa.

3 §

Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

7) jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättyneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

4 §

Muut liitetiedot

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

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

Tämä asetus tulee voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2001. Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä asetusta kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun asetus tulee voimaan.

ASETUS KIRJANPITOASETUKSEN MUUTTAMISESTA

[Laki kirjanpitolain muuttamisesta on vahvistettu [] päivänä [] kuuta 2000. Kirjanpitolakiin tehty muutokset edellyttävät myös kirjanpitoasetuksen (1336/1997) tarkastamista. Asetusta koskeva luonnos sisältyi hallituksen esitykseen laiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta ([]/2000 vp.).]

1 luku. Tuloslaskelma ja tasekaavat

1 §. *Kululajikohtainen tuloslaskelma.* Pääsääntöisesti tilinpäätös on julkistettava 1 §:n tarkoittamana kokonaisuutena, johon kuuluvat tuloslaskelma ja tase liitetietoineen sekä toimintakertomus. Tilinpäätösdirektiivissä (1978/660/ETY; 47(2) art. kolmas kappale) kuitenkin annetaan jäsenvaltioille oikeus vapauttaa pienet kirjanpitovelvolliset tuloslaskelman, toimintakertomuksen ja tilintarkastuskertomuksen julkistamisesta. Poikkeusmahdollisuus toimintakertomuksesta on ehdotettu otettavaksi kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n uusiin 4 ja 5 momenttiin. Sitä vastoin tilintarkastuskertomuksen julkistamatta jättäminen ei ole tarkoituksenmukaista, sillä sen avulla yrityksen ulkopuolinen voi verifioida, että tilinpäätös on laadittu lain ja hyvän kirjanpitoavan mukaisesti. Niin ikään tuloslaskelmaa on pidetty Suomessa niin keskeisenä informaatiolähteenä tilinpäätöstietojen käyttäjille, ettei tuloslaskelman julkistamatta jättämistä ole pidetty mahdollisena. Toisaalta suomalaisia pienyrityksiä ei tulisi kilpailullisesti asettaa eurooppalaisia yrityksiä huonompaan asemaan. Tällä perusteella ehdotetaan, että pykälän uudeksi 4 momentiksi otetaan tilinpäätösdirektiivin 27 artiklan mukainen säännös, joka sallii tuloslaskelman laatimisen lyhennettynä. Tämä tarkoittaa, että "Liikevoitto/Liiketappio" — välisummaa edeltävistä eristä ainoastaan henkilöstökulut

ja poistot arvonalennuksineen tulisi esittää erikseen. Tällöin eivät yrityksen tuotteiden hinnoittelu ja katteet olisi kilpailijoiden ja muiden ulkopuolisten selvitettävissä. Tuloslaskelman merkityksestä johtuu, että lyhennetyn tuloslaskelman laatiminen sallittaisiin kuitenkin vain suhteellisen pienille yrityksille. Momentin kokorajat vastaisivat siten niitä, joiden perusteella tilintarkastuslain 11 §:ssä velvoitetaan yritys käyttämään auktorisoitua HTM- tai KHT-tilintarkastajaa tilinpäätöksensä ja hallintonsa tarkastamisessa. Tilinpäätösdirektiivi sallisi periaatteessa näitä korkeampien rajojen asettamisen: 27 artiklan mukaan — sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 1999/60/ETY — liikevaihtoa koskeva raja voitaisiin asettaa aina 6,25 miljoonaan euroon ja tasetta koskeva 3,125 miljoonaan, kun taas asetukseen ehdotetut raja-arvot ovat 680 000 ja 340 000 euroa. Niin ikään asetuksen mukainen raja-arvo palveluksessa olevalle henkilökuntamäärälle on direktiiviä alempi: 10 henkilöä, kun direktiivi sallisi tältä osin käytettäväksi raja-arvona 250 henkilöä.

2 §. *Toimintokohtainen tuloslaskelma.* Pykälän uudeksi 4 momentiksi ehdotetaan samanlaista säännöstä lyhennetystä tuloslaskelmasta kuin mitä on edellä ehdotettu 1 §:ään.

