

TILINPÄÄTÖKSEN KERTOMAA



www.siikavuo.com

Helsingissä 26.1.2016

Aktiivista taloushallinnon palvelua yli 30 vuotta

Tilinpäätöksen kertomaa

Kaikki yritykset laativat tilinpäätöksen kultakin yksittäiseltä tilikaudelta. Tilinpäätöstä koskevat säännöt on esitetty uudessa kirjanpitolaisissa (30.12.2015/1620). Lakia sovelletaan yleislakina kaikkiin liiketoiminnan ja ammatinharjoittajiin, niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta.

Laki perustuu keskeisiltä osiltaan Euroopan parlamentin ja neuvoston tilinpäätösdirektiiviin vuodelta 2013. Direktiivin keskeisenä tavoitteena on keventää tilinpäätössääntelyä etenkin pienissä yrityksissä.

Uudessa laissa korostetaan kirjanpitovelvollisen vastuuta. Kirjanpitovelvollisuuden määrittämisen ohella laki sisältää säännöksiä liiketapahtumien kirjaamisesta ja kirjanpidosta, tilinpäätökseen sisältyvistä asiakirjoista, toimintakertomuksesta kuin myös konsernitilinpäätöksestä. Lakia on täydennetty kahdella asetuksella¹.

Tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus, jossa annetaan **oikea ja riittävä kuva** yhtiön tilasta ja taloudellisesta asemasta. Erillistä, vanhojen sääntöjen mukaista, tasekirjaa ei tulevaisuudessa enää laadita. Vanhanmallisesta sidotusta tasekirjasta on siis täysin luovuttu.

Tietotekniikan kehittyessä sen sisältöä on nykyaikaistettu radikaalisti. Modernisoinnista huolimatta lähes samankaltainen asiakirja, kuin aikaisempi tasekirja, säilyy vielä pitkään tilinpäätöksen dokumenttina. Tulevina vuosina se

¹ Kirjanpitoasetus sekä asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 1753/2015

otsikoidaan sanalla ”tilinpäätös”. Siinä tiivistetään tilikauden olennaiset tapahtumat, joilla on ulkopuolisille lukijoille merkitystä.

Tilikaudelta on kirjanpitolain 3 luvun 1 pykälän mukaan laadittava tilinpäätös, joka sisältää seuraavat seikat:

1. tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen
2. tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman
3. varojen hankintaa ja niiden käyttöä selventävän rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; sekä
4. taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (liitetiedot).

Tuloslaskelmassa ja taseessa on esitettävä vastaavat tiedot viimeistä edelliseltä tilikaudelta eli vertailutiedot. Mikäli erä on muutettu, on vertailutietoja mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Jos vertailutiedot eivät ole jostain syystä käyttökelpoisia on tästä annettava erillinen selvitys liitetiedoissa.

Osakeyhtiön tilinpäätöksen sisältö on **julkista tietoa jo kahden viikon kuluttua** tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Osa tilinpäätöksen asiakirjoista eivät ole julkisia ja ne ovatkin laadittu yksinomaan yrityksen sisäiseen käyttöön tai viranomaisia varten (veroviranomainen). Näitä asiakirjoja ovat tase-erittelyt ja esimerkiksi osto- ja myyntireskontrien listaukset.

Toimintakertomus ei ole tilinpäätöksen osa, vaan erillinen asiakirja. Normaalisti osakeyhtiöstä poiketen asunto-osakeyhtiö laatii (AsOYL 10:5,1) aina toimintakertomuksen.

Yhtiön koko määrää tilinpäätöksen laajuuden

Uuden kirjanpitolain henki on, että ”pienet ensin”. Lakia on mietitty pienen yrityksen näkökulmaa ajatellen. Tilinpäätöksen laatimisen velvoitteissa on annettu huomattavia helpotuksia pienyrityksille sekä mikroyrityksille. Helpotukset eivät koske suuryrityksiä eikä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (PIE – yhteisöt).

Luonnollinen henkilö kirjanpitovelvollisena

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

Tietyin edellytyksin ammatin- ja liikkeenharjoittaja voi pitää yhdenkertaista kirjanpitoa. Mutta liiketapahtumat tulee kirjata siten, että kirjanpitovelvollinen voi

jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrän. Myös verotusta varten tarvittavat tiedot pitää olla helposti kirjanpitoaineistosta johdettavissa.

