

## 30.12.1997/1336

*Katso tekijänoikeudellinen huomautus käyttöehdoissa.*

### **Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

#### **1 luku**

#### **Yleiset säännökset**

##### **1 §**

#### **Kirjanpitovelvollisuus**

Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisia ovat kuitenkin aina:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) osuuskunta;
- 3) avoin yhtiö;
- 4) «kommandiittiyhtiö»;
- 5) yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö;
- 5 a) rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö; (6.6.2003/456)
- 6) säätiö;
- 7) eläkesäätiö;
- 8) vakuutuskassa;
- 9) keskinäinen vakuutusyhtiö;
- 10) vakuutusyhdistys;
- 11) sijoitusrahastolaissa [(480/1987)] tarkoitettu rahastoyhtiö sen hallinnassa olevan sijoitusrahaston osalta;
- 12) henkilöstörahasto;
- 13) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa [(1607/1993)] tarkoitetut talletussuoja- ja vakuusrahastot ja sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa [(579/1996)] tarkoitettu sijoittajien korvausrahasto; sekä (10.7.1998/529)
- 14) arvo-osuusjärjestelmästä annetun lain (826/1991) 18 §:ssä tarkoitettu rahasto ja 19 §:ssä tarkoitettu selvitysrahasto.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske julkisyhteisöä, Pohjoismaiden investointipankkia, Pohjoismaiden projektivientirahastoa eikä maatilatalouden harjoittajaa ellei tämä ole mainitussa momentissa tarkoitettu yhteisö tai säätiö. (30.4.1998/300)

##### **2 §**

#### **Kahdenkertainen kirjanpito**

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

**3 §****Hyvä kirjanpitotapa**

Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa.

**4 §****Tilikausi**

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

Kirjanpitovelvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi.

**5 §****Määräysvalta**

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohdeyritys*), kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänenenemmistö.

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

Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (30.12.2004/1304)

Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen 6 §:ssä tarkoitettulle tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan.

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 jonkun 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 tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvan lainanannon perusteella, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä osakkeiden tai osuuksien äänioikeutta vakuudenantajan edun mukaisesti.

(13.7.2001/629)

**6 §****Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys**

Jos kirjanpitovelvollisella on 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan tässä laissa konserniyrityksiksi.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman

tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä.

## 7 §

### **Omistusyhteisyrittys**

Omistusyhteisyrittys on kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yritystä pidetään omistusyhteisyrittysenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta.

## 8 §

### **Osakkuusyrittys**

Osakkuusyrittys on omistusyhteisyrittys, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa mutta joka ei kuulu kirjanpitovelvollisen konserniin. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, omistusyhteisyrittystä pidetään osakkuusyrittysenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyrittysen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

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

Edellä 1 momentissa tarkoitetun ääniosuuden laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2–4 momentissa säädetään. (13.7.2001/629)

## 2 luku

### **Liiketahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto**

#### 1 §

##### **Liiketahtumat**

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

#### 2 §

##### **Kirjanpitotilit ja tililuettelo**

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

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

#### 3 §

##### **Kirjaamisperusteet**

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*), jollei jäljempänä toisin säädetä.

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

#### 4 §

##### **Kirjausjärjestys ja -ajankohta**

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

Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava aikajärjestykseen viipymättä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset

saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. (30.12.2004/1304)

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

## 5 §

### **Tosite**

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

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannon tekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannon tekijän vastaanottoajankohta ja suoritteiden luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen tai sen liitteen avulla taikka muutoin.

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

Milloin kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositetta, kirjaus tulee todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman ja asianmukaisesti varmennetun tositteen avulla.

Oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti varmennettava.

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

## 6 §

### **Kirjausketju**

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

## 7 §

### **Selväkielisyys**

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

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

## 8 §

### **Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö**

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

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

Kauppaja- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin 1 ja 2 momentissa tarkoitettua menettelyä samoin kuin koneellisen tietovälineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäyttämistä.

