

SUOMEN SÄÄDÖSKOKOELMA

Julkaistu Helsingissä 31 päivänä joulukuuta 2015

1620/2015

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:n 3 momentti, 2 luvun 5 §:n 6 momentti ja 8 §, 3 luvun 8 § ja 12 §:n 2 momentti, 4 luvun 2 §, 5 luvun 20 §, 6 luvun 7 §:n 6 momentti, 9 ja 10 § sekä 7 luku,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 5 §:n 3 momentti laissa 1304/2004, 3 luvun 8 § osaksi laissa 1304/2004, 3 luvun 12 §:n 2 momentti laissa 1208/2015 ja 6 luvun 7 §:n 6 momentti laissa 629/2001,

muutetaan 1 luvun 1 ja 2 §, 5 §:n 1 momentti sekä 8 §:n 1 momentti, 2 luvun 2 §:n otsikko ja 1 momentti, 3 §:n 2 momentti, 4 §, 5 §:n 1 ja 2 momentti, 6, 7 ja 9 § sekä 10 §:n 1 ja 2 momentti, 3 luvun 1—4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti, 11 §:n 2 momentti ja 13 §:n 2 momentti, 4 luvun 1 ja 5 §, 5 luvun 2, 2 a, 5, 5 a sekä 8—18 §, 6 luvun 1—4 §, 5 §:n 2 momentti, 7 §:n 5 momentti, 8 ja 11 §, 12 §:n 2 momentti sekä 13 ja 16 §, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 1 §, 2 §:n 1, 2, 6 ja 7 momentti, 4 §:n 1 momentti sekä 5 ja 6 §,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 1 § osaksi laeissa 300/1998, 529/1998, 456/2003 ja 191/2014, 2 luvun 4 §, 3 luvun 3 §, 5 luvun 12 ja 14 § sekä 6 luvun 1 § osaksi laissa 1304/2004, 2 luvun 9 § ja 5 luvun 17 § osaksi laeissa 300/1998 ja 1304/2004, 3 luvun 1, 2 ja 4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti ja 11 §:n 2 momentti, 5 luvun 2 a, 5, 5 a, 8 ja 18 §, 6 luvun 2 § ja 5 §:n 2 momentti, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 2 §:n 2 momentti sekä 5 ja 6 § laissa 1304/2004, 4 luvun 5 § sekä 6 luvun 8 ja 13 § osaksi laissa 629/2001, 5 luvun 9 § laissa 629/2001, 6 luvun 7 §:n 5 momentti laissa 300/1998, 8 luvun 1 § osaksi laeissa 304/2010, 610/2010 ja 191/2014, 8 luvun 2 §:n 6 momentti laissa 1312/2004 ja 8 luvun 4 §:n 1 momentti laissa 399/2013, sekä

lisätään 1 lukuun uusi 1 a §, 4 §:ään uusi 3 momentti, lukuun uusi 4 a—4 d, 6 a ja 9 §, 2 luvun 2 §:ään uusi 3 momentti sekä lukuun uusi 5 b ja 7 a §, 3 lukuun uusi 1 a, 2 a ja 7 a §, 4 lukuun uusi 8 §, 5 lukuun uusi 2 b, 5 b ja 5 c § seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään, kirjanpitovelvollisia ovat:

1) avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö ja muu yksityisoikeudellinen oikeushenkilö; sekä

HE 89/2015
TaVM 16/2015
EV 95/2015

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU (32013L0034); EYVL N:o L 182, 29.6.2013, s. 19.

2) uskonnonvapauslain (453/2003) 2 luvussa tarkoitettu rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö.

Jos 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kaupparekisteriin tai muuhun rekisteriin merkitsemistä, se on kirjanpitovelvollinen myös rekisteröintiä edeltävästä toiminnastaan.

Kirjanpitovelvollisiin kuuluu myös mainitun momentin 1 kohdassa tarkoitetun oikeushenkilön konkurssipesä, jos se jatkaa oikeushenkilön toimintaa.

Ulkomainen oikeushenkilö ei ole tässä laissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitsevan sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisestä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ssä.