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
3. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin yli 3 henkilöä.

Mikroyrityksen määritelmä

Mikroyritys on sellainen kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

4. taseen loppusumma 350 000 euroa
5. liikevaihto 700 000 euroa
6. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

Pienyrityksen määritelmä

Pienyritys on sellainen kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

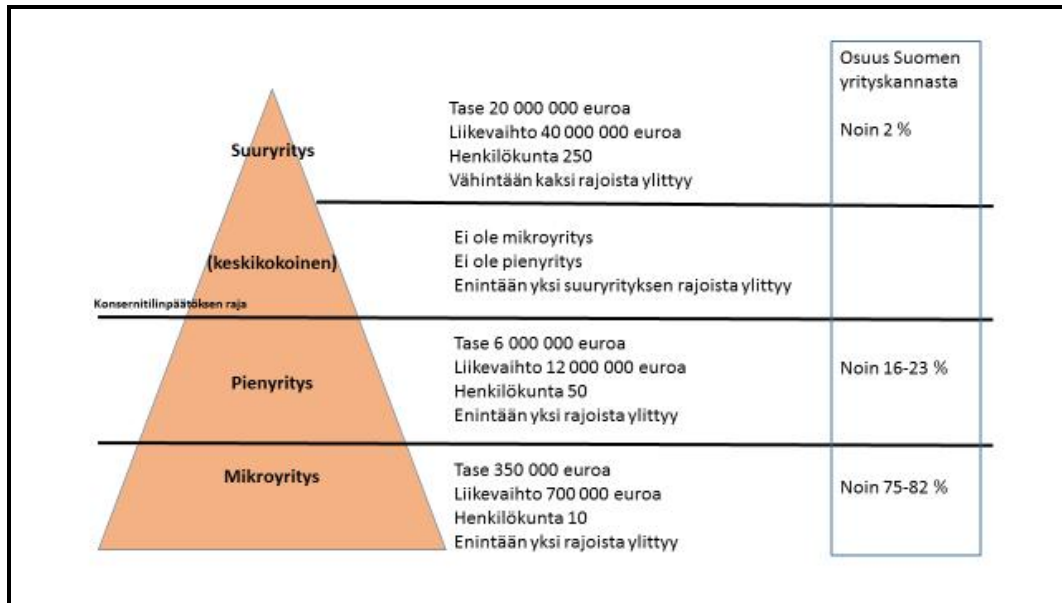
1. taseen loppusumma 6 000 000 euroa
2. liikevaihto 12 000 000 euroa
3. tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Suuryrityksen määritelmä

Suuryritys on sellainen kirjanpitovelvollinen, 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.

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö – käsitteenä on uusi kirjanpitolaissa. Se on alun perin otettu käyttöön tilintarkastussääntelyssä. Tällaisia ovat esimerkiksi suomalaiset yhteisöt, joiden liikkeelle laskemat osakkeet, velkakirjat tai muut arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalaissa säädetyllä tavalla sekä luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt eli niin sanotut PIE – yhteisöt (engl. Public Interest Entity). Näille yhteisöille on asetettu huomattavasti vaativampia säännöksiä tilinpäätöksen laatimisen suhteen kuin muille edellä kuvatuille yhteisöille.



Tilinpäätöksen sisältö

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa sekä tilinavausta tehtäessä on noudatettava yleisiä taloushallinnon perusperiaatteita (KPL 3 luku). Näihin perusperiaatteisiin kuuluu:

1. **Objektiivisuuden periaate.** Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa *oikea ja riittävä kuva* toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen² mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus
2. **Oletus toiminnan jatkuvuudesta**
3. **Johdonmukaisuuden periaate**, tarkoittaa, että samoja laatimisperiaatteita ja –menetelmiä sovelletaan tilikaudesta toiseen
4. **Sisältöpainotteisuuden periaate**, tarkoittaa, että huomio kiinnitetään liiketapahtuman tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan sen oikeudelliseen muotoon (asia ennen muotoa)
5. **Varovaisuuden periaate** riippumatta tuloksen muodostumisesta
6. **Tasejatkuvuus**, tilinavauksen on perustuttava edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen
7. **Suoriteperusteisuus**, tarkoittaa, että tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut otetaan huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä
8. **Erillisarvostus**, tarkoittaa, että kukin hyödyke ja muut tase – erät arvostetaan erikseen

² Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärän ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka jokin seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, arviointi olennaisuudesta tulee kohdistaa kokonaisuutena.