## 9 §

### **Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ulkomailla**

Kirjanpito kirjat, tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon hoitamiseksi tai 3 luvussa tarkoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti muualla kuin Suomessa. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella säädetään tarkemmin ulkomailla säilyttämisen edellytyksistä. (30.12.2004/1304)

Kirjanpito velvollisen Suomessa laadittu tositem saadaan viedä Suomesta, jos se on edellytyksenä ulkomaisen viranomaisen toimintaan perustuvan edun saamiselle. Kirjanpito velvollisen on laadittava tositemesta oikeaksi todistettu jäljennös ennen tositemen viemistä Suomesta. Jäljennöksessä tai sen liitteessä on esitettävä tieto siitä milloin, minne ja mitä tarkoitusta varten tositem on viety. Jäljennös ja sen liite tulee sisällyttää Suomessa säilytettävään kirjanpitoaineistoon, ja niihin sovelletaan, mitä tositemesta säädetään. (30.4.1998/300)

Tilikauden tositemet ja muu kirjanpitoaineisto voidaan 1 momentin estämättä säilyttää pysyvästi toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa sähköisenä tallenteena edellyttäen, että niihin voidaan taata tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot on saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. (30.12.2004/1304)

## 10 §

### **Kirjanpitoaineiston säilytysaika**

Kirjanpito kirjat ja käyttöaika koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamista voidaan vaikeuksitta todeta.

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

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

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. (13.7.2001/629)

## 3 luku

### **Tilinpäätös ja toimintakertomus (30.12.2004/1304)**

#### 1 § (30.12.2004/1304)

##### **Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö**

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan *taseen*;
- 2) tuloksen muodostumista kuvaavan *tuloslaskelman*;
- 3) *rahoituslaskelman*, jossa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana; sekä
- 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*).

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

Kirjanpito velvollisen on sisällytettävä tilinpäätökseensä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu rahoituslaskelma, jos:

- 1) kirjanpito velvollinen on julkinen osakeyhtiö; tai

2) kirjanpitovelvollinen on yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta ja sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista, jos:

1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkina-laissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai

2) kirjanpitovelvollisen sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristökijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. Tarvittaessa arviossa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.

Sen lisäksi, mitä 5 momentissa säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Kirjanpitovelvollinen, joka ei ole 4 momentin nojalla velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseensä, voi laatia toimintakertomuksensa siten, että se sisältää vain edellä tässä momentissa tarkoitettut tiedot.

Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

## **2 § (30.12.2004/1304)**

### **Oikeat ja riittävät tiedot**

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

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan säätää siitä, milloin ja miten saadaan poiketa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

## **3 §**

### **Yleiset tilinpäätösperiaatteet**

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat: (30.12.2004/1304)

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
  - 2 a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*); (30.12.2004/1304)
- 3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä

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

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon: (30.12.2004/1304)

1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä

2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

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

#### 4 § (30.12.2004/1304)

##### **Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen**

Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista.

#### 5 § (30.12.2004/1304)

##### **Kieli ja valuutta**

Tilinpäätös ja toimintakertomus on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräisenä. Jos kirjanpitovelvollinen esittää tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettavat tiedot myös muussa valuutassa, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.

#### 6 § (30.12.2004/1304)

##### **Laatimisaika**

Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

#### 7 § (30.12.2004/1304)

##### **Päiväys ja allekirjoitus**

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

Jos tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä tai toimintakertomuksesta, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen hänen vaatimuksestaan.

#### 8 §

##### **Tasekirja**

Tilinpäätös ja toimintakertomus sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava. (30.12.2004/1304)

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

#### 9 § (30.12.2004/1304)

##### **Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti**

Jäljennös tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on aina ilmoitettava rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle, jos kirjanpitovelvollinen on:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai «kommandiittiyhtiö», jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö;
- 3) avoin yhtiö tai «kommandiittiyhtiö», jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu yhtiö;
- 4) osuuskunta;
- 5) keskinäinen vakuutusyhtiö; tai
- 6) vakuutusyhdistys.

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

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

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

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

Patentti- ja rekisterihallituksen oikeudesta antaa tarkempia määräyksiä tilinpäätösasiakirjojen sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja muista niiden rekisteröintimenettelyyn liittyvistä teknisistä seikoista säädetään kaupparekisterilaissa (129/1979). (22.12.2006/1326)

#### **10 § (30.12.2004/1304)**

##### **Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen**

Rekisteröitäväksi ilmoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamismenettelystä säädetään erikseen.

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

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja.