1 a §

Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus

Luonnollinen henkilö, maatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuunottamatta, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Kirjanpitovelvollisuus koskee myös ammatin- ja liikkeenharjoittajan toimintaa jatkavaa kuolinpesää ja konkurssipesää.

Liiketapahtumista tulee tehdä merkinnät siten, että kirjanpitovelvollinen voi jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrän ja kirjanpidosta voidaan saada tarvittavat tiedot verovelvollisuuden täyttämiseksi. Sen estämättä, mitä tämän luvun 2 §:ssä säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mikäli sekä päättyneenä, että sitä edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Ammatin- ja liikkeenharjoittaja on velvollinen laatimaan tilinpäätöksen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 4 b §:ssä säädetyistä rajoista. Tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä säädetään mikroyrityksen tilinpäätöksestä.

Sen estämättä, mitä tässä pykälässä säädetään, luonnollinen henkilö on velvollinen noudattamaan, mitä muualla laissa tai sen nojalla on säädetty tai määrätty hänen kirjanpidollisista velvollisuuksistaan, jos hänen harjoittamansa ammatti- tai liiketoiminta edellyttää toimilupaa tai se on muuten säädetty viranomaisen valvonnan alaiseksi.

2 §

Kahdenkertainen kirjanpito

Edeltävän 1 a §:n 2 momentissa tarkoitettua luonnollisen henkilön liikkeen- tai ammatinharjoittamista lukuun ottamatta kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.

4 §

Tilikausi

Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikaute-
na on aina kalenterivuosi. Jos noudatetaan kahdenkertaista kirjanpitoa, voi tilikausi kuitenkin erota kalenterivuodesta siten kuin 1 momentissa säädetään. Tällaiselta tilikaudelta laaditaan tilinpäätös 1 a §:n 3 momentin mukaisesti.

1620/2015

4 a §

Pienyrittäjä

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

4 b §

Mikroyrittäjä

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto 700 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

4 c §

Suuryrittäjä

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 40 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

4 d §

IAS-asetus

Tässä laissa tarkoitetaan IAS-asetuksella kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EY) N:o 1606/2002.

5 §

Määräysvalta

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

- 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen;
 - 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänten enemmistö; tai
 - 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessään.
- — — — —

6 a §

Pien- ja suurkonserni

Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) pienkonsernilla konsernia, jossa ylittyy enintään yksi 4 a §:ssä säädetystä raja-arvosta;
- 2) suurkonsernilla konsernia, jossa ylittyy vähintään kaksi 4 c §:ssä säädetystä raja-arvosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen raja-arvojen ylittyminen määritetään konserniyri-
tysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

8 §

Osakkuusyritys

Osakkuusyritys on omistusyhteisyrittäjä, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään vii-
dennes ja enintään puolet omistusyhteisyrittäjän osakkeiden tai osuuksien tuottamasta
äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidennes tai tätä pienempi osa
sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, omistusyhtey-
syritystä pidetään osakkuusyrityksenä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä.

— — — — —

9 §

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

Tietätyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liit-
tyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muut-
tamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetun
Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU (jäljempänä *direktiivi*) 2 artik-
lan 1 kohdassa tarkoitettuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä Suomessa ovat:

- 1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi
on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoite-
tulla säännellyllä markkinalla;
- 2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolai-
tos; ja
- 3) vakuutusyhtiölain (521/2008) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettu vakuutusyhtiö.

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

2 §

Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (*kirjaus*). Jokainen tili on pi-
dettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityk-
sen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.

— — — — —

Kirjanpitoja ovat pääkirjanpito, jonka kirjauksista johdetaan tilinpäätös, sekä mahdol-
liset osakirjanpidot, joista viedään tiedot pääkirjanpitoon yhdistelmäkirjauksina.

3 §

Kirjaamisperusteet

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

4 §

Kirjausjärjestys ja -ajankohta

Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä.

Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava päiväkohtaiseen järjestykseen. Muut kirjaukset ja osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä.

Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava viipymättä. Muut kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että:

1) tässä tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 6 §:n toisessa virkkeessä säädettyllä tavalla; ja

2) se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidosta vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.

5 §

Tosite

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen avulla.