9. **Netottamiskielto**, tarkoittaa, että taseen vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelman tuotot ja kulut esitetään täysistä määristään niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Tilinpäätös ja toimintakertomus ovat päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Osakeyhtiössä tämän tekee hallitus.

Tilinpäätös ja kirjanpitoaineisto voidaan säilyttää yksinomaan sähköisessä muodossa. Mutta kuitenkin siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaisille ja tilintarkastajalle vaivattomasti ja ilman aiheutonta viivettä.

Määräajoista

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (KPL 3 luku 6 §). Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä on voitu määrätä tätä lyhyempikin aika tilinpäätöksen valmistumiselle. Osakeyhtiön tulee **antaa veroilmoitus viimeistään neljän kuukauden kuluttua** tilikauden päättymisestä. Muissa yhtiömuodoissa määräaika vaihtelee.

Osakeyhtiölain mukaan tilinpäätösasiakirjat on toimitettava tilintarkastajalle hyvissä ajoin ennen yhtiökokousta, kuitenkin vähintään kuukautta ennen. Tilintarkastajan tulee antaa **tilintarkastuskertomus viimeistään kahta viikkoa ennen varsinaista yhtiökokousta** (TTL 3 luku 15 §), jossa päätetään tilinpäätöksen vahvistamisesta sekä muista mahdollisista toimenpiteistä tilinpäätöksen suhteen.³

Varsinainen yhtiökokous on pidettävä yhtiöjärjestyksen määräämänä ajankohtana, kuitenkin **viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä**. Määräajat on säädetty virallisessa yhtiöjärjestyksessä, joka on merkitty kaupparekisteriin.

Rekisteröinti kaupparekisteriin

Osakeyhtiölain nojalla osakeyhtiöt ovat aina, liiketoiminnan laajuudesta riippumatta, velvollisia toimittamaan tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa rekisteriviranomaisille. Verotoimisto toimittaa osan asiakirjoista automaattisesti, osa jää yrityksen hallituksen vastuulle (esimerkiksi tilintarkastuskertomus).

³ Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus ei ole pakollista pienissä yhtiöissä, joissa ylittää enintään yksi seuraavista rajoista: taseen loppusumma 100 000 euroa, liikevaihto 200 000 euroa ja palveluksessa keskimäärin yli 3 henkilöä. Jos yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiökokouksessa käsitellään tilintarkastuskertomus tai valitaan tilintarkastaja, on yhtiöjärjestyksestä noudatettava.

Tilinpäätöksen liitetiedot

Liitetiedot laaditaan täydentämään tilinpäätöksessä esitettävää tuloslaskelmaa ja tasetta.

Pien- ja mikroyritysjärjestyksen (PMA) mukaan liitetietojen minimivaatimuksena on se, että annetaan tieto siitä, että tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen mukaisesti. Osakeyhtiöt ja osuuskunnat joutuvat tämän lisäksi esittämään oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotuksen jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä.

Mikäli lakia ja asetusta noudatetaan, eivät liitetietovaatimukset juurikaan nykyisiä säädöksiä kummoisempia ole. Suurin osa tilinpäätösinformaatiosta ilmenee tuloslaskelmasta ja taseesta. Toki tilinpäätös on päivittäinen ja hallituksen on se allekirjoitettava. Tase-erittelyt allekirjoittaa niiden laatija.

Pienyrityksillä oikean ja riittävän kuvan vaatimus on samankaltainen kuin isommillakin yrityksillä. Mikroyrityksille on säädetty ns. *suojasatama – säännös*. Tämä tarkoittaa sitä, että yhtään lisätietoa tai ylimääräistä tietoa mitä säädösten minimi määrää jonkun seikan suhteen ei tarvitse antaa⁴. Tämä ei koske yhdistyksiä, säätiöitä tai asunto – osakeyhtiöitä.