6 §. *Tase.* Tilinpäätösdirektiivin 16 artiklan mukaan "[o]ikeudet kiinteään omaisuuteen ja muut vastaavat kansallisessa lainsäädännössä määritellyt oikeudet on ilmoitettava [taseessa] kohdassa "maa-alueet ja rakennukset". Voimassa olevassa kirjanpitoaissa ja -asetuksessa ei ole tästä nimenomaista säännöstä. Tämän vuoksi pykälää ehdotetaan täydennettäväksi uudella 6 momentilla. Ehdotuksen sisältönä on, että taseen vastaavien alakohtiin "Maa- ja vesialueet" ja "Rakennukset ja rakennelmat" merkittäisiin ne kiinteistöt, joihin kirjanpitovelvollisella on omis-

tusoikeus. Niin ikään omana alanimikkeenään ilmoitettaisiin sellaiset kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu pitkävaikutteisina menoina kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti ja poistetaan myöhemmin mainitussa lainkohdassa lähemmin säädetyllä tavalla. Tällainen aktiivointi voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, kun on sovittu kiinteistön siirtymisestä myöhemmin vuokraajalle ja vuotuisen vuokra-erään sisältyy osa lunastushinnasta kuole-tuseränä. Poistamattomien vuokramenojen esittäminen omana ryhmänä perustuu tilinpäätösdirektiivin 4(1) artiklan toiseen virkkeeseen, joka sallii erien jaottelun direktiivikaavoja yksityiskohtaisemminkin, kunhan annettua kaavajärjestystä noudatetaan.

11 §. *Erien uudelleennimeäminen ja poistaminen.* Pykälän 3 momentin ensimmäisen virkkeen perustana on tilinpäätösdirektiivin 4(5) artikla, jonka mukaan "[t]aseen tai tuloslaskelman erää, johon liittyvää lukua ei ole, ei ilmoiteta, ellei edelliseltä tilikaudelta ole — — vastaavaa lukua." Direktiivin säännös on pakottava ("ei ilmoiteta"; engl. "shall not be shown"), kun taas voimassa olevassa asetuksessa asiasta säädetään tahdonvaraisesti ("saadaan jättää pois"). Momentin sanamuoto ehdotetaan muutettavaksi direktiivin mukaiseksi. Muutos on tekninen eikä sillä ole vaikutuksia tilinpäätöksen laatimiseen käytännössä.

2 luku. Toimintakertomus ja liitetiedot

1 §. *Toimintakertomuksessa ilmoitettavat tiedot.* Pykälän 2 momentissa on säädetty pienyhtiöille vapautus toimintakertomuksen laatimisesta. Säädöksen soveltamisalan ulkopuolelle ovat kuitenkin jääneet kirjanpitolain 8 luvun 5 §:n nojalla kaikki ne kirjanpito-velvolliset, joiden toimintakertomuksesta on säädetty muualla erikseen. Käytännössä tämä on merkinnyt mm. sitä, että pienet osakeyhtiöt eivät ole voineet soveltaa asetuksen 2 luvun 1 §:n 2 momenttia. Jotta myös pienet ja erityissäättelyn ulkopuolella olevat osakeyhtiöt saadaan kyseisen, tilinpäätösdirektiivin 47(2) artiklan kolmannen kappaleen salliman helpotuksen piiriin, ehdotetaan 2 momentti siirrettäväksi erään täsmennyksin kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 4 momentiksi.

Tällöin asetuksen vastaava momentti voidaan kumota tarpeettomana.

2 §. *Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot.* Pykälän 1 momentin 7 kohdasta poistetaan vanhentunut viittaus Suomen Pankkiin. Euroon siirtymisen myötä Suomen Pankki ei enää noteeraa valuuttakursseja. Näiden sijasta on pääsääntöisesti käytettävä Euroopan yhteisön yhteisvaluutta-alueella tilinpäätöspäivänä olevia kurseja. Jos tilinpäätöspäivän kurssista poiketaan sopimuksilla tai muutoin pätevin perustein, on kurssin määrittelyssä käytetty peruste ilmoitettava liitetietona.