5 b §

Liitetietotosite

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (*liitetietotosite*). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

6 §

Kirjausketju

Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräjain tehtävää ilmoitusta.

7 §

Kirjanpitoaineisto

Tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksitta tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielisessä muodossa.

Tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston sisältöä ei saa muuttaa tai poistaa tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Sisältöä ei saa muuttaa eikä poistaa myöskään sen jälkeen, kun 6 §:ssä tarkoitettu ilmoitus on tehty tai kirjanpitovelvollinen on julkistanut tai antanut ulkopuolisen käyttöön aineistosta laatimansa välitilinpäätöksen tai muun vastavan asiakirjan.

Tositteen, kirjanpidon ja muun kirjanpitoaineiston muotoa saa muuttaa, jos se on tarpeen käsittelyn, siirron tai säilytyksen vuoksi. Tällöin on varmistettava sisällön ja kirjausketjun säilyminen.

7 a §

Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista

Kirjanpitovelvollisella tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat.

9 §

Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

Tilinpäätös, kirjanpidot, tositteet ja muu kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti 7 §:n vaatimukset täyttävällä tavalla siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

Tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten, että 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät.

Jollei muualla laissa ole säädetty pitempää määräaikaa säilyttämiselle, tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto sekä muu kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt siten, että 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät.

— — — — —

3 luku

Tilinpäätös ja toimintakertomus

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 2) tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman;

3) varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; 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.

Tilinpäätökseen on liitettävä 1 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on:

1) julkinen osakeyhtiö;

2) sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys; tai

3) yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

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

1 a §

Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen:

1) toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta;

2) taloudellista tilannetta; sekä

3) merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

Silloin, kun se on tarpeen 1 momentissa tarkoitettua kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä:

1) taloudelliset tunnusluvut; ja

2) muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, toimintakertomuksessa on esitettävä:

1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen;

2) arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä;

3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta;

4) tiedot sivuliikkeistä;

5) tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä siten kuin 5 luvun 2 a §:n 5 momentissa säädetään;

6) osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 8 §:ssä ja osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 8 §:ssä tarkoitettua toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista; sekä

7) muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.

2 §

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Jollei muualla tässä laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa 1 momentissa tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon, mitä 2 a §:ssä säädetään.

Jos tämän lain muun kuin 3 §:n säännöksen noudattaminen vaarantaisi merkittäväällä tavalla oikean ja riittävän kuvan antamisen, sitä ei sovelleta. Asianomainen säännös on yk-

silöitävä liitetiedoissa sekä annettava selvitys soveltamatta jättämisen perusteista ja vaikutuksista toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Edellä 1 momentin soveltamisesta mikroyritykseen säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

2 a §

Olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.

Sellaisen tilinpäätöstä tai toimintakertomusta koskevan seikan osalta, joka ei ole olennainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, saadaan poiketa tämän lain säännöksestä, joka koskee:

- 1) tulon tai menon jaksottamista;
- 2) omaisuus- tai velkaerän arvostamista;
- 3) esittämistapaa;
- 4) tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja; tai
- 5) konsernitilinpäätöksen laatimista.

Mitä 2 momentissa säädetään, ei sovelleta 2 luvun 1 §:n mukaiseen velvollisuuteen merkitä jokainen liiketapahtuma kirjanpitoon. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus 2 momenttiin perustuvasta poikkeamisesta.

3 §

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa 2 ja 2 a §:n mukaisesti sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (*suoriteperuste*);
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-erään merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*).

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvonn lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Silloin, kun on kysymys 2 a §:ssä tarkoitettusta olennaisesta seikasta, saadaan 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen

on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

4 §

Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen sekä maksuperusteinen tilinpäätös

Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

Jos mikroyritys on yhdistys tai säätiö, se saa laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti edellyttäen, että se ei ole emoyrityksenä konsernissa, josta on laadittava konsernihilinpäätös. Maksuperusteisessa tilinpäätöksessä tulee esittää ainakin seuraavat liitetiedot:

- 1) arvio menettelyn vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- 2) taseeseen merkitsemättömät osto- ja myyntisaamiset;
- 3) muutokset 4 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitetussa vaihto-omaisuudessa;
- 4) muutokset 4 luvun 3 §:ssä tarkoitetuissa pysyvissä vastaavissa;
- 5) vieraan pääoman korkojen suoriteperusteinen määrä; sekä
- 6) lomapalkkavelan suoriteperusteinen määrä.