#### **11 § (30.12.2004/1304)**

##### **Jäljennösten antamisvelvollisuus**

Tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on annettava pyynnöstä jäljennös, jos kirjanpitovelvollinen on:

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

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



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

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

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

#### 12 § (13.4.2007/460)

##### **Tilintarkastusta koskevat tiedot**

Jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain (459/2007) mukaisesti, kirjanpitovelvollisen tulee liittää jäljennös tilintarkastuskertomuksesta rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseensä ja toimintakertomukseensa sekä tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen, jonka kirjanpitovelvollinen muuten julkistaa.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, jäljennös tilintarkastuskertomuksesta saadaan jättää liittämättä 10 §:n 3 momentissa tarkoitettuun tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen lyhennelmään. Jos tilintarkastaja antaa muun kuin tilintarkastuslaissa tarkoitetun vakiomuotoisen lausunnon tai esittää suorittamansa tilintarkastuksen perusteella tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentissa tarkoitetun lisätiedon taikka 15 §:n 4 momentissa tarkoitetun huomautuksen, on tästä mainittava lyhennelmässä.

#### 13 §

##### **Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt**

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. (30.12.2004/1304)

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

Tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä ei ilmoiteta rekisteröitäväksi. (30.12.2004/1304)

#### 4 luku

##### **Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät**

#### 1 §

##### **Liikevaihto**

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

#### 2 §

##### **Satunnaiset tuotot ja kulut**

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

#### 3 §

##### **Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat**

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

#### 4 §

##### **Vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus (30.12.2004/1304)**

*1 momentti on kumottu L:lla 30.12.2004/1304.*

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

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

## 5 § **Hankintameno**

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

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

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintameno verrattuna, saadaan hankintameno lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot. (13.7.2001/629)

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.

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

## 6 § **Siirtosaamiset ja siirtovelat**

Siirtosaamisia ovat:

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevina tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- 2) sellaiset päätyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtovelkoja ovat:

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin;
- 2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; sekä
- 3) vastaiset menot ja menetykset, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin siten kuin 5 luvun 14 §:n 3 momentissa säädetään tai vähennettävä asianomaisen omaisuuserän taseeseen merkittävästä arvosta.

## 7 § **Pitkäaikainen saaminen ja velka**

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

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

## 5 luku **Arvostus- ja jaksotussäännökset**

### 1 § **Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen**

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

## 2 §

### **Saamiset, rahoitusvarat ja velat**

Taseeseen merkitään:

- 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;
- 2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä
- 3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

## 2 a § (30.12.2004/1304)

### **Rahoitusvälineiden arvostaminen ja merkitseminen tilinpäätökseen**

Edellä 2 §:stä poiketen rahoitusvälineet voidaan arvostaa käypään arvoon. Käyvän arvon muutos merkitään joko tuotoksi tai kuluksi tuloslaskelmaan tai taseen omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon. Tarkemmat säännökset käyvän arvon mukaisen arvostuksen edellytyksistä, käyvän arvon määrittämisestä, käyvän arvon muutosten merkitsemisestä tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä rahoitusvälineistä annettavista liitetiedoista ja toimintakertomuksessa annettavista tiedoista annetaan kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella.

## 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. (13.7.2001/629)

*2 momentti on kumottu L:lla 30.12.2004/1304.*

## 4 §

### **Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella**

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

## 5 § (30.12.2004/1304)

### **Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen**

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

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

Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

## 5 a § (30.12.2004/1304)

### **Aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottaminen**

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien,

tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7–9 §:stä muuta johdu.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon aktivoinnista.

#### 6 §

##### **Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen**

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

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

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

#### 7 § (30.12.2004/1304)

##### **Perustamismenojen jaksottaminen**

Menot yrityksen perustamisesta (*perustamismenot*) kirjataan tilikauden kuluksi.

#### 8 § (30.12.2004/1304)

##### **Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen**

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä kehittämismenojen aktivoinnista.

#### 9 § (13.7.2001/629)

##### **Liikearvon hankintamenon jaksottaminen**

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

#### 10 §

##### **Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot**

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluiksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin.

#### 11 §

##### **Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen**

Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

12 §**Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot**

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

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenojen niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. (30.12.2004/1304)

13 §**Arvonalennus**

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

14 §**Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus**

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

- 1) ne kohdistuvat päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

*2 momentti on kumottu L:lla 30.12.2004/1304.*

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin. (30.12.2004/1304)

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään. (30.12.2004/1304)

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.

15 §**Vapaaehtoinen varaus**

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus.