Pykälässä ei ole tilinpäätösdirektiivin sallimaa helpotusta muihin tilikausiin kohdistuvia tuottoja ja kuluja koskevasta selvityksestä (44(2) — sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 1990/604/ETY artiklalla 5 — ja 29(2) artiklan toinen virke). Asetuksen 2 luvun 2 §:n 5 kohdassa edellytetään tällaista selvitystä ilman yrityskokoon perustuvaa poikkeusmahdollisuutta. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi direktiivin sallimaa vastaava poikkeus uudeksi 2 momentiksi.

4 §. *Taseen vastaavia koskevat liitetiedot.* Voimassa olevaan pykälän 6 momenttiin on koottu pientä kirjanpitovelvollista koskevat helpotukset taseen vastaavia koskevista liitetietovaatimuksista. Näihin ei kuitenkaan kuulu pykälän 1 momentin 7 kohdassa säädetty velvoite ilmoittaa liitetietona pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta oleva osa. Tilinpäätösdirektiivi ei suoranaisesti määrää ilmoittamaan kyseistä tietoa. Kuitenkin säädös on perusteltavissa siltä pohjalta, että asetuksen 1 luvun 6 §:n tasekaava ja sen pohjana käytetty direktiivin 9 artikla poikkeavat sanamuodoltaan ko. käyttöomaisuuserien osalta. Direktiivin 9 artiklan C.II 2 kohdan nimitys on "Kalusto ja koneet" (Plant and machinery) ja 3 kohdan "Muut hyödykkeet, työkalut ja laitteet" (Other fixtures and fittings, tools and equipment). Vastaavassa asetuksen 6 §:n II 3 ja 4 kohdassa taas on pitäyditty Suomessa vakiintuneessa ja elinkeinolaissäädännössä käytetyssä terminologiassa ("Koneet ja kalusto" ja "Muut aineelliset hyödykkeet"). Nykyisen koneita ja laitteita koskevan täydentävän liitetietovaatimuksen voidaan katsoa korjaavan tätä ter-

minologian vähäistä poikkeavuutta.

Toisaalta pieni kirjanpitovelvollinen on asetuksen 1 luvun 7 §:n — joka perustuu tilinpäätösdirektiivin 11 artiklaan — nojalla oikeutettu laatimaan lyhennetyn taseen, jossa aineelliset hyödykkeet esitetään yhtenä eränä. Näin meneteltäessä edellä kuvattu taseerien tulkintaongelma direktiivin ja asetuksen välillä menettää merkityksensä. Lyhennetyn taseen laatimiseen oikeutetulta pieneltä yhtiöltä ei näin ollen ole perusteltua vaatia koneiden ja laitteiden hankintamenon poistamatta olevan osan ilmoittamista taseen liitetietona. Siksi 6 momenttiin ehdotetaan tällaiselle yhtiölle oikeutta poiketa myös 1 momentin 7 kohdan liitetietovaatimuksista.

5 §. *Taseen vastattavia koskevat liitetiedot.* Nykyisessä muodossaan pykälän 5 momentti menee pakollisia varauksia koskevien eritteilyjen osalta pitemmälle kuin mitä tilinpäätösdirektiivi sallii. Direktiivin 44(2) artikla koskee nimenomaisesti vain 42 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja " muita " pakollisia varauksia eli sen piiristä on poissuljettu tasekaavan (8 artiklan ja 9 artiklan vastattavaa-puolen kohdat B.1 ja B.2) mukaiset "varaukset eläkesitoumuksia ja muita sellaisia sitoumuksia varten" sekä "varaukset veroja varten". Sitä vastoin asetuksen 2 luvun 5 §:n 5 momentissa ei ole tällaista rajoitusta mainitun pykälän 1 momentin 6 kohdan osalta. Asetuksen 5 §:n 5 momentin poikkeussäännös on siten oikaistava direktiivin mukaiseksi.