7 a §

Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koskevasta luettelosta

Hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös 2 luvun 7 a §:ssä tarkoitettua luetteloa kirjanpidoista ja aineistoista.

9 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka on pienyritystä suurempi.

10 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että:

- 1) lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai 1 a §:n mukaisessa toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja;
- 2) lyhennelmään ei liitetä tilintarkastuskertomusta;
- 3) lyhennelmässä annetaan tieto siitä, onko tilintarkastajan lausunto tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla tavalla vakiomuotoinen, ehdollinen vai kielteinen, tai että tilintarkastaja ei ole voinut antaa lausuntoa;

4) lyhennelmässä kerrotaan, jos vakiomuotoisesta lausunnosta huolimatta tilintarkastaja esittää tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetun lisätiedon tai 5 §:n 4 momentin mukaisen huomautuksen; ja

5) lyhennelmässä on tieto siitä, mistä rekisteristä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat saatavissa täydellisinä, tai tieto siitä, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole vielä toimitettu rekisteröitäväksi.

11 §

Jäljennösten antamisvelvollisuus

— — — — —
Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.
— — — — —

13 §

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

— — — — —
Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovelletaan, mitä 2 luvun 7 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.
— — — — —

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

5 §

Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.

Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotaksoihin. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotaksoilta saadaan lukea hankintamenoon.

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, tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitotavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.

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

8 §

Omat ja emoyrityksen osakkeet ja osuudet

Osakeyhtiölaissa tarkoitettua yhtiön omaa osaketta ei saa merkitä taseeseen eikä ulkomaisen tytäryrityksen omistamaa omaa tai suomalaisen emoyrityksen osaketta konsernitaseeseen. Taseeseen ei saa merkitä myöskään osuuskuntalaissa tarkoitettua osuuskunnan omaa osuutta ja osaketta osuuskunnassa ja sen emoyhteisössä.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

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 käypä markkinahinta 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.
- Kirjanpitovelvollinen saa arvostaa 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla myös pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat.
- Kun 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut saamiset tai 2 kohdassa tarkoitetut vaihtuvat vastaavat taikka 2 momentissa tarkoitetut pysyvät vastaavat arvostetaan hankintamenoa alempaan arvoon, merkitään erotus tuloslaskelmaan rahoituskuluksi taikka muuhun luonteensa mukaiseen erään.

2 a §

Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto

Edellä 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetystä poiketen johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa. Käyvän arvon rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka tulee 1 momentissa tarkoitetun standardin edellyttämällä tavalla merkitä tulosaikutteisesti.

Jolleivät 1 momentissa tarkoitetut kansainväliset tilinpäätösstandardit edellytä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoitun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; ja

2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai tuloksen arvioimiseksi.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä 4 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja se noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä rahoitusvälineiden arvostamisessa.

2 b §

Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätös-standardeja sekä 2 a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä sijoituskiinteistön arvostamisessa.

5 §

Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (*poisto*). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (*aktiointi*).

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 §

Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.

Jos kirjanpitovelvollinen on itse luonut 1 momentissa tarkoitetun aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.

5 b §

Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen

Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

5 c §

Pääomalainan merkitseminen taseeseen

Omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena siten kuin IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvopapereilta edellytetään. Muussa tapauksessa tällainen laina merkitään vieraaseen pääomaan.

8 §

Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina.

Jos kehittämismenoja on aktivoitu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää saada jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista kirjanpitovelvollisessa, joka on:

- 1) osakeyhtiö tai muussa laissa osakeyhtiölain noudattamiseen velvoitettu yhteisö;
- 2) sellainen avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä; tai
- 3) osuuskunta tai muussa laissa osuuskuntalain noudattamiseen velvoitettu yhteisö.