16 §**Kulukirjauksen oikaisu**

Jos kulukirjaus, joka on tehty rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvistä vastaavista 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

17 §**Arvonkorotus**

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenojen lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenojen erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

(30.12.2004/1304)

Jos 1 momentissa tarkoitetun korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina. (30.4.1998/300)

#### 18 § (30.12.2004/1304)

##### **Laskennalliset verovelat ja -saamiset**

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

#### 19 § (30.12.2004/1304)

##### **Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot**

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

#### 20 §

##### **Oma käyttö**

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

## **6 luku**

### **Konsernitilinpäätös**

#### 1 §

##### **Laatimisvelvollisuus**

Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai «kommandiittiyhtiö», jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; tai
- 3) avoin yhtiö tai «kommandiittiyhtiö», jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai «kommandiittiyhtiö».

Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, ammatinharjoittajaa lukuun ottamatta, jos se harjoittaa liiketoimintaa.

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna ylittynyt enintään yksi 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista. (30.12.2004/1304)

Sen lisäksi, mitä 3 momentissa säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

- 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus;
- 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä
- 3) emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi 3 luvun 9 §:ssä säädetyllä tavalla.

Mitä 3 ja 4 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos konserniyrityksen osakkeet tai osuudet ovat

arvopaperimarkkina-alaissa tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä. (30.12.2004/1304)

## **2 § (30.12.2004/1304)**

### **Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista**

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.

Julkisen osakeyhtiön sekä yksityisen osakeyhtiön ja osuuskunnan, joka on tämän lain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, on sisällytettävä konsernitilinpäätökseen konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

## **3 §**

### **Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta**

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;
- 3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

## **4 §**

### **Laadintaperiaatteet**

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä.

Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja tämän lain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saadaan poiketa erityisestä syystä.

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

## **5 § (30.12.2004/1304)**

### **Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus**

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä suomalaisella tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä.

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen

emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätöksessä tulee tällöin antaa lisätietoja sellaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa ja tulosta ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana.

Muussa kuin 2 momentissa tarkoitettussa tapauksessa konsernitilinpäätökseen on yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin 1 ja 3–5 luvun säännöksiä.

#### 6 § (13.7.2001/629)

##### **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**

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyritysten välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan.

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

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

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

Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (*poistoero*) ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.

(30.4.1998/300)

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. (13.7.2001/629)

#### 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. (13.7.2001/629)



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. (13.7.2001/629)

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

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

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konserniliikearvo*), on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (*konsernireservi*), merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

## 9 §

### **Yhdistelmämenetelmä**

Edellä 8 §:ssä säädetyn estämättä konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus saadaan eliminoida vähentämällä niiden hankintameno sekä konsernin omistusosuuden mukainen määrä tytäryrityksen osake-, osuus- tai niitä vastaavasta pääomasta, jos:

- 1) konserniyrityksillä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;
- 2) tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen uusia osakkeitaan tai osuuksiaan;
- 3) tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti maksetun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä
- 4) tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

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

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

## 10 §

### **Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet**

Tytäryrityksen taseeseen merkityt emoyrityksen osakkeet tai osuudet merkitään omaksi eräkseen myös konsernitilinpäätökseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti emoyrityksen taseeseen merkittyihin omiin osakkeisiin tai osuuksiin.

## 11 §

### **Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä**

Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on olennaisesti suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien

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

## 12 §

### **Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisvelvollisuus**

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

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

## 13 §

### **Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen**

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

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. 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. (13.7.2001/629)

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

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

Edellä 2–4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella. Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä. Sama koskee osakkuusyrityksen voiton tai tappion laskemista. (13.7.2001/629)

Edellä 2 ja 3 momentin mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin mainitun momentin toisessa virkkeessä säädetään.

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitetulla tavalla huomioon konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoituista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin

toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

#### 14 §

##### **Osakkuusyrityksen tiedonantovelvollisuus**

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

#### 15 §

##### **Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen**

Jos konserniyritys, jonka tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen, vastaa sellaisen yhden tai useamman muun omistajan kanssa, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen, osakkuusyrityksen johtamisesta, saadaan tämän osakkuusyrityksen (*yhteisyritys*) tase- ja tuloslaskelmaerät sekä niiden liitetiedot yhdistellä konserniyrityksen omistussuuden mukaisina. (30.12.2004/1304)

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

#### 16 §

##### **Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös**

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

#### 17-18 §

*17-18 § on kumottu L:lla 30.12.2004/1304.*

#### 19 §

##### **Yhdistelylaskelmien säilyttäminen**

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

### 7 luku

#### **Ammatinharjoittajan kirjanpito**

##### 1 §

##### **Lain soveltaminen ammatinharjoittajaan**

Ammatinharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mutta hänen tulee kirjanpidossaan noudattaa soveltuvin osin tämän lain muita säännöksiä, jollei tässä luvussa toisin säädetä.