6 §. *Veroja koskevat liitetiedot.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 kohta. Verojen ja julkisten maksujen laiminlyönti määräaikaisten puitteissa on aina hälyttävä merkki yrityksen kannattavuudesta ja taloudellisesta asemasta. Tämän vuoksi ehdotetaan asiaa koskevan säännöksen lisäämistä kirjanpitoasetukseen. Ehdotus liittyy kansalliseen harmaan talouden torjuntaan. Sitä vastoin Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivi ei edellytä tällaista tietoa. Koska 4 kohdan veroilla tarkoitetaan muusta momentista poiketen muitakin veroja kuin tuloveroja, tulee myös pykälän otsikko muuttaa kattavammaksi.

Ottaen huomioon erääntyneiden verojen ilmoittamisesta kirjanpitovelvolliselle mahdollisesti aiheutuvat seuraamukset (esim. luo-

tonannon epääminen) on kohtuullista, ettei vähäinen maksuviivästys aiheuta mainittua liitetietomerkitä. Siksi ehdotetaan, että ainoastaan tilinpäätöshetkellä erääntyneet ja vielä tilinpäätöksen valmistumiseen mennessä maksamattomat verot ja veronluonteiset maksut tulee ilmoittaa liitetietona. Tilinpäätöksen valmistumisajankohdasta ei ole säädetty kirjanpitolaissa. Tilinpäätöksen voidaan kuitenkin katsoa valmistuvan silloin, kun se päivätään ja allekirjoitetaan (kirjanpitolain 3 luvun 7 §).

8 §. *Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä.* Voimassa olevan pykälän 3 momentissa säädetään yritysjohton etuuksien esittämisestä liitetietona. Momentin 2 kohta, joka koskee rahalainojen esittämistä, ehdotetaan täydennettäväksi siten, että rahalainojen yhteismäärän ohella olisi myös ilmoitettava erikseen lainamäärän muutos — takaisinmaksettu määrä ja lisäykset — tilikauden aikana. Ehdotus perustuu tilinpäätösdirektiivin pakottavaan säännökseen (43(13) art.). Myös konsernitilinpäätösdirektiivissä on vastaavansisältöinen säännös (34(13) art.). Tieto ilmoitettaisiin kunkin toimielimen osalta. Ehdotuksen käytännön merkitys on vähäinen, sillä yritysjohton rahalainojen nettomuutosta koskeva tieto on jo nyt saatavissa vertaamalla tilinpäätöksen liitetietoa rahalainojen yhteenlasketusta määrästä edellisen tilinpäätöksen vastaavaan lukuun.

11 §. *Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitovelvollisten lyhennetyt liitetiedot.* Voimassa oleva säännös sallii pienen kirjanpitovelvollisen laativan niin sanotut lyhennetyt liitetiedot, jotka sisältävät tiedot vain vakuuksista ja vastuusitoumuksista sekä mahdollisten valuuttamääräisten tilinpäätöserien muuntokursseista. Nykyinen 1 momentti koskee yksityisten elinkeinonharjoittajan ohella muun muassa pientä avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä, jolle siinä ole vastuunalaisena yhtiömiehenä osakeyhtiötä (kirjanpitolaki 3 luku 9 § 1 mom. 2 ja 3 kohta). Sama mahdollisuus ehdotetaan nyt sallittavaksi myös pienelle osuuskunnalle sen tilinpäätöksen laatimisen helpottamiseksi. Ehdotus on tilinpäätösdirektiivin sallima, sillä direktiivi ei välittömästi koske osuuskuntaa. Lisäksi säännöstä täydennettäisiin nimenomaisella viittauksella kirjanpitolain 3

luvun 11 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin asunto-osakeyhtiöihin ja muihin yhteisöihin, joiden jäsenyys tuottaa asumisoikeuden. Kirjanpitolautakunnan vuonna 1998 antaman lausunnon (1998/1538) mukaisesti tällaisten yhteisöjen tilinpäätöksessä liitetiedot saadaan esittää lyhennettyinä, jos asianomainen yhteisö täyttää pienen kirjanpitovelvollisen kriteerit.

Pykälän 2 momentin 2 kohtaa koskevan ehdotuksen perustelut ovat samat kuin mitä edellä esitetään 2 §:n 1 momentin 7 kohdan muutokselle.