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

10 §

Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida 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 vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

12 §

Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 3 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9—11 §:ssä säädetään, 1 luvun 1 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettu luonnollinen henkilö sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenon sen vaikutusajana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, ei oikeuta poikkeamaan aktivointivelvoitteesta silloin, kun menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, eikä säädetystä enimmäisajasta poistojen tekemiselle.

13 §

Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

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

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

Jos 1 momentissa tarkoitettun menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset sekä 2 momentissa tarkoitettut pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin.

15 §

Verotusperusteinen varaus

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

16 §

Kulukirjauksen oikaisu

Jos kulukirjaus, joka on tehty aikaisemmin kuin tilinpäätöksen tarkoittamalla tilikaudella rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvistä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. Oikaisua ei kuitenkaan tehdä liikearvoon.

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 varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus.

Jos 1 momentissa tarkoitettua korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahoitukseen. Tämän rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvokorotusrahoitusta on vastaavasti alennettava.

Edellä 13 §:ssä tarkoitettua arvonalennuksen tarpeellisuus arvioidaan arvonkorotuksen mukaisen arvon mukaan tilikauden päättymishetkellä.

18 §

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 varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränä tuloslaskelmaan ja taseeseen.

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;
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; tai
- 4) osuuskunta;

Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, jos se harjoittaa liiketoimintaa. Velvollisuus ei koske ammatinharjoittajaa eikä liikkeenharjoittajaa.

Oikeaa ja riittävää kuvaa koskevasta 3 luvun 2 §:n vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonsernissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

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 säädettyllä tavalla.

Edellä 4 momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitetuin edellytyksin myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen, että:

1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa

a) direktiiviä noudattaen;

b) direktiivin mukaisesti laadittuja konsernitilinpäätöksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla;

c) IAS-asetuksella hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti; tai

d) menetelmästä kolmansien maiden arvopapereiden liikkeeseenlaskijoiden soveltamien tilinpäätösstandardien vastaavuuden määrittämiseksi Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2003/71/EY ja 2004/109/EY nojalla annetun komission asetuksen (EY) N:o 1569/2007 mukaisesti määriteltäviä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla; sekä

2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

1) tytäryritykset eivät ole yksittäin ja yhteisvaikutukseltaan olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernista päätyneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta; tai

2) kukin tytäryrityksistä voitaisiin jättää yhdistelemättä 3 §:n nojalla.

Mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos suomalaisen emoyrityksen liikkeen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena rahoitusvälineiden markkinoista sekä neuvoston direktiivien 85/611/ETY ja 93/6/ETY ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/12/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivin 93/22/ETY kumoamisesta annetun Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivin 2004/39/EY tarkoittamalla säännellyllä markkinalla Suomessa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.

2 §

Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 3—5 lukua ottaen huomioon sen erityispiirteet tilinpäätökseen verrattuna. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.

Suurkonsernin konsernitilinpäätökseen sisällytetään konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Sama koskee myös sellaista konsernia, konserniyrityksiin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 a §:ssä tarkoitettut tiedot myös konsernista. Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:ssä säädetään säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan toimintakertomuksessa tai erillisessä kertomuksessa esitettävästä hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä.

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

3 §

Poikkeukset tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemisselvyydestä

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

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

3) poikkeuksellisesti 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 se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

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.

5 §

Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

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 edellyttäen, että tästä menettelystä esitetään konsernitilinpäätöksessä liitetiedot kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) säädetyllä tavalla.

Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet

— — — — —

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

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 verotusperusteiset varaukset.

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.

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*), aktivoidaan ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei emoyritys voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on konserniliikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

Se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (*konsernireservi*), saadaan merkitä taseen vastattaviin omaksi eräkseen edellyttäen, että on odotettavissa sitä vastaava meno tai menetys tytäryrityksessä. Konsernireservi merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä

Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on 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 verovaiikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisselvollisuus

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; tai
- 2) yhdistelemistä rajoittaa muu 3 §:ssä tarkoitettu seikka.