Tässä seuraavassa on esitetty *pienyrittäjien sekä mikroyrittäjien* poikkeukselliset liitetietovaatimukset. Asiat ovat listattu pien- ja mikroyritysjärjestyksessä (PMA) ja ovat huomattavasti kevyemmät kuin suurissa yrityksissä. Vertailutietoja edelliseen tilikauteen nähden ei tarvitse esittää, mutta hyvä kirjanpito tapa suosittelee kahden tilikauden lukujen esittämistä rinnakkain.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Liitetietona on esitettävä noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä johdonmukaiset jaksotusperiaatteet ja – menetelmät *siltä osin kuin ne ovat pienyritykselle valinnaisia*.

Näitä tietoja ei kuitenkaan tarvitse antaa seuraavista asioista:

1. vaihto – omaisuudesta, jos siihen kuuluvien hyödykkeiden käyttöjärjestys on niiden hankintajärjestyksen mukainen (first in – first out)
2. taseeseen aktivoitua aineettomasta oikeudesta, mikäli sen hankintameno kirjataan kuluksi kymmenen vuoden aikana
3. kehitysmenoista, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun⁵ mukaisesti vaan on kirjattu suoraan tilikauden kuluksi
4. pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteella mukaisesti⁶

⁴ PMA – asetus 4 luku

⁵ Kirjanpitolaki 5 luku 8, 9 tai 11 §

⁶ Kirjanpitolain 5 luvun 4 §:ssä mainitaan, että pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo kirjataan valmistumisasteen perusteella. Mikäli tulo kirjataan valmistumisasteen perusteella, on siitä annettava tieto liitetiedoissa. Mikäli tulo kirjataan suoriteperusteella, ei siitä tarvitse erikseen antaa tietoa liitetiedoissa.

5. rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan KPL 5 luvun 2 § mukaisesti eli saamiset nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon, rahoitusomaisuus hankintamenon suuruusina, velat nimellisarvoonsa tai nimellisarvoa korkeampaan arvoon
6. perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.

Liitetietona ei tarvitse eritellä pysyviä vastaavia mikäli niiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuneet muuttuvat menot.

Mikäli poistot ovat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja, ei niitä tarvitse erikseen ilmoittaa liitetietona. Arvonkorotukset on ilmoitettava erikseen. Avustuksia ei tarvitse ilmoittaa liitetietoina mikäli ne on kirjattu hankintamenon vähennykseksi. Pienhankintaa ei ilmoiteta lainkaan.

Poikkeukselliset erät

Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, *jolleivät ne ole epäolennaisia*.

Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat

Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, *jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä*. Yleensä nämä asiat tulevat esille vasta tilikauden päättymisen jälkeen. Näistä tapahtumista on esitettävä arvio niiden taloudellisesta merkityksestä yhtiölle.

Arvonkorotusrahasto

Mikäli yritys on korottanut pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa, liitetietona on esitettävä:

1. arvonkorotusrahaston muutokset tilikauden aikana
2. selvitys arvonkorotusrahaston muutoksiin liittyvistä verovaikutuksista, sekä
3. arvonkorotuksen kohteiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta.

Esimerkiksi Krista Oy on solminut As Oy Mirkun kanssa kolmen porraskäytävän maalausurakan hintaan 21 000 euroa. Tilinpäätöshetkellä urakasta on luovutettu ostajalle kaksi porraskäytävää. Krista Oy kirjaa tilikauden tuloksi 14 000 euroa. Mikäli urakasta olisi valmiina vain 65 % kirjataan valmistamisasteen perusteella tilikauden tuloksi 13 650 euroa. Jälkimmäisestä on annettava tieto tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä⁷

Saamiset merkitään tilinpäätökseen nimellisarvoonsa. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään tilinpäätökseen yleensä hankintamenon suuruisina. Jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta on tätä alhaisempi, voidaan käyttää alhaisempaa arvoa (KPL 5 luku 2 – 2b §). Arvonkorotuksia ei suositella missään olosuhteissa.