##### 2 §

##### **Liiketahtumien kirjaaminen**

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

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

##### 3 §

##### **Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika**

Ammatinharjoittajan tilikausi on kalenterivuosi. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Jos ammatinharjoittaja soveltaa kahdenkertaista kirjanpitoa, määräytyy tilikausi 1 luvun 4 §:n mukaisesti. (30.12.2004/1304)

Tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

**4 § (30.12.2004/1304)****Taseen ja tuloslaskelman laatiminen**

Ammatinharjoittajan ei tarvitse laatia tasetta, mutta hänen on liitettävä tilinpäätökseensä eriteltyt luettelot tilikauden päättyessä olleesta ammattia varten hankitusta vaihto-omaisuudesta ja pysyvistä vastaavista samoin kuin ammatista johtuneista saamisista ja veloista sekä varauksista.

Ammatinharjoittajan tilinpäätöksessä merkitään tuloslaskelmaan tilikauden aikana saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö tuotoiksi. Tuotoista vähennetään riittävästi eriteltyinä maksetut menot, korot, poistot ja verot. Vaihto-omaisuuden ja pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenojen samoin kuin muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa otetaan kuitenkin huomioon, mitä 5 luvussa säädetään. Vastaisia menoja tai menetyksiä varten saadaan tehdä varaus.

**5 §****Kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilyttämis aika**

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

**7 a luku (30.12.2004/1304)****Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös****1 § (30.12.2004/1304)****Kansainväliset tilinpäätösstandardit**

Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain nojalla annetuissa säännöksissä kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetyn menettelyn mukaisesti yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyt standardit ja niistä annettuja tulkintoja.

**2 § (30.12.2004/1304)****Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen**

Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

Jos 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen ei ole tämän lain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä, sen tulee laatia tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

**3 § (30.12.2004/1304)****Kansainvälisten tilinpäätösstandardien vapaaehtoinen soveltaminen**

Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen saa laatia tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

Muu kuin 2 §:ssä tarkoitettu kirjanpitovelvollinen saa laatia tilinpäätöksensä tai konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen, jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain mukaisesti. (13.4.2007/460)

**4 § (30.12.2004/1304)****Kirjanpitolain säännösten soveltaminen kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen**

Edellä 2 ja 3 §:n nojalla laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen ei sovelleta tämän lain 1 luvun 4, 7 ja 8 §:ää, 3 luvun 1 §:n 1–3 ja 7 momenttia ja 2–4 §:ää, 4 ja 5 lukua eikä 6 luvun 2 §:n 1, 2 ja 4 momenttia sekä 3–16 §:ää.

**5 § (30.12.2004/1304)****Täydentävät lisätiedot**

Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää, että kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen laaditussa tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä on annettava sellaisia lisätietoja, joiden antamiseen standardit eivät velvoita.

## **8 luku**

### **Erinäiset säännökset**

#### **1 §**

##### **Lain valvonta**

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

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista. Jos ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään, voi patentti- ja rekisterihallitus velvoittaa sen, jonka sanotun luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla toimittamaan tilinpäätöksen sille määräämässään ajassa. Uhkasakosta on voimassa, mitä uhkasakkolaissa (1113/1990) säädetään. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Rahoitustarkastus valvoo tämän lain noudattamista:

- 1) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa luottolaitoksissa ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslaitoksissa;
- 2) osuuspankeista ja muista osuuskuntamuotoisista luottolaitoksista annetussa laissa (1504/2001) tarkoitetuissa osuuspankkien yhteenliittymissä;
- 3) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa talletuspankkien vakuusrahastoissa ja talletussuojarahastossa sekä sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa tarkoitettu sijoittajien korvausrahastossa;
- 4) sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa tarkoitetuissa sijoituspalveluyrityksissä ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslaitoksissa;
- 5) sijoitusrahastolaissa tarkoitetuissa rahastoyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa;
- 6) kaupankäynnistä vakioiduilla optioilla ja termiineillä annetussa laissa (772/1988) tarkoitetuissa optioyhteisöissä;
- 7) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siten kuin Rahoitustarkastuksesta annetun lain (587/2003) 24 a §:ssä tarkemmin säädetään.

(30.12.2004/1312)

Vakuutusvalvontavirasto valvoo tämän lain noudattamista kirjanpitovelvollisissa, jotka Vakuutusvalvontavirastosta annetussa laissa (78/1999) on säädetty Vakuutusvalvontaviraston valvottaviksi, jollei 3 momentin 7 kohdasta muuta johdu. (30.12.2004/1312)

#### **2 §**

##### **Kirjanpitolautakunta**

Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on kirjanpitolautakunta, joka voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja tämän lain soveltamisesta.

Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa poikkeuksia 3 luvun 6 §:stä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentista. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säädösten vastainen. Lisäksi kirjanpitolautakunta voi myöntää poikkeuksia 2 luvun 9 §:n 1 momentista siten kuin siitä kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella

tarkemmin säädetään. (30.12.2004/1304)

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolautakunnan toimivallasta ja tehtävistä, ei sovelleta 1 §:n 3 momentin 1–6 kohdassa ja 4 momentissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin eikä muihinkaan kirjanpitovelvollisiin siltä osin kuin kyse on 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta. Kirjanpitolautakunta voi kuitenkin edellä mainitun estämättä antaa lausuntoja standardien soveltamisesta Rahoitustarkastukselle ja Vakuutusvalvontavirastolle niiden 1 §:ssä tarkoitettua valvontatehtävää varten sekä Rahoitustarkastustarkastuksesta annetun lain 24 a §:ssä tarkoitettulle kirjanpitovelvolliselle, joka on pyytänyt lausuntoa lainkohdassa tarkoitettulla tavalla. (30.12.2004/1312)

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

Kirjanpitolautakunta on päätösvaltainen, kun kokouksessa on läsnä puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään puolet muista jäsenistä. Käsiteltäessä 2 momentin tarkoittamia poikkeuslupahakemuksia läsnä olevista vähintään yhdellä tulee olla oikeustieteen kandidaatin tutkinto. (30.12.2004/1304)

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto ja IFRS-jaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaisia jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella. (30.12.2004/1312)

Kauppa- ja teollisuusministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

Kirjanpitolautakunnan päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.

### 3 § (21.5.1999/630)

#### **Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen**

Kirjanpitolautakunnan jäsen ja lain valvontatehtävää suorittava henkilö saavat viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) säädetyn salassapitovelvollisuuden estämättä antaa tämän lain mukaista tehtävää suoritettaessa saatuja tietoja kirjanpitovelvollisen tai jonkun muun liike- tai ammattisalaisuudesta taikka jonkun taloudellisesta asemasta tai henkilökohtaisista oloista esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle rikoksen selvittämiseksi.

### 4 § (31.1.2003/62)

#### **Kirjanpitorikkomus**

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta

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

1 a) vastoin 2 luvun 9 §:n säännöstä säilyttää kirjanpitoaineistoa ulkomailla, (30.12.2004/1304)

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

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

on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain (39/1889) 30 luvun 9, 9 a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisena kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kirjanpitorikkomuksesta* sakkoon.

Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.

### 5 § (30.12.2004/1304)

#### **Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa**

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

## 6 § (30.12.2004/1304)

### **Tarkemmat säännökset**

Tarkemmat säännökset tilinpäätöksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmasta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä vastaavista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelystä annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuja rajoja rahan arvon muutoksia vastaavaksi tai Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

## 9 luku

### **Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset**

#### 1 §

##### **Voimaantulo**

Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.

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

Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

#### 2 §

##### **Siirtymäsäännökset**

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Edellä 3 luvun 9 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitettu yhtiö saa soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä kirjanpitoonsa tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1999 tai sitä ennen, ja muu kirjanpitovelvollinen kirjanpitoonsa tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1999 tai sitä ennen. (30.4.1998/300)

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

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

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

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

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

HE 173/1997, TaVM 32/1997, EV 202/1997, Neuvoston direktiivi 78/660/ETY; EYVL N:o L 222, 25.6.1978, s. 11, Neuvoston direktiivi 83/349/ETY; EYVL N:o L 193, 13.6.1983, s. 1, Neuvoston direktiivi 90/604/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 57, Neuvoston direktiivi 90/605/ETY; EYVL N:o L 317, 8.11.1990, s. 60

**Muutossäädösten voimaantulo ja soveltaminen:**

**30.4.1998/300:**

Tämä laki tulee voimaan 15 päivänä toukokuuta 1998. Lain 9 luvun 2 §:n 1 momenttia sovelletaan kuitenkin 31 päivästä joulukuuta 1997.

HE 8/1998, TaVM 5/1998, EV 27/1998

**10.7.1998/529:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä syyskuuta 1998.

HE 56/1998, TaVM 11/1998, EV 56/1998

**21.5.1999/630:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä joulukuuta 1999.

HE 30/1998, HaVM 31/1998, EV 303/1998

**13.7.2001/629:**

Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2002 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan.

HE 189/2000, TaVM 10/2001, EV 81/2001

**28.12.2001/1495:**

Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2002 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan.

HE 176/2001, TaVM 21/2001, EV 217/2001

**31.1.2003/62:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä huhtikuuta 2003.

HE 53/2002, LaVM 18/2002, EV 183/2002

**25.4.2003/326:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2004.

HE 266/2002, VaVM 43/2002, EV 285/2002

**6.6.2003/456:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä elokuuta 2006.

Tämän lain mukainen kirjanpitovelvollisuus koskee ensimmäisen kerran lain voimaantulon jälkeen ensiksi



alkavaa tilikautta.

Ennen lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimenpiteisiin.

HE 170/2002, PeVM 10/2002, EV 280/2002

**30.12.2004/1304:**

1. Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 2004. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen, jollei jäljempänä toisin säädetä.
2. Tällä lailla kumotaan konsernitilinpäätöksen laatimisesta kansainvälisillä pääomamarkkinoilla yleisesti käytetyn säännösten mukaisesti 21 päivänä lokakuuta 1998 annettu kauppa- ja teollisuusministeriön päätös (766/1998) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen ja rahoitusleasingsopimuksella vuokratun hyödykkeen merkitsemisestä konsernitilinpäätökseen 26 päivänä tammikuuta 1998 annettu kauppa- ja teollisuusministeriön päätös (48/1998).
3. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan.
4. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollista soveltamista koskevaa 7 a luvun 2 §:ää sovelletaan kirjanpitovelvollisiin kuitenkin vasta siitä tilikaudesta lukien, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollisiin, joiden liikkeeseen laskemista arvopapereista ainoastaan velkakirjoja on julkisen kaupankäynnin kohteena, kyseistä pykälää sovelletaan vasta siitä tilikaudesta lukien, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2007 tai sen jälkeen.
5. Kirjanpitovelvollinen, joka on tämän lain voimaan tullessa oikeutettu laatimaan kansainvälisen säännösten mukaisen konsernitilinpäätöksen kumottavan kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen nojalla, voi laatia konsernitilinpäätöksensä kyseisen päätöksen mukaisesti vielä sillä tilikaudella, joka päättyy viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2004.
6. Perustamis- ja tutkimusmenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.
7. Arvonkorotuksiin, jotka on tehty ennen tämän lain voimaantuloa, saadaan soveltaa niitä säännöksiä, jotka olivat voimassa tämän lain tullessa voimaan.
8. Mitä muualla laissa säädetään kirjanpitolain nojalla laadittavasta tilinpäätöksestä, koskee soveltuvin osin myös toimintakertomusta, ellei erikseen toisin säädetä.

HE 126/2004, TaVM 29/2004, EV 228/2004, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2001/65/EY; EYVL N:o L 283, 27.10.2001, s. 28, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2003/51/EY; EYVL N:o L 178, 17.7.2003, s. 16, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EY) 1606/2002; EYVL N:o L 243, 11.9.2002, s. 1, Neuvoston direktiivi 2003/38/EY; EYVL N:o L 120, 15.5.2003, s. 22

**30.12.2004/1312:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2005. Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

HE 209/2004, TaVM 30/2004, EV 229/2004

**22.12.2006/1326:**

Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 2006.

HE 193/2006, TaVM 20/2006, EV 222/2006, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2003/58/EY (32003L0058); EUVL N:o 221; 4.9.2003, s. 13

**13.4.2007/460:**

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2007.

HE 194/2006, TaVM 33/2006, EV 293/2006, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2003/51/EY (32003L0051); EYVL N:o L 178, 17.7.2003, s. 16