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, konsernitaseessa esitetään 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 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, lisätään konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon 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 verotusperusteisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Edellä 2 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 momentissa säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin 8 §:n 6 momentissa 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 tarpeel-

liset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

16 §

Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, yhdistellään tämä konsernitilinpäätös osakkuusyrityksen tietoina 12—15 §:n mukaisesti.

7 a luku

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain nojalla annetuissa säännöksissä IAS-asetuksessa säädetyn menettelyn mukaisesti Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyt standardit ja niistä annettuja tulkintoja.

2 §

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen

Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa säännellyllä markkinalla, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

— — — — —

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta

Tämän lain noudattamisesta ja soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja työ- ja elinkeinoministeriön asettama kirjanpitolautakunta. Ministeriö julkistaa lautakunnan kannanottoja hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi.

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Jos velvollisuus laiminlyödään, patentti- ja rekisterihallitus voi velvoittaa sen, jonka mainitun luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla ilmoittamaan tilinpäätöksen rekisteröitäväksi määräämässään ajassa. Uhkasakosta säädetään uhkasakkolaissa (1113/1990). Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista:

- 1) Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 4 §:ssä tarkoitetuissa valvottavissa; sekä
- 2) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siltä osin kuin Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:ssä säädetään.

2 §

Kirjanpitolautakunta

Kirjanpitolautakunta voi antaa ohjeita ja lausuntoja viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta.

Kirjanpitolautakunta voi erityisestä syystä yksittäistapauksissa myöntää määräajaksi poik-keuksia 3 luvun 6 §:ssä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentissa säädetystä. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan unionin tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säännösten vastainen.

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaisia jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta annetaan tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Työ- ja elinkeinoministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

4 §

Kirjanpitorikkomus

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta

1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 3 momentissa säädetystä määräajassa,

2) laiminlyö 2 luvun 5 a §:ssä tarkoitetun velvollisuuden liittää työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys käteisenä rahana maksetusta palkasta 2 luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen,

3) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitetun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden taikka

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

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

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Sen estämättä, mitä tässä laissa säädetään, kirjanpitovelvollisuuteen ja kirjanpitoon sekä tilinpäätökseen ja toimintakertomuksen julkistamiseen sovelletaan, mitä niistä muualla laissa tai sen nojalla säädetään tai määrätään.

Edellä 1 momentissa tarkoitettulla muulla säännöksellä tai määräyksellä ei voida velvoittaa osakeyhtiönä toimivaa pienyritystä laatimaan tai julkistamaan muita kuin tässä laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyjä tietoja. Mitä tässä momentissa säädetään osakeyhtiöstä, sovelletaan myös sellaiseen avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, pienyritys voidaan velvoittaa sisällyttämään tilinpäätökseensä muita tietoja kuin mitä tässä laissa ja sen nojalla annetussa säädöksessä tarkoitetaan edellyttäen, että:

- 1) tällaiset tiedot kootaan yhteiseen järjestelmään;
- 2) vaatimus tiedosta perustuu verolainsäädäntöön; ja
- 3) tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksessa.

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 erikseen pien- ja mikroyrityksille ja erikseen muille kirjanpitovelvollisille.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 1 luvun 4 a—4 d §:ssä tarkoitettuja raja-arvoja Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain voimaantulon jälkeen.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 2 a §:ssä säädetään rahoitusvälineen merkitsemisestä ja esittämisestä tilinpäätöksessä käyvän arvon määräisenä, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa käypään arvoonsa merkittyyn rahoitusvälineeseen tilinpäätökseen merkitsemisaikana voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 5 b §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 8 §:n 2 momentissa säädetään kehittämismenojen sekä saman luvun 9 §:ssä liikearvon hankintamenojen ja 11 §:ssä muiden pitkävaikutteisten menojen kuluksi kirjaamisesta, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoituun kehittämismenoon, liikearvoon ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon näitä menoja kuluksi kirjattaessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 12 §:n 2 momentissa säädetään, saa yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö sekä säätiö poistaa ennen tämän lain voimaantuloa hankkimansa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen ja muun mainitussa momentissa tarkoitetun erän hankintamenon ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 2015

Tasavallan Presidentti

Sauli Niinistö

Ulkomaankauppa- ja kehitysministeri Lenita Toivakka