Jos pienyrittäjä on merkinnyt tilinpäätökseen rahoitusvälineet tai sijoituskiinteistöt käypään arvoon on liitetietona esitettävä:

1. arvonmäärittämissä ja –menettelyjen keskeiset oletukset
2. kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo
3. kunkin lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon
4. kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta, luonne sekä olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen
5. käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana.

Mikäli käypää arvoa ei käytetä, on liitetiedoissa kuitenkin esitettävä kunkin johdannaissopimuslajin käypä arvo, jos se voidaan luontevasti määrittää. Jos markkina – arvoa ei voida vaikeuksitta määrittää, mutta muiden samankaltaisten johdannaisten osalta se voidaan määrittää, käypä arvo voidaan johtaa osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina – arvosta.

Pitkäaikaiset lainat

Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaisista veloista, jotka eräänntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua päättyneestä tilinpäätöksestä.

Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut

Liitetietona on esitettävä:

1. esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyrittäjä on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä käteispanntien, ajoneuvokiinnitysten, yritysikiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisiin määriin
2. taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumuksien yhteismäärä
3. tiedot taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta ja liiketoiminnallisesta tarkoituksesta, mikäli järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten
4. pienyritystä koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi.

⁷ Tämä osio ei koske mikroyritystä

Annetuista vakuuksista on eriteltävä ne, jotka pienyritys on antanut samaan konserniin kuuluvan yhtiön puolesta kuin myös osakkuusyrittensä puolesta. Annetun vakuuden arvoksi ilmoitetaan enintään sen velan määräisenä, jonka vakuudeksi se on annettu. Jos annetun vakuuden arvo on velkaa pienempi, vakuus ilmoitetaan pienemmästä arvosta.

Tiedot emoyrityksestä

Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka. Tämä tieto on annettava siitä yhtiöstä, joka laatii konsernitilinpäätöksen ja johon pienyritys välittömimmin kuuluu.

Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset

Toimitusjohtajasta, hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti liitetietona heille myönnetty rahalainojen yhteenlaskettu määrä. Samoin on ilmoitettava lainojen vähennykset tai lisäykset tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot. Lisäksi on ilmoitettava näiden lainojen vakuudet ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö. Samat säännöt koskevat yhtiön tekemiä eläkesitoumuksia johdon puolesta.

Liiketoimet intressitahojen kanssa

Liitetietona on esitettävä pienyrittäjien ja tämän intressipiireihin kuuluvien välisistä liiketoimista, *mikäli ne ovat olennaisia* eikä ne liity tavanomaiseen liiketoimeen.

Henkilöstö

Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana. Vertailutietoa edellisestä vuodesta ei esitetä.

Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset

Liitetietona on esitettävä tilikauden aikana tehtyjen omien osakkeiden hankintojen perusteet.

Esitettävä on myös hankittujen tai luovutettujen omien osuuksien lukumäärä, nimellisarvot tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta – arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osuudet edustavat merkitystä omasta pääomasta.

Lisäksi on esitettävä hankinnoissa tai luovutuksissa suoritettu vastike. Ja vielä liitetietona pitää esittää kaikkien yhtiön hallussa olevien osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta – arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osuudet edustavat merkitystä omasta pääomasta.

Toimintakertomusta vastaavat tiedot

Pienyrittäjä ei ole velvollinen laatimaan erillistä toimintakertomusta. Mikäli kuitenkin kirjanpitolain 3 luvun 1 a §:ssä tarkoitettu tieto on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi asianomaisesta pienyrityksestä tulee nämä tiedot esittää liitetietona.

Toimintakertomus

Toimintakertomus⁸ ei ole osa osakeyhtiön tilinpäätöstä vaan erillinen tilinpäätökseen liittyvä asiakirja. Toimintakertomus täydentää tilinpäätösinformaatiota. Pienyrittäjä ja mikroyrittäjä saavat jättää toimintakertomuksen tekemättä. Toimintakertomusta vastaavat tiedot voidaan esittää liitetietoina.

Mutta jos se laaditaan, siinä tulee kuvata:

1. toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta
2. taloudellista tilannetta
3. merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

Ja jos on tarpeen edellä kerrotun kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä:

1. taloudelliset tunnusluvut
2. muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.

Edellä mainitut seikat pitää olla kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Tarvittaessa on viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin. Toimintakertomuksessa annetaan täydentäviä tietoja, jotta lukija saa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta.

Näiden lisäksi toimintakertomuksessa on esitettävä:

1. tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen
2. arvio tulevasta kehityksestä
3. selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta
4. tiedot sivuliikkeistä
5. tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä siten kuin KPL 5 luvun 2 a §:n 5 momentissa säädetään
6. osakeyhtiölain (OYL 624/2006) 8 luvun 8 §:ssä ja osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 8 §:ssä tarkoitettut toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista
7. muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.

⁸ KPL 3 luku 1 a §

Ympäristöasiat

Kila on antanut yleisohjeen 24.10.2006 ympäristöasioiden kirjaamisesta ja laskennasta. Yleisohjeen taustana on Euroopan yhteisön komission 30.5.2001 antama suositus.

Osakkeet

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön osakkeiden määrä lajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset (OYL 8:5.3,1 §).

Hallituksen esitys tuloksen käsittelyksi

Mikäli liitetiedoissa ei ole ilmoitettu on toimintakertomuksessa esitettävä hallituksen ehdotus yhtiökokoukselle tilikauden tuloksen käsittelyssä. Osakeyhtiön jakokelpoisina varoina on vapaa oma pääoma, kun ensin kaikki tappiot on katettu.

Osakeyhtiölain 20:23 §:n tarkoittama selvitys oman pääoman lisäyksestä

Mikäli osakeyhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, tulee tästä tehdä ilmoitus kaupparekisteriin.

Toimintakertomus

Sen sisältö AsOYL 10:5.2:n mukaan

1. Tiedot yhtiövastikkeen käytöstä, jos vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein.
2. Mahdollisten pääomalainojen pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko.
3. Tiedot yhtiön omaisuuteen kohdistuvista pysyvistä rasitteista ja kiinnityksistä sekä siitä, missä panttikirjat ovat.
4. Tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen.
5. Tiedot talousarvion toteutumisesta sekä riittävä selvitys olennaisista poikkeamista talousarvioon nähden.
6. Arvio todennäköisesti tulevasta kehityksestä.
7. Hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.

Menojäännöspoiston ja tasapoiston ero poistosuunnitelmassa

Menojäännöspoisto

Liikevaihto	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Kulut	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Tulos A	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
Poistot	750	562	422	316	237	178	134	100	75	56
Tulos B	- 50	138	278	384	463	522	566	600	625	644
Verot 26 %										
Tuloksesta A	182	182	182	182	182	182	182	182	182	182
Tuloksesta B	0	23	72	100	120	136	147	156	162	167
										Yhteensä 1083
				(138-50)						

Kalusto 3000 eurolla Menojäännöspoisto 25 %

Menojäännös	2250	1688	1266	950	713	535	401	301	226	170
-------------	------	------	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Tasapoisto

Liikevaihto	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Kulut	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Tulos A	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
Poistot	600	600	600	600	600					
Tulos B	100	100	100	100	100	700	700	700	700	700
Verot 26 %										
Tuloksesta A	182	182	182	182	182	182	182	182	182	182
Tuloksesta B	26	26	26	26	26	182	182	182	182	182
										Yhteensä 1040

Kalusto 3000 eurolla Tasapoisto viisi vuotta

Menojäännös	2400	1800	1200	600	0
-------------	------	------	------	-----	---

Tilintarkastus ja toiminnantarkastus

Tilintarkastus

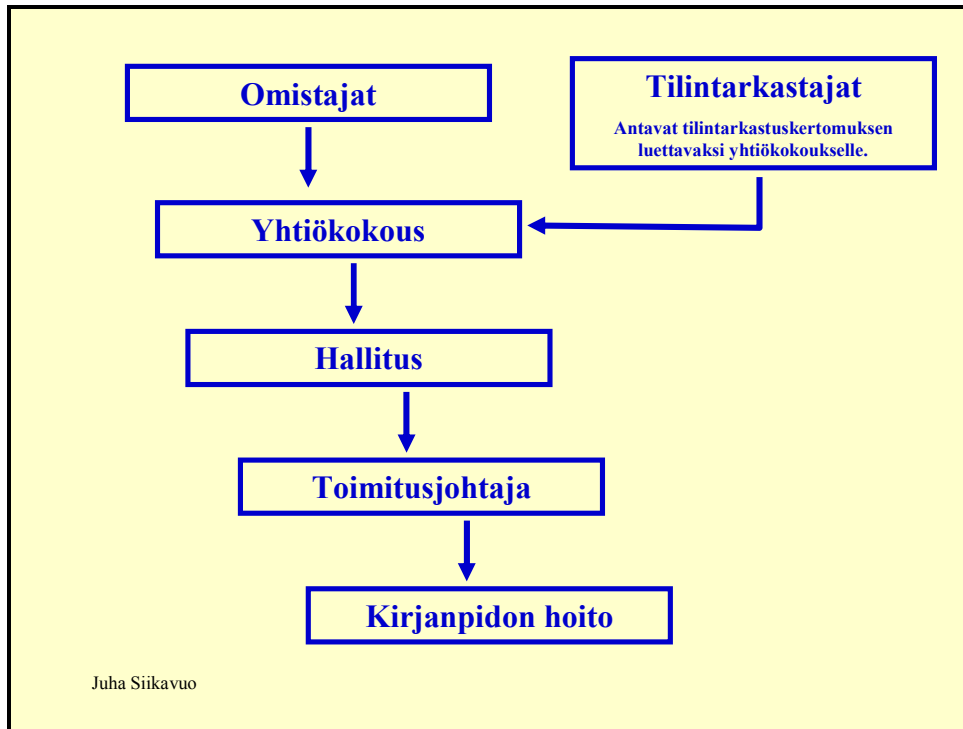
- Tilintarkastus on laillisuusvalvontaa.
- Tarkastus perustuu lakiin ja yleiseen intressiin.
- Tilintarkastuslaki (13.4.2007/459).
- Tilintarkastaja on ulkopuolinen yrityksestä täysin riippumaton ja auktorisoitu.
- Tilintarkastajana voi toimia auktorisoitu tarkastaja HTM tai KHT.
- Maallikko ei voi käyttää tilintarkastaja nimikettä, hän on toiminnantarkastaja.
- Tilintarkastaja ei puutu yrityksen arvoasetelmiin eli ei osallistu itse liiketoimintaan.
- Tilintarkastaja antaa kertomuksen omistajille yhtiökokoukseen.
- Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:
 - taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa,
 - liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai
 - palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Juha Siikavuo

Asunto-osakeyhtiön on valittava tilintarkastaja (AsOYL 9:5) jos

1. Yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on vähintään 30 osakkeenomistajien hallinnassa olevaa huoneistoa.
2. Tilintarkastaja on valittava tilintarkastuslain tai muun lain perusteella.
3. Osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaan on käsiteltävä.

Jos yhtiöjärjestyksessä on maininta, että tilintarkastaja on valittava tulee se valita mikäli jokin edellä mainittu täyttyy. Jos yhtiöjärjestyksessä on maininta, että tilintarkastaja on valittava, eikä edellä mainitut ehdot täyty on valittava toiminnantarkastaja.



Pienyrityksen kululajikohtainen tuloslaskelma

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
 - a. Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa. Ostot tilikauden aikana
 - ab. Varastojen muutos
 - b. Ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut
 - a. Palkat ja palkkiot
 - b. Henkilöstösivukulut
 - ba. Eläkekulut
 - bb. Muut henkilöstösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a. Suunnitelman mukaiset poistot
 - b. Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - c. Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja –kulut
 - a. Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
 - b. Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä
 - c. Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - d. Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - e. Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f. Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g. Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
 - a. Poistoeron muutos
 - b. Verotusperusteisten varausten muutos
 - c. Konserniavustus
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Mikroyrityksen kululajikohtainen tuloslaskelma suppeimmillaan

Bruttotulos

- Henkilöstökulut
- Poistot ja arvonalentumiset
- Liiketoiminnan muut kulut

= **Liikevoitto (-tappio)**

Rahoitustuotot ja -kulut

= **Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja**

Tilinpäätössiirrot

Tuloverot

Muut välittömät verot

= **Tilikauden voitto (tappio)**

Kiinteistön tuloslaskelma (kirjanpitoasetuksen 4 § mukaan)⁹

1. Kiinteistön tuotot
 - a. Vastikkeet
 - b. Vuokrat
 - c. Käyttökorvaukset
 - d. Muut kiinteistön tuotot
2. Luottotappiot ja oikaisuerät
3. Kiinteistön hoitokulut
 - a. Henkilöstökulut
 - b. Hallinto
 - c. Käyttö ja huolto
 - d. Ulkoalueiden hoito
 - e. Siivous
 - f. Lämmitys
 - g. Vesi ja jätevesi
 - h. Sähkö ja kaasu
 - i. Jätehuolto
 - j. Vahinkovakuutukset
 - k. Vuokrat
 - l. Kiinteistövero
 - m. Korjaukset
 - n. Muut hoitokulut
4. KÄYTTÖKATE/HOITOKATE
5. Poistot ja arvonalentumiset
 - a. Rakennuksista ja rakennelmista
 - b. Koneista ja kalustosta
 - c. Muista pitkävaikutteisista menoista
6. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a. Osinkotuotot
 - b. Korkotuotot
 - c. Muut rahoitustuotot
 - d. Korkokulut
 - e. Muut rahoituskulut¹⁰
7. VOITTO (-TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ¹¹
8. Satunnaiset erät
 - a. Satunnaiset tuotot
 - b. Satunnaiset kulut
9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
10. Tilinpäätössiirrot
 - a. Poistoeron muutos
 - b. Vapaaehtoisten varausten muutos
11. Välittömät verot
12. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)

⁹ Asunto-osakeyhtiössä saadaan laatia pienyrityksen kululajikohtaisen tuloslaskelman mukaista kaavaa, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa.

¹⁰ Jos perittävät vastikkeet voidaan eritellä hoito- ja pääomavastikkeisiin, esitetään pääomavastikkeet kohdassa muut rahoitustuotot.

¹¹ Satunnaiset erät puuttuvat piennin ja mikroyrityksen tuloslaskelmakaavasta.

Ammatinharjoittajan tuloslaskelma¹²

1. Tuotot
 - a. Tuotot ammatista
 - b. Muut vakinaiset tuotot
 - c. Satunnaiset tuotot
 - d. Oma käyttö
 - e. Vapaaehtoisten varausten vähennys
2. Kulut
 - a. Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa. Tilikauden alussa
 - ab. Ostot tilikauden aikana
 - ac. Tilikauden lopussa
 - b. Palkat
 - c. Vuokrat
 - d. Muut vakinaiset kulut
 - e. Poistot
 - f. Satunnaiset kulut
 - g. Korot
 - h. Vapaaehtoisten varausten lisäys
 - i. Välittömät verot
3. Tilikauden voitto (tappio)

¹² Jos tuotot ja kulut on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteen mukaisina, siitä on ilmoitettava tuloslaskelmassa tai sen liitteenä.

Tase

Vastaavaa

Pysyvät vastaavat

Aineettomat hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet

Sijoitukset

Pysyvät vastaavat yhteensä

Vaihtuvat vastaavat

Vaihto – omaisuus

Pitkäaikaiset saamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

Vaihtuvat vastaavat yhteensä

Vastaavaa yhteensä

Vastattavaa

Oma pääoma

Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

Ylikurssirahasto

Arvonkorotusrahasto

Muut rahastot yhteensä¹³

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

Tilikauden voitto (tappio)

Oma pääoma yhteensä

Tilinpäätössiirtojen kertymä

Pakolliset varaukset

Vieras pääoma

Pitkäaikainen vieras pääoma

Lyhytaikainen vieras pääoma

Vieras pääoma yhteensä

Vastattavaa yhteensä

¹³ Muita rahastoja ovat esimerkiksi käyvän arvon rahasto, vararahasto, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot, rakennusrahasto. Arvonkorotusrahasto ei voida käyttää osakepääoman korotukseen. Mikäli asunto-osakeyhtiö kerää varoja rakentamiseen tai remonteihin kannattaa kerätyt varat kirjata taseeseen rakennusrahastoon, ei tuloslaskelmaan tulosvaikutteisesti.