3 luku. **Konsernituloslaskelma ja -tase**

2 §. *Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan.* Pykälän 3 momentissa esitettyä käsitteistöä esitetään selvennettäväksi korvaamalla siinä käytetty ilmaisu "välttömät verot" tuloslaskelmakaavoissa käytetyllä nimikkeellä "tuloerot".

Pykälän 5 momentissa korjataan virheellisen viittaus muutamalla siinä olevat säädosviittaukset koskemaan asetuksen 1 luvun 1 ja 2 §:n 3 momenteja (viittaus tuloerojen eritelyn mahdollisuuteen satunnaiset erät huomioon ottaen). Voimassa olevassa asetuksessa viittaus on pykälän 4 momentteihin, oita ei ole olemassakaan. Edelleen ehdotetaan korvattavaksi momentin epätarkka ilmaisu "muut kuin satunnaisiin eriin kohdisuvat verot" täsmällisemmällä ilmaisulla "muut kuin satunnaisista eristä johtuvat tuloerot" (vrt. asetuksen 1:1.3 ja 1:2.3 §).

3 §. *Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen.* Pykälän 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä viitataan myös kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 5 momenttiin. Myös kyseisessä momentissa säädetään selaisista osakkuusyrityksen konsolidoinnissa uomiin otettavista lisä- ja vähennyseristä, jotka tulee ottaa huomioon merkittäessä sakuusyrityksen hankintamenoa konsernitaseeseen. Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 5 momentti liittyy kuitenkin sisällöltään siksi iinteästi voimassa olevassa asetuksessa viituttuihin 4, 6 ja 7 momentteihin, ettei sen lainitsematta jättämiseen ole perustetta. Edelleen ehdotetaan momentin kieliasua yhenmukaistettavaksi edeltävän 1 momentin

kanssa.

Ilmaisutavan täsmentämisestä on myös kyse pykälän 3 momentin muutoksissa. Momentissa esiintyvää viittausta kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ään selvennetään, koska ko. lainkohdassa ei suoraan mainita asetuksessa viitattuja käsitteitä verosaaminen ja verovelka.

4 luku. **Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot**

1 §. *Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot.* Pykälästä poistetaan virheellinen viittaus asetuksen 2 luvun 1 §:ään, jossa ei säädetä lainkaan 4 luvun piiriin kuuluvista liitetiedoista vaan toimintakertomuksesta. Samalla ehdotetaan muutettavaksi pykälässä esiintyvä konsernituloslaskelman ja -taseen rinnastus yhdenmukaiseksi 4 luvun muihin pykäliin nähden.

3 §. *Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot.* Pykälän 1 momentin 7 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi vastaamaan sisältöään kirjanpitolain uudistettavaa 6 luvun 5 §:n 1 momenttia. Koska laissa ehdotetaan mahdollistettavaksi tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistely konsernitilinpäätökseen myös silloin, kun tytäryrityksen tilikausi päättyy emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, on myös tämä mahdollisuus asetuksessa mainittava. Muutos perustuu konsernitilinpäätösdirektiivin 27(2) artiklan sallimaan menettelyyn.

4 §. *Muut liitetiedot.* Pykälän 3 kohtaa ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että myös konserniyritysten omiin tuloslaskelmiin sisältyvät laskennallisten verovelkojen muutokset eritellään konsernituloslaskelman liitetiedoissa pykälässä säädetyin edellytyksin. Jo yleisten tilinpäätösperiaatteiden perusteella säännöstä tulisi nykymuodossaan näin soveltaa, mutta esitetty muutos on säädos-tekstin täsmällisyyden kannalta tarpeellinen.

Asetukselle ehdotetaan kirjanpitolain muuttamista koskevaa lakia vastaavia voimaantulo- ja siirtymäsäännöksiä. Siten asetusta sovellettaisiin ensimmäisen kerran kirjanpitoon ja tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä heinäkuuta 2001 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin soveltaa asetuksen voimaan tullessa voimas-

sa olleita säännöksiä tilinpäätökseen siltä ti- 2001 tai sitä ennen.
likaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta _____