

Marianne Ahola

# Osakeyhtiön tasekirjapohja

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

Huhtikuu 2013

Tekijä Otsikko	Marianne Ahola Osakeyhtiön tasekirjapohja
Sivumäärä Aika	47 sivua + 6 liitettä 2.4.2013
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Talous ja rahoitus
Ohjaaja	Lehtori Raija Olkkola
<p>Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Visma Services Oy:lle. Sen tavoitteena oli laatia osakeyhtiön tasekirjapohja, jota toimeksiantajan taloushallinnon ammattilaiset voivat käyttää tasekirjoja tehdessään. Tasekirjapohjan tuli kattaa kaikki yksityisen suomalaisen osakeyhtiön tilinpäätökselle asetetut lainsäädännölliset vaatimukset. Lisäksi opinnäytteen tuotoksessa eli tasekirjapohjassa tuli olla ohjeistus ja sen piti olla helposti muokattavissa eri osakeyhtiöiden tarpeisiin.</p> <p>Työn teoreettinen osuus toteutettiin kirjallisuustutkimuksena. Viitekehyksenä käytettiin tilinpäätökseen liittyvää voimassaolevaa lainsäädäntöä, työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan yleisohjeita ja aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Lainsäädännöllinen tietoperusta koostui pääasiassa kirjanpito- ja osakeyhtiölakien sekä kirjanpitoasetuksen sisällöstä. Työn tietoperustassa esiteltiin osakeyhtiön tilinpäätökseen liittyvät periaatteet ja säännöt. Lisäksi tilinpäätöksen tuotos eli tasekirja käytiin läpi asiakirjoittain niiden tarkoituksen, rakenteen ja sisällön osalta tasekirjan yleisimmän esittämisjärjestyksen mukaisesti.</p> <p>Tasekirjapohjan toteutus aloitettiin tutkimalla olemassa olevia tasekirjoja ja niiden toteutuksia sekä vertaamalla niitä tietoperustan pohjalta muodostettuun näkemykseen tasekirjapohjan sisällöstä. Toteutus eteni ohjelmiston valintaan ja lopulta tuotoksena syntyi taulukkolaskentaohjelmalla laadittu osakeyhtiön tasekirjapohja, joka kattaa kaikki sille asetetut sisällölliset vaatimukset. Tasekirjapohja jaoteltiin taulukkolaskentaohjelmassa asiakirjoittain eri välilehdille. Ohjeistus toteutettiin niin, että aiheeseen liittyvä ohje juoksee asiakirjan rinnalla omalla sivullaan tulostusalueen ulkopuolella. Näillä ratkaisuilla tasekirjan lopullisen version tulostamisesta ja asiakirjojen sekä yksittäisten sisältöriivien muokkaamisesta ja poistamisesta tuli helppoa ja suoraviivaista. Tasekirjapohjan sähköinen versio on luovutettu toimeksiantajalle ja lisäksi se on esitetty tämän työn liitteenä.</p> <p>Osakeyhtiön tasekirjapohjasta saatiin tuotettua helppokäyttöinen ja kattava kokonaisuus, joka tarjoaa kehittymismahdollisuuksille hyvän ja luotettavan lähtökohdan. Jatkon kannalta tasekirjapohjaan voisi liittää enemmän käytännön esimerkkejä ja sitä voisi laajentaa kattamaan myös osakeyhtiön konsernitilinpäätöksen. Lisäksi tasekirjapohjasta voisi jalostaa omat pohjat eri yritysmuodoille.</p>	
Avainsanat	tilinpäätös, tasekirja, osakeyhtiö, kirjanpito

Author Title	Marianne Ahola Balance Sheet Book Template for a Limited Company
Number of Pages Date	47 pages + 6 appendices 2 April 2013
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Raija Olkkola, Senior Lecturer
<p>This thesis was commissioned by Visma Services Oy. The purpose of the thesis was to develop a balance sheet book template for a limited company. The template could then be used by the commissioner's employees to make a balance sheet book for a customer. The balance sheet book template was supposed to cover the aspects of the legislation set on the private Finnish limited companies and their financial statements. Additionally instructions were to be included to the template and it was supposed to be easily editable for the needs of different limited companies.</p> <p>The theoretical part of the thesis was carried out as a literary research. Current valid legislation, generic guidelines produced by the ministry of employment and economy and literature concerning financial statements were used as a framework. From the legislation perspective mainly the Accounting Act, the Limited Liability Companies Act and the Accounting Decree were used. The thesis introduced the principles and the regulations related to the financial statements. Additionally the contents and the documents of a balance sheet book were presented in the customary order.</p> <p>The implementation of the template was started by comparing existing balance sheet books done by the commissioner and the structure discussed in the theoretical part of the thesis. Next appropriate software for implementing the template was selected and as a result of the thesis a balance sheet book template spreadsheet covering all the specified requirements was done. The content of the template was divided to several sheets, each covering one document of the financial statement. Instructions were positioned beside the actual document and they were left out from the print area. These solutions enabled the possibility to edit and print the balance sheet book and its documents in a straightforward manner. The electronic spreadsheet has been handed over to Visma Services Oy and it is also enclosed to this thesis as an attachment.</p> <p>The balance sheet book template for a limited company came out to be easy to use and a comprehensive spreadsheet. It also provides a solid and reliable base for development opportunities. It could be extended further to cover consolidated financial statements or used as a base for developing balance sheet book templates for other company types than limited companies.</p>	
Keywords	financial statement, balance sheet book, limited company, accounting

## Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoitteet ja muoto	1
1.2	Työn rajaus ja sisältö	2
1.3	Toimeksiantaja	2
2	Osakeyhtiön tilinpäätös	3
2.1	Kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteet	4
2.2	Kirjanpitovelvollisuus ja tilien käyttö	6
2.3	Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö	7
2.4	Tilinpäätöksen laatiminen, rekisteröinti ja julkistaminen	8
2.5	Tilintarkastus	9
3	Osakeyhtiön tasekirja	10
3.1	Tasekirjan kansi ja sisällysluettelo	10
3.2	Toimintakertomus	11
3.3	Tuloslaskelma	13
3.3.1	Kululaji- ja toimintokohtainen tuloslaskelma	13
3.3.2	Kululajikohtaisen tuloslaskelman erät	15
3.4	Tase	17
3.4.1	Vastaavaa	19
3.4.2	Vastattavaa	21
3.5	Rahoituslaskelma	23
3.6	Liitetiedot	25
3.6.1	Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet	26
3.6.2	Tuloslaskelman liitetiedot	28
3.6.3	Taseen vastaavien liitetiedot	31
3.6.4	Taseen vastattavien liitetiedot	32
3.6.5	Muut liitteet	34
3.7	Allekirjoitukset ja aineiston säilytys	36
3.8	Tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuskertomus	37
3.9	Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt	37
4	Tuotos	38
4.1	Tasekirjapohjan toteutus ja valinnat	38
4.2	Tasekirjapohjan esittely	40

5	Pohdinta	43
5.1	Tietoperustan arviointi	43
5.2	Tasekirjapohjan arviointi ja kehitysmahdollisuudet	44
	Lähteet	46
	Liitteet	
	Liite 1. Kirjanpitoasetuksen mukainen kululajikohtainen tuloslaskelma	
	Liite 2. Kirjanpitoasetuksen mukainen toimintokohtainen tuloslaskelma	
	Liite 3. Kirjanpitoasetuksen mukainen tase	
	Liite 4. Kirjapitolautakunnan suoran rahoituslaskelman malli	
	Liite 5. Kirjapitolautakunnan epäsuoran rahoituslaskelman malli	
	Liite 6. Osakeyhtiön tasekirjapohja ohjeineen	

# 1 Johdanto

## 1.1 Työn tavoitteet ja muoto

Tämän opinnäytetyön päätavoitteena on tehdä kattava osakeyhtiön tasekirjapohja ohjeineen. Pyrkimyksenä on luoda ohjeistus, jota käyttämällä taloushallintoalan ammattilainen tai kirjanpitäjä pystyy tekemään erilaisille ja erikokoisille yksityisille osakeyhtiöille tasekirjan ja sen erittelyt tehokkaasti lain vaatimalla tavalla. Tavoitteena on toisin sanoen luoda selkeä mallitasekirja ohjeineen, jonka lainsäädännöllinen sisältö ja sen asettamat vaatimukset ovat avainasemassa.

Tämä opinnäytetyö on luonteeltaan toiminnallinen, koska siinä tavoitellaan käytännön toiminnan ohjeistamista. Myös toiminnalliseen opinnäytetyöhön kuuluu läheisesti viitekehys ja tietoperustan käsittely, jonka avulla muodostetaan itse tuotoksen sisältö ja tehdään siihen liittyvät valinnat. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 42–43.) Näin ollen työn yhtenä tavoitteena on käsitellä tasekirjan sisältöä teoreettisesta näkökulmasta käytännön ohjeistamisen lisäksi. Tärkein tavoite tässä työssä on kuitenkin tuottaa tasekirjapohja yksityiselle osakeyhtiölle ohjeineen, jota toimeksiantajan työntekijät voivat käyttää tasekirjoja tehdessään. Ohjeen asiasisällön oikeellisuus ja kattavuus ovat ohjenuorana myös tasekirjapohjan tietoperustaa ja viitekehystä käsitellessä. Tilinpäätöstä ohjaavat lait ja asetukset toimivat näin ollen läpi työn tärkeimpinä lähteinä sille, mitä itse ohjeistuksen tulee sisältää.

Tällä hetkellä toimeksiantajalta puuttuu selkeä ja riittävän laaja työohje tasekirjan tekemiseen ja se hidastaa työn tekemistä sekä lisää virhealttiutta. Toimeksiantajan taloushallinto-ohjelmistoista ei nykyisellään saa tuotettua tasekirjoja, joten tästäkin syystä tasekirjapohjan tekeminen on perusteltua. Myös uusien kirjanpitäjien opettaminen ilman mallipohjaa ja työohjetta on hidasta. Lisäksi eri osakeyhtiöille ja muille yritysmuodoille jo tehdyt tasekirjapohjat ovat rakenteeltaan ja sisällöltään erilaisia, eikä mikään niistä yksin kata kaikkia asioita asiakasyritysten erilaisuuden takia. Tämän takia yhtenä tavoitteena onkin saada luotua kaikki osakeyhtiölle asetetut vaatimukset kattava dokumentti, joka voisi toimia myös pohjana yhtenäisen käytännön luomiselle. Tällöin eri yritysten tasekirjat olisivat muun muassa rakenteeltaan ja

tuntumaltaan samanlaisia ja tilinpäätöksen tekeminen eri yritysten välillä nopeutuisi ja helpottuisi.

Laajan tasekirjamallin tarkoitus on myös toimia niin, että siitä on helppo poistaa niitä osia, joita ei asiakasyrityksen kohdalla käytetä tai tarvita. Osakeyhtiö valittiin tasekirjapohjan yritysmuodoksi, koska sen asettamat vaatimukset tilinpäätökselle ja tasekirjalle ovat laajat. Tuotetusta tasekirjapohjasta voisi näin ollen myöhemmin tuottaa suhteellisen helposti tasekirjapohjan myös muille yritysmuodoille.

## 1.2 Työn rajaus ja sisältö

Opinnäytetyö on rajattu koskemaan Suomessa toimivia kaiken kokoisia yksityisiä osakeyhtiöitä. Työtä ei siis ole rajattu koskemaan ainoastaan pieniä kirjanpitovelvollisia, mutta niille annettuja helpotuksia käsitellään kuitenkin läpi opinnäytetyön. Julkisella osakeyhtiöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä yritystä, jonka osakkeet tai muut arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Julkisia osakeyhtiöitä ja niille asetettuja erityisiä vaatimuksia ei käsitellä tässä työssä. Lisäksi konsernitilinpäätösvaatimukset ja IAS/IFRS-tilinpäätös (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) on rajattu tämän työn ulkopuolelle. Tässä työssä keskitytään FAS-tilinpäätöksen (Finnish Accounting Standards) mukaiseen tasekirjaan.

Opinnäytetyö jakautuu kahteen isompaan osaan, jotka ovat tietoperusta ja sen pohjalta rakennetun tuotoksen esittely ja arviointi. Tietoperustassa käsitellään kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteet ja säännöt sekä tasekirjan sisältö asiakirjoittain yleisimmän esittämisyjärjestyksen mukaisesti. Työn lopussa käydään läpi tuotoksen toteutus ja tehdyt valinnat sekä arvioidaan miten opinnäytetyö ja tasekirjapohja onnistuivat.

## 1.3 Toimeksiantaja

Visma Group toimii kahdeksassa maassa Euroopassa ja sen pääkonttori sijaitsee Norjassa. Visma Groupin vuoden 2012 liikevaihto oli noin 800 miljoonaa euroa ja yrityksellä on kaiken kaikkiaan 1.900 työntekijää, joista 750 Suomessa. Vismalla on Suomessa viisi tytäryritystä, jotka ovat Visma Services Oy, Visma Software Oy, Visma

Severa Oy, Visma Passeli Oy ja Visma Solutions Oy. Suomen yritykset tuottavat taloushallinnon palveluja ja ohjelmistoratkaisuja, jotka palvelevat suuria, keskisuuria ja pieniä yrityksiä Suomessa, Norjassa, Ruotsissa ja Tanskassa. (Visma 2013.)

Opinnäytetyön toimeksiantaja on työpaikkani Visma Services Oy ja sen Business Management Solutions (BMS) asiantuntijayksikkö. Visma Servicellä on noin 8.500 asiakasta ja se on erityisesti kasvuyrityksiin ja terveydenhuoltoalan yhtiöihin erikoistunut yksikkö, joka on keskittynyt tuottamaan yrityksille sekä yhteisöille taloushallinnon palveluita. BMS tarjoaa asiakkailleen kokonaisvaltaista taloushallinnon hoitoa, jossa ohjelmistot, tietojärjestelmät ja palvelut voidaan paketoita yhdeksi kokonaisratkaisuksi. BMS-yksikön tarjoamat palvelut kattavat kaikki sisäisen ja ulkoisen laskennan sekä raportoinnin tarpeet. Ne räätälöidään asiakkaan tarpeiden mukaisesti ja tavoitteena on tehokas ja luotettava raportointijärjestelmä. (Visma 2013.)

Itse olen toiminut erilaisissa taloushallinnollisissa tehtävissä vuodesta 1999 lähtien. Olen tehnyt useampia tilinpäätöksiä ja tasekirjoja erilaisilla pohjilla, joten voin käyttää myös käytännön kokemusta tasekirjapohjaa toteuttaessa. Tällä hetkellä toimin laskenta-assistenttina yhdessä BMS-yksikön tiimissä. Tiimini tarjoaa tukitoimintoja yksikön muille tiimeille sen omien taloushallinnollisten vastuualueiden lisäksi. Tämän opinnäytetyön tekemisestä on tehty toimeksiantosopimus toimeksiantajan kanssa. Opinnäytetyö ja tasekirjapohja tehdään osaltani pääsääntöisesti omalla työajan ulkopuolisella ajalla.

## **2 Osakeyhtiön tilinpäätös**

Tilinpäätöksen tarkoitus on viestiä yrityksen ulkopuolelle tilinpäätöshetken mukaisesta taloudellisesta tilanteesta. Tilinpäätöksen tulee antaa yrityksen tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja varojen hankinnasta ja käytöstä oikeat ja riittävät tiedot. Sen sisältö ja julkistaminen on lainsäädännössä määritelty ja lain mukaan kaikki liiketoimintaa harjoittavat yritykset ovat Suomessa tilinpäätösvelvollisia. Tilinpäätöksellä on monia käyttäjäryhmiä, joista tärkeimpinä mainittakoon yrityksen omistajat ja johto, rahoittajat, asiakkaat ja viranomaistahot. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 11–15; Niskanen & Niskanen 2004, 13–17.)



## 2.1 Kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteet

Kirjanpitoon ja tilinpäätökseen vaikuttavia yleisiä periaatteita ovat hyvä kirjanpitolain, yleiset tilinpäätösperiaatteet ja kirjanpitolaissa vaadittavat oikeat ja riittävät tiedot. Kirjanpitolaissa todetaan, että kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa (Kirjanpitolaki 1997, 1:3 §). Hyvää kirjanpitotapaa ei ole tarkemmin määritelty kirjanpitolaissa, mutta se muodostaa ratkaisuperustan tilanteille, joille ei ole laadittu lakia tai kirjanpitolautakunnan ohjetta tai suositusta. Hyvää kirjanpitotapaa tulee noudattaa juoksevassa kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. (Leppiniemi 2011, 68–69.)

Kirjanpitolaissa määritellään yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluviksi

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen
- 2a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus)
- 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
- 6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus (Kirjanpitolaki 1997, 3:3 §).

Hyvään kirjanpitotapaan ja tilinpäätösperiaatteisiin lasketaan kuuluviksi useita periaatteita, joista yksi on jatkuvuuden periaate. Se olettaa yrityksen toiminnan jatkuvan toistaiseksi myös tulevaisuudessa. Tämä periaate vaikuttaa tilinpäätöksessä muun muassa siihen, miten omaisuus ja tulonodotukset arvioidaan ja kuinka hankintamenoja aktivoidaan. Mikäli jatkuvuuteen liittyy epävarmuustekijöitä, ne tulee ilmetä tilinpäätöksestä. Jatkuvuuden periaatteeseen liittyy läheisesti varovaisuuden periaate. Varovaisuuden periaatteen mukaisesti huomioidaan tilikaudella toteutuneet liiketapahtumat niin, että tuottoja ja omaisuutta ei yliarvosteta ja vastaavasti kuluja ja menoja ei aliarvosteta. (Tomperi 2011, 9–11; Leppiniemi 2011, 72.)

Johdonmukaisuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että valittua menettelytapaa noudatetaan jatkuvasti kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä. Menettelytavan muuttaminen on mahdollista, mutta siinä tapauksessa sen tulee olla perusteltua. Yhtenäisten ja jatkuvien menettelytapojen tarkoituksena on, että eri tilikausien tilinpäätökset ovat vertailukelpoisia keskenään. Vertailukelpoisuus onkin yksi yleisistä periaatteista ja se ulottuu kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä muun muassa kohdistamis-, jaksotus- ja arvostusperiaatteisiin. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 14; Tomperi 2011, 9–11.)

Sisältöpainotteisuudessa huomio on itse liiketapahtuman taloudellisessa luonteessa, ei pelkästään oikeudellisessa sisällössä. Kirjanpitolausakunta on useassa tapauksessa kuitenkin maininnut, että oikeudellinen muoto on pääsääntö, josta poikkeaminen edellyttää erityisiä syitä. Jos sisältöpainotteisuutta eli asia ennen muotoa -periaatetta sovelletaan, se tulee dokumentoida huolellisesti kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. (Leppiniemi 2011, 76; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 15.)

Meno tulon kohdalle -periaate tarkoittaa, että tilikaudella tehty tuotto ja sen aiheuttamat kulut tulee kirjata samalle tilikaudelle. Monesti tilinpäätöksessä on ongelmallista jakaa kulut tuloslaskelman ja taseen välillä. Juuri kyseisen tilikauden tuottoihin vaikuttaneet kulut tulee kirjata tuloksen puolelle ja muut menot aktivoidaan taseeseen tulevia tilikausia varten, jolloin vastaavat tuotot saadaan. Luotettavuuden, täydellisyyden ja olennaisuuden periaatteet taas tähtäävät siihen, että tilinpäätösmateriaali sisältää kaikki kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat ja olennaiset erät, ja että materiaali ei sisällä virheitä eikä ole harhaanjohtavaa. (Tomperi 2011, 9–11.)

Kirjanpitolaissa mainitulla erillisarvostuksella tarkoitetaan sitä, että kukin hyödyke ja tase-erä tulee arvostaa erikseen. Eriä ja esimerkiksi samanlaisia hyödykkeitä ei saa yhdistellä isommiksi kirjauksiksi. (Kirjanpitolausakunta 16.10.2007, 17–20.)

Lähtökohta on, että tilinpäätöksen tulee täyttää lain vaatimat oikeat ja riittävät tiedot tuloksen ja taloudellisen aseman osalta (Kirjanpilolaki 1997 3:2 §). Kaikki edellä mainitut periaatteet vaikuttavat oikeiden ja riittävien tietojen muodostamiseen. Tilinpäätös tulee tehdä lain vaatimusten mukaisesti pitäen yleiset periaatteet ja oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus mielessä. Käytännössä oikeiden ja riittävien tietojen tarjoaminen tarkoittaa tarpeellisten lisätietojen julkistamista taseen ja tuloslaskelman liitetiedoissa sekä muissa liitetiedoissa. Oikeiden ja riittävien tietojen

antaminen painottaa vastuuta tilinpäätösinformaation käyttäjiä kohtaan. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 84; Tomperi 2011, 12.)

## 2.2 Kirjanpitovelvollisuus ja tilien käyttö

Kirjanpidon tarkoitus on toiminnan tuloksen selvittäminen, tuottaa tietoja yrityksen toiminnan suunnittelua varten ja pitää erillään yrityksen ja sen yksiköiden menot, tulot ja rahat (Tomperi 2012, 11). Suomen kirjanpitolain mukaan kaikki liike- ja ammattitoimintaa harjoittavat tahot ja yhteisömuodot ovat kirjanpitovelvollisia. Lisäksi lain mukaan osakeyhtiö on aina kirjanpitovelvollinen yritysmuotonsa vuoksi, vaikkei se harjoittaisikaan liiketoimintaa. Lain mukaan kirjanpitovelvollisen on lisäksi pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa. Liiketapahtumat kirjataan kirjanpidon tileille, jossa tosittien rahamäärä viedään yhden tilin debet-puolelle (veloitus) ja toisen tilin kredit-puolelle (hyvitys), siis toisin sanoen pidetään kahdenkertaista kirjanpitoa. (Kirjanpitolaki 1997, 1:1-2 §; Kirjanpidon ABC 2011.)

Liiketapahtumat tulee kirjata niin, että kirjausketju tositteesta kirjanpitoon ja pääkirjanpitoon ja niistä edelleen tulokseen ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa. Kirjausketju perustuu liiketapahtumiin, joista jokaisesta tulee laatia tosite. (Kirjanpitolaki 1997, 2:5-6 §; Kirjanpitolautakunta 1.2.2011, 16.) Kun tapahtumia kirjataan tileille, voidaan käyttää joko suoriteperusteista tai maksuperusteista kirjaamistapaa (Kirjanpitolaki 1997, 2:3 §). Suoriteperuste tarkoittaa, että meno kirjataan, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan. Vastaavasti tulo kirjataan, kun suorite luovutetaan. Maksuperusteisessa kirjanpidossa tapahtuma kirjataan, kun maksu on tapahtunut. (Tomperi 2012, 51–52.) Lähtökohtaisesti kaikki kirjaukset kuitenkin tehdään suoriteperusteisina (Kirjanpitolaki 1997, 2:3 §). Tilinpäätös täytyy aina tehdä suoriteperusteisena, jolloin mahdolliset maksuperusteiset kirjaukset täytyy oikaista suoriteperusteisiksi (Kirjanpitolaki 1997, 3:4 §).

Jokaisella kirjanpitovelvollisella tulee myös olla tililuettelo, joka selittää tilien sisällön. Lisäksi tilien sisältö on pidettävä sisällöltään jatkuvasti samana, ellei esimerkiksi yrityksen toiminnassa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia. (Kirjanpitolaki 1997, 2:2 §.) Tililuettelon sisältö eli tilit määräytyvät useasti tuloslaskelma- ja tasekaavojen mukaan. Tilit siis päättyvät joko tasetilille ja taseeseen tai tulostilille ja tuloslaskelmaan. Tilinpäätöksessä tilikauden aikana käytetyt tilit päätetään tilinpäätöstileille. Näiden

päätettyjen tilien avulla voidaan edelleen laatia tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot. (Tomperi 2012, 29–47.)

### 2.3 Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö

Kirjanpidosta ja tilinpäätöksen sisällöstä säädetään osakeyhtiöiden osalta kirjanpitolaissa, kirjanpitoasetuksessa ja osakeyhtiölaissa. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimiva Kirjanpitolautakunta (Kila) antaa ohjeita, neuvoja ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta. Kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet kirjanpitoon liittyvistä asiakokonaisuuksista löytyvät työ- ja elinkeinoministeriön verkkosivuilta ja ne pyrkivät edistämään hyvän kirjanpitotavan mukaisia käytäntöjä. Lisäksi julkisten osakeyhtiöiden tulee ottaa huomioon arvopaperimarkkinalaki, Finanssivalvonnan (Fiva) ohjeistukset ja sen pörssin säännöt, jossa yhtiö on listattuna. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 15; Tomperi 2011, 7–8.) Julkisille osakeyhtiöille asetetut vaatimukset on rajattu tämän työn ulkopuolelle.

Pienellä kirjanpitovelvollisella on tilinpäätökseen liittyen tiettyjä helpotuksia, joita käsitellään tässä työssä useammassa paikassa. Kirjanpitovelvollinen luokitellaan pieneksi, mikäli enintään yksi seuraavista rajoista on ylittynyt päättyneellä sekä sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa
- 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä (Kirjanpitolaki 1997, 3:9 §).

Tilinpäätös perustuu kirjanpitoon ja se tulee laatia yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaisesti. Kirjanpitolain mukaan 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
- 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetiedot (Kirjanpitolaki 1997, 3:1 §).

Vertailukelpoisuuden periaatteen mukaisesti taseesta, tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta on esitettävä vertailutieto edelliseltä tilikaudelta. Jos laskelmien

erittelyissä on tehty muutoksia, ne on mahdollisuuksien mukaan oikaistava vertailukelpoisuuden takaamiseksi. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kisanlahti 2013, 2.1 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö.)

Tase ja tuloslaskelma vaaditaan kaikilta kirjanpitovelvollisilta. Julkisen osakeyhtiön on aina tehtävä rahoituslaskelma. Myös yksityisen osakeyhtiön on tehtävä rahoituslaskelma, ellei se täytä pienen kirjanpitovelvollisen määritelmää, jolta rahoituslaskelmaa ei vaadita. Lisäksi toimintakertomus on tilinpäätökseen liitettävä erillinen asiakirja, mutta se ei itsessään ole tilinpäätöksen osa. Pieneltä osakeyhtiöltä ei vaadita toimintakertomusta, mutta osakeyhtiölaki vaatii tiettyjen asioiden esittämistä liitetiedoissa, mikäli toimintakertomusta ei tehdä. (Leppiniemi ym. 2013, 2.1 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 15–16.) Näitä asiakirjoja ja vaatimuksia käsitellään myöhemmin tässä työssä tarkemmin.

Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tilinpäätöksessä tulee ilmoittaa tarpeelliset lisätiedot liitetiedoissa. Liitetiedot liittyvät tuloksen, taseen ja rahoituslaskelman tarkempiin erittelyihin ja muihin oleellisiin oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi annettaviin tietoihin. Lisäksi tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Nämä erittelyt ovat sisäisiä dokumentteja, joten ne eivät kuulu julkiseen tilinpäätökseen. Erittelyitä käytetään tilintarkastuksessa ja mahdollisissa jälkikäteisissä selvittelyissä. (Leppiniemi ym. 2013, 2.1 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 15–16.)

#### 2.4 Tilinpäätöksen laatiminen, rekisteröinti ja julkistaminen

Tilikauden pituus on pääsääntöisesti 12 kuukautta. Kun toimintaa ollaan aloittamassa tai lopettamassa, niin voidaan poikkeuksellisesti käyttää lyhyempää tai pidempää tilikautta. Sen pituus on kuitenkin enintään 18 kuukautta. Tilikauden ei tarvitse seurata kalenterivuotta ja se voi alkaa mistä päivästä tahansa. (Kirjanpitolaki 1997, 3:1 §; Leppiniemi 2011, 27.)

Tilinpäätös tulee laatia neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Se on esitettävä euromääräisenä joko suomen tai ruotsin kielellä. Mikäli muita valuuttoja on käytetty, niin euroiksi muuntamisessa käytetty kurssi on ilmoitettava. Lisäksi tilinpäätös on päivättävä ja allekirjoitettava kirjanpitovelvollisen toimesta. (Kirjanpitolaki 1997, 3:5-7 §.)

Osakeyhtiön on aina rekisteröitävä tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa (mikäli laadittu) Patentti- ja rekisterihallitukselle (Kirjanpitolaki 1997, 3:9 §). Osakeyhtiön on tehtävä rekisteröinti kahden kuukauden kuluessa siitä, kun yhtiökokous on vahvistanut tilinpäätöksen. Lisäksi, mikäli tilintarkastus on tehty, rekisteröinnin liitteenä tulee olla jäljennös tilintarkastuskertomuksesta. Osakeyhtiöltä vaaditaan myös hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan kirjallinen ilmoitus voiton käsittelyä koskevasta päätöksestä ja tilikauden vahvistamisen päivämäärästä. (Osakeyhtiölaki 2006, 8:10 §.) Rekisteröimällä tilinpäätöksen osakeyhtiö julkistaa tilinpäätöksensä. Tämän lisäksi kirjanpitovelvollinen voi itse vapaaehtoisesti julkistaa tilinpäätöksensä tai sen lyhennelmän esimerkiksi kotisivuillaan. (Leppiniemi ym. 2013, 2.3 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen.)

## 2.5 Tilintarkastus

Tilintarkastuksesta säädetään tilintarkastuslaissa ja sen tarkoituksena on tarkastaa ja todeta oikeellisiksi tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus. Tilintarkastuksen tekee kirjanpitovelvollisen näkökulmasta riippumaton ulkopuolinen auktorisoitu tilintarkastaja. Tilintarkastajan tulee antaa tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus osakeyhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 25.)

Tilintarkastus ei ole pakollista, mikäli enintään yksi seuraavista rajoista ylittyy

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä (Tilintarkastuslaki 2007, 4 §).

Mikäli osakeyhtiön yhtiökokouksessa valitaan tilintarkastaja tai käsitellään tilintarkastuskertomusta, on tilintarkastus pakollinen pienessäkin yhtiössä. Mikäli kirjanpitovelvolliselle on tehty tilintarkastus, on tilintarkastuskertomus liitettävä tilinpäätöksen rekisteröinti-ilmoitukseen. (Leppiniemi ym. 2013, 11. Tilintarkastuskertomus.)

### 3 Osakeyhtiön tasekirja

Tilinpäätöksestä laaditaan sidottu kirja, jota kutsutaan tasekirjaksi. Tilinpäätös, toimintakertomus, luettelo kirjanpitokirjoista, tositteiden lajeista ja niiden säilytystavoista on sisällytettävä sidottuun tasekirjaan. Sen sivut tai aukeamat tulee numeroida juoksevasti. (Kirjanpitolaki 1997, 3:8 §.) Tasekirja on siis tilinpäätöksen tuotos, jonka tilintarkastajat tarkastavat.

Tasekirjan sisällön esittämisjärjestys on vapaasti valittavissa, mutta yleisesti käytetty järjestys on seuraava:

- 1) Kansi
- 2) Sisällysluettelo
- 3) Toimintakertomus
- 4) Tuloslaskelma
- 5) Tase
- 6) Rahoituslaskelma
- 7) Liitetiedot
- 8) Allekirjoitukset
- 9) Tilinpäätösmerkintä
- 10) Luettelo kirjanpitokirjoista ja tosittelajeista sekä tieto niiden säilytystavoista. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 24–25.)

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt eivät kuulu sidottuun tasekirjaan. Tilintarkastuskertomus on tasekirjan liite, ei itsessään sen osa. Sen voi liittää tasekirjaan esimerkiksi tilinpäätösmerkinnän tai kirjanpitokirjojen luettelon jälkeen. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 24–25.)

#### 3.1 Tasekirjan kansi ja sisällysluettelo

Kaupparekisteri edellyttää, että tilinpäätöksessä mainitaan yrityksen nimi ja Y-tunnus. Nämä ja yrityksen yhteystiedot on hyvä mainita vähintään tasekirjan kannessa. Y-tunnuksen ja yrityksen nimen mainitseminen tasekirjan jokaisella sivulla on suositeltavaa. (Osakeyhtiön tilinpäätösilmoitus 2012.)

Tasekirjan kannessa näkyy vakiintuneen tavan mukaan myös tilikausi (alku- ja loppupäivämäärä tai pelkkä loppupäivämäärä), jolta tilinpäätös on tehty. Koska tilikausi ei ole aina kalenterivuoden mittainen, on vuosi hyvä mainita molemmin puolin väliviivaa, mikäli tilikauden alku- ja loppupäivämäärä esitetään, esimerkiksi 1.3.2012 - 28.2.2013. Lain mukaan sisällysluettelo ei ole tasekirjan pakollinen osa, mutta selkeyden vuoksi sellainen on hyvä sisällyttää tasekirjaan. Sisällysluettelon voi laittaa kanteen ja siinä tulisi selkeyden vuoksi näkyä miltä sivulta kukin asiakirja alkaa tasekirjassa. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 176; Pienen osakeyhtiön esimerkkivilinpäätös 2012, 7–8.)

Materiaalin säilyttämisen osalta tasekirja, tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt tulee säilyttää vähintään kymmenen vuotta tilikauden päättymisestä. Kirjanpitoaineiston perusteena olevat tositteet, liiketapahtumia kuvaava kirjeenvaihto, kuten viranomaisilmoitukset ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset tulee säilyttää kuusi vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tilikausi on päättynyt. (Kirjanpitolautakunta 1.2.2011, 22–24.) Tiedot säilytysajoista on sisällytettävä tasekirjaan (Kirjanpilolaki 1997, 3:8 §) ja ne on suositeltavaa kirjoittaa päivämäärineen tasekirjan kanteen (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 176; Pienen osakeyhtiön esimerkkivilinpäätös 2012, 8.)

### 3.2 Toimintakertomus

Toimintakertomus ei ole osa tilinpäätöstä, vaan erillinen vapaamuotoinen asiakirja sidotussa tasekirjassa, kuten tässä työssä aiemmin todettiin luvussa Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö. Toimintakertomus ei ole kirjanpitäjän, vaan ensisijaisesti yhtiön hallituksen tuottama asiakirja, jonka tulisi kuvastaa osakeyhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan näkemystä yhtiön liiketoiminnasta, oletuksista ja tulevaisuuden näkymistä. Toimintakertomuksen tehtävä on täydentää tilinpäätöstä ja auttaa oikean ja riittävän kuvan muodostamisessa. Kirjanpito- ja osakeyhtiölaki asettavat tiettyjä vaatimuksia toimintakertomukselle, jotka ovat pakollisia ja osittain päällekkäisiä tilinpäätöksen liitetietojen kanssa. (Leppiniemi ym. 2013, 8. Toimintakertomus; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 32–33.)

Kaikkien julkisten osakeyhtiöiden ja isojen kirjanpitovelvollisten tulee laatia toimintakertomus. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse laatia toimintakertomusta. Halutessaan pieni osakeyhtiö voi kuitenkin tehdä toimintakertomuksen, mutta tällöin



sen on esitettävä kaikki toimintakertomukselta vaadittavat tiedot täydellisinä. Kirjanpitolautakunta suosittelee, että pieni kirjanpitovelvollinen pidättäytyy toimintakertomuksen tekemisestä sen laajojen tietosisältövaatimusten ja korvausvastuiden muodostumisen vuoksi. (Kirjanpitolautakunta 12.9.2006, 13.)

Mikäli toimintakertomuksessa tehdään, tulee siinä käsitellä seuraavat asiat

- tilikauden olennaiset tapahtumat
- rakenne- ja rahoitusjärjestelyt
- olennaiset tapahtumat tilikauden jälkeen
- arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä
- selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta
- arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä
- arvio ja tunnusluvut taloudellisesta asemasta ja tuloksesta
- henkilöstö
- ympäristöasiat (Kirjanpitolautakunta 12.9.2006, 12–26).

Lisäksi osakeyhtiölaki vaatii tiettyjen tietojen esittämistä toimintakertomuksessa tai vaihtoehtoisesti liitetietoina, mikäli toimintakertomusta ei laadita (Leppiniemi ym. 2013, 8.3 Osakeyhtiölain vaatimukset). Koska toimintakertomus ei ole varsinaisesti osa tilinpäätöstä eikä näin ollen osa tämän työn toimeksiantajan ydintoimintaa, on toimintakertomuksen laajempi käsittely rajattu tämän työn ulkopuolelle. Alla esitellään lyhyesti osakeyhtiölain aina vaatimat toimintakertomuksen liitetiedot, koska ne liittyvät läheisesti myös tilinpäätöksen liitetietoihin.

Pieneltä osakeyhtiöltä vaaditaan seuraavat liitetiedot, mikäli toimintakertomusta ei ole tehty

- hallituksen esitys voittoa tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisen oman vapaan pääoman jakamisesta
- yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja osakelajien määräykset
- pääomalainojen lainaehdot ja lainoille kertyneet kuluiksi kirjaamattomat korot
- ilmoitus yhtiön ulkomaisista sivuliikkeistä (Osakeyhtiölaki 2006, 8:5 §)
- tiedot lähipiirilainoista, vastuista ja vastuusitoumuksista mikäli niiden yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia taseen omasta pääomasta (Osakeyhtiölaki 2006, 8:6 §)

- rakenne- ja rahoitusjärjestelyjen muutokset liittyen optio-oikeuksiin, yhtiön sulautumiseen tai jakautumiseen (Osakeyhtiölaki 2006, 8:7 §)
- tarpeelliset selostukset ja ilmoitukset omassa tai emoyhtiön hallussa tai panttina olevista omista osakkeista (Osakeyhtiölaki 2006, 8:8 §).

Kirjanpitolautakunta suosittelee, että mikäli osakeyhtiölain vaatimat asiat esitetään liitetiedoissa eikä toimintakertomuksessa, ne nimetään tasekirjassa esimerkiksi otsikolla ”Osakeyhtiölain tarkoittamat toimintakertomustiedot”. Otsikon alla ei saa esittää muita tietoja kuin ne, mitä osakeyhtiölaki nimenomaan edellyttää. (Kirjanpitolautakunta 12.9.2006, 33.)

### 3.3 Tuloslaskelma

Aiemmin luvussa Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö kerrottiin, että tuloslaskelma on pakollinen osa osakeyhtiön tilinpäätöstä. Tuloslaskelmassa esitetään tilikaudelle kuuluvat tulot ja menot. Sen tarkoitus on selvittää mikä on tilikauden tulos ja miten se on muodostunut. Tuloslaskelmasta tulee myös selvittää, onko tulos syntynyt yrityksen tavanomaisesta toiminnasta vai esimerkiksi satunnaisista tuotoista. Ryhmittelemällä tuloslaskelman eriä vaikutetaan tämän informaation syntymiseen. Pääperiaate on se, että laskelmassa esitetään tuotot, joista vähennetään kulut määrättyssä järjestyksessä. (Niskanen ym. 2004, 28; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 64.) Kustakin tuloslaskelman erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta, kuten tässä työssä on jo aiemmin todettu yleisten tilinpäätösperiaatteiden ja vertailuperiaatteen osalta (Kirjanpilolaki 1997, 3:1 §). Lisäksi valittua tuloslaskelman esittämistapaa ei saa muuttaa tilikausien välillä ilman erityistä syytä (Kirjanpitoasetus 1997, 1:8 §).

#### 3.3.1 Kululaji- ja toimintokohtainen tuloslaskelma

Kirjanpitoasetuksessa annetaan kaksi vaihtoehtoista kaavaa osakeyhtiön tuloslaskelman esittämiseksi. Tuloslaskelma voidaan laatia joko kululajipohjaisena (Kirjanpitoasetus 1997, 1:1 §) tai toimintokohtaisena (Kirjanpitoasetus 1997, 1:2 §). Kirjanpitoasetuksen mukaisen kululajikohtaisen tuloslaskelman kaava on esitetty liitteessä yksi (Liite 1) ja toimintokohtaisen tuloslaskelman kaava liitteessä kaksi (Liite 2). Yleisempi tapa on käyttää kululajikohtaista tuloslaskelmaa, jossa kulut on ryhmitelty kululajien mukaan. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 64; Tomperi 2012, 144.)

Kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa tuotoista vähennetään materiaali- ja palveluhankinnat, henkilöstökulut, poistot, arvonalentumiset ja liiketoiminnan muut kulut. Näiden vähennysten jälkeen päästään liikevoitto/-tappio välisummaan, joka kuvastaa yrityksen varsinaisen toiminnan tulosta. Liiketuloksen jälkeen tuloslaskelmassa esitetään rahoitustuotot ja -kulut, satunnaiset erät, poistoero, vapaaehtoiset varaukset ja tuloverot. Näiden erien jälkeen saadaan itse tilikauden tulos (voitto tai tappio). (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 64; Tomperi 2012, 144.) Jos tuloslaskelmakaavan yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta (Kirjanpitoasetus 1997, 1:11 §). Toisin sanoen tuloslaskelmassa ei näytetä nollarivejä (lukua 0,00), vaan vain siitä poikkeavia lukuja.

Vaihtoehtoisesti tuloslaskelman voi esittää toimintokohtaisesti. Toimintokohtainen tuloslaskelma on kululajipohjaiseen tuloslaskelmaan verrattuna erilainen liikevaihdon ja liiketuloksen välisessä osassa. Toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa erät on ryhmitelty toiminnoittain. Liikevaihdosta vähennetään hankinnan ja valmistuksen kulut, myynnin ja markkinoinnin kulut ja muut kulut. Näin saadaan toimintokohtaisen tuloslaskelman liiketulos. Toimintokohtainen tuloslaskelma soveltuu parhaiten kirjanpitovelvolliselle, joka sisällyttää hankintamenoihin myös kiinteitä menoja eli soveltaa niin sanottua täyskatteellista laskentaa. (Niskanen ym. 2004, 37–38; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 64.)

Kirjanpitolautakunnan ”Yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä” käyttää kululajikohtaisen ja toimintokohtaisen tuloslaskelman malleissaan etusarakkeellista muotoa, jossa ei ole erillisiä rivejä välisummille (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 11–12). Taloushallintoliiton ja KHT-yhdistyksen malleissa sen sijaan käytetään kirjanpitolautakunnan vaihtoehtoista muotoa, jossa tuloslaskelma esitetään ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 65–68; Pienen osakeyhtiön esimerkkilinpäätös 2012, 9). Tällöin tuloslaskelmassa tulee olla omat rivit seuraaville välisummille

- materiaalit ja palvelut yhteensä
- henkilöstökulut yhteensä
- poistot ja arvonalentumiset yhteensä
- rahoitustuotot ja -kulut yhteensä
- satunnaiset erät yhteensä

- tilinpäätössiirrot yhteensä (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 4).

### 3.3.2 Kululajikohtaisen tuloslaskelman erät

Koska tuloslaskelma esitetään lähtökohtaisesti kululajikohtaisena ja se on selvästi yleisempi tapa esittää tuloslaskelma, käydään seuraavassa läpi vain kululajikohtaisen tuloslaskelman erät. Toimintokohtaisen tuloslaskelman erä, jotka löytyvät vain kyseisestä tuloslaskelmakaavasta, ei esitellä.

Pitkän kaavan mukainen kululajikohtainen tuloslaskelma alkaa liikevaihdosta, joka pääsääntöisesti määritetään suoriteperusteisesti. Liikevaihtoon kirjataan myyntituotot, joista on vähennetty annetut alennukset, arvonlisävero ja muut välittömät verot. Liikevaihtoon sisällytetään myös vaihto-omaisuuteen kuuluvien arvopapereiden tuotot, kun arvopaperikauppa on yrityksen varsinaista liiketoimintaa. Tuloslaskelman seuraavassa erässä, valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos, käsitellään valmiste- ja puolivalmisteveraston muutos. Muutoksen määrä perustuu inventaariin, jossa tuotteet hinnoitellaan hankintamenuun. (Leppiniemi ym. 2013, 4.2 Liikevaihto – 4.3 Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos.)

Valmistus omaan käyttöön erä on oikaisuerä, jossa oikaistaan esimerkiksi omaan käyttöön otetun hyödykkeen osto- ja henkilöstömenoja. Liiketoiminnan muut tuotot erä sisältää tuottoja, jotka eivät ole varsinaisen toiminnan tuottoja. Koska erän sisältö voi olla hyvinkin laaja, tulee kirjanpitolautakunnan mukaan erän sisältö eritellä tarkemmin liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 4.4 Valmistus omaan käyttöön – 4.5 Liiketoiminnan muut tuotot.)

Materiaalit ja palvelut ryhmä sisältää kaksi erää, jotka on luokiteltu materiaali- ja työpitoisiin ostoihin. Aineet, tarvikkeet ja tavarat erä pitää sisällään materiaaliostot ja ulkopuoliset palvelut erä käsittelee työpitoiset ostot eli esimerkiksi alihankinnan. Henkilöstökuluissa käsitellään ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkan perusteella määräytyvät kulut, kuten sosiaaliturvamaksut, vakuutusmaksut ja eläkekulut. Luontoisedut eivät kuulu henkilöstökuluerään, vaan poistoihin tai liiketoiminnan muihin kuluihin. (Leppiniemi ym. 2013, 4.6 Materiaalit ja palvelut – 4.7 Henkilöstökulut.)

Kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa ennen ”Henkilöstökuluja” mainitut erät voidaan laskea yhteen ”Bruttotulokseksi” eli tuloslaskelma voidaan esittää lyhyenä, mikäli sekä

päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 3 400 000 euroa
- 2) taseen loppusumma 1 700 000 euroa
- 3) palveluksessa keskimäärin 25 henkilöä (Kirjanpitoasetus 1997, 1:1 §).

Myös toimintokohtaisen tuloslaskelman liikevaihto, hankinnan ja valmistuksen kulut, bruttokate ja muut tuotot saadaan yhdistää ”Bruttotulokseksi”. Yhdistelemällä eriä yritys pystyy säilyttämään muun muassa liikevaihtonsa ja ostojaensa suuruuden liikesalaisuutena (Tomperi 2012, 148).

Ennen kuin kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa päästään liiketulokseen, käsitellään vielä poistot ja arvonalentumiset sekä liiketoiminnan muut kulut. Poistot ja arvonalentumiset erä pitää sisällään suunnitelman mukaiset poistot, pysyvien vastaavien arvonalentumiset ja vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset. Arvonalentumisia käytetään melko harvoin, lähtökohtaisesti hyödykkeiden aktivoituneet hankintamenot vähennetään suunnitelman mukaisina poistoina. Poikkeuksellinen arvonalentuminen voi olla esimerkiksi tulipalon aiheuttama arvonalentuminen. Liiketoiminnan muissa kuluissa käsitellään sellaiset kulut, joille ei ole erillisnimikettä. Tässä erässä käsitellään esimerkiksi vuokra-, kiinteistö- ja ATK-kuluja. Erän luonteen vuoksi ja oikeiden ja riittävien tietojen takaamiseksi kirjanpitolautakunta vaatii erittelyn liiketoiminnan muista kuluista liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 4.8 Poistot ja arvonalentumiset – 4.9 Liiketoiminnan muut kulut.)

Liiketuloksen jälkeen tuloslaskelmassa käsitellään rahoitustuotot ja -kulut ryhmä. Ryhmä jakautuu seitsemään erään, joissa yrityksen sisäiset ja ulkopuoliset rahoituserät esitetään erikseen. Satunnaisiin erisiin merkitään sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. (Leppiniemi ym. 2013, 4.11 Rahoitustuotot ja -kulut – 4.12 Satunnaiset erät.) Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne tuloslaskelmassa satunnaisten erien jälkeiseksi eräksi. Tällöin tuloslaskelman ”Voitto (tappio) ennen veroja” kohdan nimikkeenä on ”Voitto (tappio) satunnaisten erien jälkeen”. (Kirjanpitoasetus 1997, 1:1 §.)

Ennen tilikauden tulosta käsitellään vielä tilinpäätössiirrot, tuloverot ja muut välittömät verot. Tilinpäätössiirrot ryhmä pitää sisällään kaksi erää, poistoeron muutoksen ja vapaaehtoisten varausten muutoksen. Poistoero kuvaa käyttöomaisuudesta eli taseen pysyvistä vastaavista kirjanpidossa laskettujen suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa laskettavien elinkeinoverolain poistojen välistä eroa. Koska kirjanpidollisesti poistot yleensä lasketaan tasapoistoina ja elinkeinoverolain mukaan poistot lasketaan menojäännöspoistoina, voi syntyä poistoeroa. Tuloslaskelmassa poistot lasketaan suunnitelman mukaisin poistoin. Elinkeinoverolain 54 § mukaan poistot saa vähentää verotuksessa vasta, kun ne on sisällytetty kirjanpitoon. Poistoeroa muodostamalla ja purkamalla voidaan näin ollen vaikuttaa tuloslaskelmassa näytettävään tilikauden tulokseen. (Kirjanpitolautakunta 16.10.2007, 8–10; Leppiniemi ym. 2013, 4.15 Tilinpäätössiirrot.)

Vapaaehtoinen varaus voidaan tehdä esimerkiksi investointeja varten. Varauksen perustana on verotettavan tulon järjestely ja poistoeron muutoksen tavoin se hyväksytään verotuksessa vain, jos vähintään yhtä suuri vähennys on jo tehty kirjanpidossa. Tuloverot erä määräytyy osakeyhtiön veronalaisen voiton perusteella. Osakeyhtiön tuloveroprosentti, jolla veron suuruus lasketaan, on ollut verovuodesta 2012 alkaen 24,5 % (Leppiniemi ym. 2013, 4.15 Tilinpäätössiirrot – 4.16 Tuloverot; Osakeyhtiön tuloverotus 2012.)

Muut välittömät verot erä sisältää käytännössä ainoastaan tonnistoveron, joka liittyy alusten vetoisuuteen. Kaikki muut verot esitetään tuloslaskelman muissa erissä. Lisäksi kirjanpitolain 5:18 § sallii jaksotus- ja väliaikaisista eroista syntyneiden laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittämisen tuloslaskelmassa erityistä varovaisuutta noudattaen. Lopuksi saadaan tilikauden tulos, joka kirjataan tase- ja tulostileille. (Kirjanpilolaki 1997, 5:18 §; Leppiniemi ym. 2013, 4.16 Tuloverot – 4.19 Tilikauden tulos.)

### 3.4 Tase

Aiemmin luvussa Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö kerrottiin, että taseen sisällyttäminen osakeyhtiön tilinpäätökseen ja tasekirjaan on pakollista. Yrityksen taseen tarkoitus tilinpäätöksessä on kuvata sen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Tase on kaavansa puolesta kaikille kirjanpitovelvollisille sama, mutta pienet kirjanpitovelvolliset saavat esittää taseensa lyhennytyssä muodossa.

(Tomperi 2012, 148.) Lyhennettyä tasetta ei käsitellä tässä työssä tarkemmin. Kirjanpitoasetuksen mukainen pitkä tasekaava on esitetty liitteessä kolme (Liite 3).

Tase jakautuu kahteen osaan. Vastaavaa-puoli kertoo mistä yrityksen omaisuus koostuu eli mihin rahat on käytetty. Vastaavissa käydään siis läpi yrityksen varat. Vastattavaa-puoli taas kertoo miten yrityksen toiminta on rahoitettu. Vastattavista käy ilmi yrityksen pääomarakenne.

Tasetta koskevat samat yleiset säännökset kuin tuloslaskelmaakin

- kustakin taseen erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (Kirjanpitolaki 1997, 3:1 §)
- valittua taseen esittämistapaa ei saa muuttaa ilman erityistä syytä (Kirjanpitoasetus 1997, 1:8 §)
- jos taseen yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois taseesta (Kirjanpitoasetus 1997, 1:11 §)
- tase-erät, kuten saamiset ja velat, on esitettävä erikseen niitä toisistaan vähentämättä (Kirjanpitoasetus 1997, 1:10 §)

Kirjanpitolautakunnan ”Yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä” käyttää tasemallissaan etusarakkeellista muotoa, jossa ei ole erillisiä rivejä välisummille (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 13–14). Taloushallintoliiton ja KHT-yhdistyksen malleissa sen sijaan käytetään Kirjanpitolautakunnan vaihtoehtoista muotoa, jossa tase esitetään ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa (Osakeyhtiön tilinpäätös malli 2012, 70–74; Pienen osakeyhtiön esimerkkitulo päätös 2012, 10–11). Tällöin taseessa tulee olla omat rivit seuraaville välisummille:

Vastaaviin

- Aineettomat hyödykkeet yhteensä
- Aineelliset hyödykkeet yhteensä
- Sijoitukset yhteensä
- Vaihto-omaisuus yhteensä
- Pitkäaikaiset saamiset yhteensä
- Lyhytaikaiset saamiset yhteensä
- Rahoitusarvopaperit yhteensä

#### Vastattaviin

- Muut rahastot yhteensä
- Tilinpäättösiirtojen kertymä yhteensä
- Pakolliset varaukset yhteensä
- Pitkäaikaiset velat yhteensä
- Lyhytaikaiset velat yhteensä (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 5–6).

#### 3.4.1 Vastaavaa

Taseen vastaavien erät on jaettu pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Pysyvien vastaavien on tarkoitus tuottaa tuloja useana tilikautena (Kirjanpitolaki 1997, 4:3 §) ja ne jaetaan edelleen kolmeen ryhmään, aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin ja sijoituksiin. (Leppiniemi ym. 2013, 3.1 Taseen rakenne; Tomperi 2012, 151–153.)

Aineettomissa hyödykkeissä on viisi alaryhmää, jotka ovat kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut. Kehittämismenot liittyvät liiketoiminnan kehittämiseen ja niihin luetaan toiminnasta välittömästi aiheutuneet kulut. Niitä saa aktivoida vain erityistä varovaisuutta noudattaen. Aineettomiin oikeuksiin kuuluvat esimerkiksi vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit ja atk-ohjelmistojen käyttöoikeudet. (Leppiniemi ym. 2013, 3.2 Pysyvät vastaavat; Tomperi 2012, 151–153.)

Liikearvoa voi syntyä silloin, kun osakeyhtiön omistama yritys puretaan tai sulautetaan. Liikearvoa syntyy myös, kun yritys ostaa toisen yrityksen liiketoiminnan ja hankintahinta ylittää varojen ja velkojen erotuksen. Tämä ns. goodwill-arvo kirjataan taseeseen liikearvoksi. (Leppiniemi ym. 2013, 3.2 Pysyvät vastaavat; Tomperi 2012, 151–153.)

Muissa pitkävaikutteisissa menoissa käsitellään aineettomat hyödykkeet, jotka eivät ole kehittämismenoja, aineettomia oikeuksia tai liikearvoa. Tällainen meno voi olla esimerkiksi perusparannushanke. Ennakkomaksut erä ei ole aineeton hyödyke vaan rahoituksellinen erä. Aineettomista hyödykkeistä maksetut ennakkomaksut kuuluvat tähän erään. (Leppiniemi ym. 2013, 3.2 Pysyvät vastaavat; Tomperi 2012, 151–153.)

Pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeet jaetaan maa- ja vesialueisiin, rakennuksiin ja rakennelmiin, koneisiin ja kalustoon, muihin aineellisiin hyödykkeisiin ja ennakkomaksuihin ja keskeneräisiin hankintoihin. Maa- ja vesialueisiin sisältyy



rakennettujen ja rakentamattomien maa-alueiden poistamatta olevat hankintamenot. Rakennuksiin ja rakennelmiin kuuluvat rakennusten lisäksi niissä olevien teknisten laitteiden, kuten hissien, poistamaton osuus. Monesti tekniset laitteet ovat kirjanpidossa omilla tileillään, jotta ne voidaan poistaa eri tahdissa kuin itse rakennus. Koneet ja kalusto erä käsittää kaikkien koneiden, kaluston ja laitteiden aktivoidut hankintamenot. Muissa aineellisissa hyödykkeissä on kirjattuna esimerkiksi sillat, padot, taide-esineet ja kasvatettavat varat, kuten karja tai hedelmätarhat. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat erä sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. (Leppiniemi ym. 2013, 3.2 Pysyvät vastaavat; Tomperi 2012, 151–153.)

Pysyvien vastaavien sijoituksissa käsitellään ne pitkäaikaisesti omistettavat konserniyritysten ja omistusyhteisyritysten osakkeet, osuudet ja saamiset, joiden odotetaan tuottavan useampana kuin yhtenä tilikautena. Muut saamiset erässä esitetään palautettavat liittymismaksut ja pitkäaikaiset korolliset saamiset, joissa velallinen ei ole konserni- tai omistusyhteisyritys. (Leppiniemi ym. 2013, 3.2 Pysyvät vastaavat; Tomperi 2012, 151–153.)

Taseen vaihtuvat vastaavat jaetaan vaihto-omaisuudeksi, saamisiksi, rahoitusarvopapereiksi ja rahoiksi ja pankkisaamisiksi. Vaihtuvista vastaavista on aiemmin käytetty myös nimitystä vaihto- ja rahoitusomaisuus. Vaihtuvien vastaavien on tarkoitus tuottaa tuloa vain yhden tilikauden aikana. (Leppiniemi ym. 2013, 3.3 Vaihtuvat vastaavat; Tomperi 2012, 153–156.)

Vaihto-omaisuutta ovat hyödykkeet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi tai kulutettaviksi sellaisenaan tai jalostettuina (Kirjanpitolaki 1997, 4:4 §). Vaihto-omaisuudesta ilmoitetaan erikseen aineet ja tarvikkeet, keskeneräiset tuotteet, valmiit tuotteet ja muu vaihto-omaisuus. Vaihto-omaisuus voi olla muutakin kuin tavaroita, esimerkiksi keskeneräisiä palvelutöitä. Vaihto-omaisuuden sisältö on myös vahvasti toimialariippuvainen. Tilikauden päättyessä vaihto-omaisuuden jäljellä olevat hankintamenot tulee aktivoida. (Leppiniemi ym. 2013, 3.3 Vaihtuvat vastaavat; Tomperi 2012, 153–156.)

Vaihtuvien vastaavien saamisissa on esitettävä erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset. Saaminen, joka erääntyy yli yhden vuoden kuluttua, on pitkäaikainen. Muut saamiset ovat lyhytaikaisia. (Kirjanpitolaki 1997, 4:7 §.) Tavallisimmat saamiset ovat

myynti-, laina- ja siirtosaamisia. Myyntisaamisissa esitetään kaikki suoritteiden myynnistä aiheutuneet saamiset, vaikka kirjanpidollisesti myyntisaamisia voi olla usealla tilillä. Lainasaamisissa puolestaan ilmoitetaan lainaustoimintaan liittyvät saamiset. (Tomperi 2012, 153–156.) Siirtosaamisissa ovat menojen ja tulojen jaksottamisesta johtuvat saamiset, jotka tilinpäätöstä tehtäessä on muunnettu suoriteperusteisiksi (Kirjanpitolaki 1997, 4:6 §).

Vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopaperit ryhmä sisältää lyhytaikaiset arvopaperisijoitukset, kuten osakkeet ja osuudet. Arvopaperit merkitään tilinpäätöksessä hankintamenoonsa ja enintään todennäköiseen luovutushintaansa (Kirjanpitolaki 1997, 5:2 §). Rahat ja pankkisaamiset erä sisältää heti tai lyhyen ajan kuluessa nostettavissa olevat rahat ja pankkitileillä olevat varat. (Leppiniemi ym. 2013, 3.3 Vaihtuvat vastaavat; Tomperi 2012, 153–156.)

#### 3.4.2 Vastattavaa

Taseen vastattavaa -puoli jakautuu neljään ryhmään, jotka ovat oma pääoma, tilinpäätössiirtojen kertymä, pakolliset varaukset ja vieras pääoma. Oma pääoma jakautuu edelleen osakepääomaan, ylikurssirahastoon, arvonkorotusrahastoon, käyvän arvon rahastoon, muihin rahastoihin ja edellisten ja nykyisen tilikauden voittoon. (Kirjanpitoasetus 1997, 1:6 §.)

Oman pääoman osakepääoma on yrityksen omistajien yritykseen sijoittama pääoma nimellisarvoisena ja se syntyy kaupparekisterimerkinnällä. Ylikurssirahastoa sai vanhan osakeyhtiölain aikana käyttää esimerkiksi emissiovoittojen merkitsemiseen. Uuden lain voimaantultua niitä ei enää voi kerryttää, ellei kerryttäminen perustu vuonna 2006 kumotun osakeyhtiön aikana tehtyyn päätökseen, jossa asianomainen erä on määrätty merkittäväksi joko vara- tai ylikurssirahastoon. (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 7–8; Leppiniemi ym. 2013, 3.4 Oma pääoma; Osakeyhtiölaki 2006, 8:1 §.)

Oman pääoman arvonkorotusrahasto on vastatili taseen pysyviin vastaaviin tehtäville arvonkorotuksille. Käyvän arvon rahasto taas liittyy rahoitusvälineiden arvostukseen. Käyvän arvon muutos merkitään joko tuloslaskelmaan tai taseen käyvän arvon rahastoon. Edellisten ja kuluvan tilikauden tulos merkitään omina erinään taseeseen. Osakepääoma, vararahasto, ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto ovat sidottua omaa pääomaa. Muut rahastot sekä

tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat jakokelpoista vapaata omaa pääomaa. (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 7–8; Leppiniemi ym. 2013, 3.4 Oma pääoma; Osakeyhtiölaki 2006, 8:1 §.)

Taseen vastattavien tilinpäätössiirtojen kertymä jaetaan poistoeroon ja vapaaehtoiisiin varauksiin. Poistoeroa syntyy, jos yritys tekee verotusta varten suunnitelman mukaisia poistoja suurempia poistoja, kuten tuloslaskelman puolella jo käsiteltiin. Myös vapaaehtoisia varauksia tehdään verotuksellisista syistä. Itse asiassa vapaaehtoisen varauksen tulee olla verotukseen kelpaava vähennyskelpoinen erä. Vapaaehtoinen varaus voi olla esimerkiksi toimitilan jälleenhankintavarauks. (Leppiniemi ym. 2013, 3.5 Tilinpäätössiirtojen kertymä; Tomperi 2012, 153–156.)

Pakollisen varauksen saa tehdä taseen vastattaviin, mikäli odotettavissa oleva meno tai menetys on todennäköinen ja sen suuruus voidaan arvioida, eikä sitä vastaava tulo ole todennäköinen. Mikäli toteutumisajankohta ja suuruus tiedetään, on kysymyksessä siirtovelka eikä pakollinen varaus. Eläkevarauksiin sisällytetään eläkemenot, joiden tarkkaa määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä. Verovarauksiin merkitään todennäköisesti toteutuvat jälkiverot. (Kirjanpitolaki 1997, 5:14 §; Leppiniemi ym. 2013, 3.6 Pakolliset varaukset.)

Vieras pääoma jaetaan pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Pitkäaikainen vieras pääoma on sellainen velka tai velan osa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Muut velat ovat lyhytaikaisia. (Kirjanpitolaki 1997, 4:7 §.) Sekä pitkäaikaisesta että lyhytaikaisesta pääomasta on esitettävä pääomalainat, joukkovelkakirjalainat, vaihtovelkakirjalainat, lainat rahoituslaitoksilta, eläkelainat, saadut ennakot, ostovelat, rahoitusvekselit, velat saman konsernin yrityksille, velat omistusyhteisyrityksille, muut velat ja siirtovelat. (Tomperi 2012, 153–156.)

Osakeyhtiölain mukainen pääomalaina tulee merkitä taseeseen omana eränä (Osakeyhtiölaki 2006, 12:2 §). Joukkovelkakirjalainoissa esitetään osakeyhtiön liikkeelle laskemat pitkäaikaiset velkakirjalainat. Vaihtovelkakirjalainoissa on lainat, jotka lainantaja voi vaihtaa velallisyhtiön osakkeisiin. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksilta otetut lainat sisällytetään lainat rahoituslaitoksilta erään. Eläkelainoihin merkitään ne velat, jotka ovat syntyneet, kun maksettuja eläkevakuutusmaksuja on lainattu takaisin. Ennakkomaksuihin merkitään vaihto-omaisuushyödykkeiden ja

pysyvien vastaavien hyödykkeiden saadut ennakkomaksut. Ostovelkaa syntyy normaalisti ostoista ja hankinnoista, joista on saatu lasku. Rahoitusvekseleissä puolestaan käsitellään rahoitusvälineet, jotka osakeyhtiön on lunastettava. Siirtovelkaa syntyy, kun tilinpäätöstä laadittaessa maksuperusteiset tulot ja menot oikaistaan suoriteperusteisiksi. Muihin velkoihin sisällytetään vieraan pääoman erät, joille ei ole tasekaavassa erilliserää. (Leppiniemi ym. 2013, 3.7 Vieras pääoma; Tomperi 2012, 153–156.) Näiden lisäksi kirjanpitolaki sallii jaksotus- ja väliaikaisista eroista syntyneiden laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittämisen taseessa erityistä varovaisuutta noudattaen (Kirjanpitolaki 1997, 5:18 §).

### 3.5 Rahoituslaskelma

Rahoituslaskelma on osa tilinpäätöstä ja se on pakollinen julkisille osakeyhtiöille. Myös yksityisen osakeyhtiön on tehtävä rahoituslaskelma, ellei se ole pieni kirjanpitovelvollinen. Rahoituslaskelma täydentää omalta osaltaan tilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta. Se palvelee tilinpäätöksen käyttäjiä tuottamalla informaatiota siitä, miten yritys on luonut rahavirtansa ja mihin yritys on käyttänyt sen. Rahoituslaskelma on myös oiva väline yritysten välisessä vertailussa ja sen avulla voidaan arvioida yritysten rahoitusrakenteiden, rahoitusasemien ja maksuvalmiuksien muutoksia. (Tomperi 2011, 209.)

Tilinpäätös on kirjanpitolain mukaan suoriteperusteinen, mutta rahoituslaskelma on rahavirtapohjainen. Rahoituslaskelmaa laadittaessa tuloslaskelman suoriteperusteiset erät muunnetaan maksuperusteisiksi. Näin eliminoidaan arvostus- ja jaksotusratkaisujen vaikutukset, joka auttaa muun muassa yritysten välisessä vertailussa. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 4–5.) Kirjanpitolain mukaan rahoituslaskelman tulee antaa selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä ja kustakin rahoituslaskelman erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (Kirjanpitolaki 1997, 3:1 §). Kirjanpitoasetuksen mukaan rahoituslaskelmassa tulee esittää

- liiketoiminnan rahavirta
- investointien rahavirrat
- rahoitukset rahavirrat (Kirjanpitoasetus 1997, 1:6 §).

Liiketoiminnan rahavirta osoittaa, miten osakeyhtiö on pystynyt tilikauden aikana tuottamaan rahavaroja toimintakyvyn säilyttämiseen, tuottojen maksamiseen sijoittajille, investointien tekemiseen ja lainojen takaisinmaksuun ilman ulkopuolisia rahoituslähteitä. Liiketoiminnan rahavirtoja ovat esimerkiksi tavaroiden myynnistä saadut maksut, liiketoiminnan muista tuotoista saadut maksut, aineista ja tarvikkeista suoritettut maksut, maksetut palkat ja rahoituskuluista aiheutuneet maksut. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 5–7.)

Investointien rahavirrat esittävät sen rahavirran käytön, jonka on tarkoitus kerryttää tulevia rahavirtoja pitkällä aikavälillä. Investointien rahavirrat käsittelevät käytännössä siis pysyviin vastaaviin luettavien hyödykkeiden ja sijoitusten hankkimista ja myymistä. Investointien rahavirtoja ovat pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden ja sijoitusten hankinnasta suoritettut maksut tai niiden myynnistä saadut maksut, saadut investointiavustukset ja saadut korot ja osingot pysyvien vastaavien sijoituksista. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 5–7.)

Rahoituksen rahavirtaan sisältyvät erät, jotka johtuvat oman tai vieraan pääoman muutoksista. Rahoituksen rahavirtoja ovat esimerkiksi maksullinen oman pääoman lisäys, omien osakkeiden lunastaminen, pääoma-, lyhyt- ja pitkäaikaisten lainojen nostot ja takaisinmaksut ja osinkojen tai muiden varojen jako. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 5–7.)

Rahoituslaskelmalle ei ole annettu kaavaa kirjanpitoasetuksessa tuloslaskelman ja taseen tavoin. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen rahoituslaskelman laatimisesta, jossa esitetään vaihtoehtoisiksi malleiksi suora ja epäsuora rahoituslaskelma. Suora rahoituslaskelma on bruttoperusteinen laskelma, jossa oikaistaan tuloslaskelman suoriteperusteisia eriä. Epäsuora rahoituslaskelma on nettoperusteinen laskelma, jossa oikaistaan tuloslaskelman välitulosta (voitto tai tappio ennen satunnaisia eriä). (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 14–17; Tomperi 2011, 210–212.)

Suoran rahoituslaskelman tiedot liiketoiminnan maksuista voidaan kerätä pääkirjanpidon tileiltä tai vaihtoehtoisesti tuloslaskelman suoriteperusteisia eriä voidaan oikaista. Oikaisua käytettäessä oikaistaan muun muassa vaihto-omaisuuden muutokset, myynti- ja siirtosaamisten muutokset, osto- ja siirtovelkojen muutokset ja muut erät, jotka eivät kuulu tilikaudelle. Epäsuorassa laskelmassa tuloslaskelman

tulosta oikaistaan ei-kassaperusteisten erien, kuten käyttöpääoman muutoksien ja tilinpäätöksen jaksotuskirjauksien osalta kassaperusteiseksi. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 14–17.)

Suora ja epäsuora rahoituslaskelma poikkeavat toisistaan vain liiketoiminnan rahavirran esittämisen osalta. Rahoituksen ja investointien rahavirrat esitetään samalla tavalla molemmissa kirjanpitolautakunnan malleissa. Suoran rahoituslaskelman malli on esitetty kokonaisuudessaan liitteessä neljä (Liite 4). Epäsuoran rahoituslaskelman liiketoiminnan rahavirtamalli on esitetty liitteessä viisi (Liite 5). Epäsuoran rahoituslaskelman laatimista pidetään helpompana ja halvempaan kuin suoran rahoituslaskelman laatimista. Tämän vuoksi epäsuora rahoituslaskelma on suositumpi Suomessa ja niissä maissa missä se on sallittu. Kirjanpitolautakunta puolestaan suosittelee suoran rahoituslaskelman käyttämistä, koska se on bruttoperusteisena informatiivisempi. (Kirjanpitolautakunta 30.1.2007, 14–17; Rahoituslaskelma 2010, 29–30.)

### 3.6 Liitetiedot

Tilinpäätökseltä vaadittavat oikeat ja riittävät tiedot edellyttävät liitetietojen esittämistä. Mikäli yleisistä tilinpäätösperiaatteista on poikettu erityisellä syyllä, on siitä erikseen mainittava liitetiedoissa (Kirjanpilolaki 1997, 3:3 §). Osakeyhtiöltä vaadittavista tilinpäätöksen liitetiedoista säädetään kirjanpilolaissa, kirjanpitoasetuksessa ja osakeyhtiölaissa. Kirjanpilolaki vaatii taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetietoja (Kirjanpilolaki 1997, 3:1 §). Kirjanpitoasetuksessa liitevaatimuksia on käsitelty tarkemmin ja siellä vaadittavat liitetiedot jaetaan seuraaviin ryhmiin

- tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:2 §)
- tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:3 §)
- taseen vastaavia koskevat liitetiedot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:4 §)
- taseen vastattavia koskevat liitetiedot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:5 §)
- tuloveroja koskevat liitetiedot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:6 §)
- vakuudet ja vastuusitoumukset (Kirjanpitoasetus 1997, 2:7 §)
- tilintarkastajan palkkiot (Kirjanpitoasetus 1997, 2:7 a §)
- lähipiiriliiketoimet (Kirjanpitoasetus 1997, 2:7 b §)
- liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:8 §)
- omistukset muissa yrityksissä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:9 §).

Kirjanpitoasetuksen vaatimia liitetietoja käsitellään seuraavissa luvuissa tarkemmin. Osakeyhtiölain erikseen vaatimat liitetiedot on esitelty tässä työssä luvussa Toimintakertomus.

### 3.6.1 Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet

Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet ovat luotettavuuden kannalta olennaista tietoa ja ne auttavat tilinpäätöksen käyttäjää ymmärtämään tehtyjä oletuksia, arvioita ja valintoja. Osakeyhtiön on esitettävä seuraavat laadintaperiaatteet liitetietoina

- 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät
- 2) perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset
- 3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin
- 4) selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa
- 5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä
- 6) sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen
- 7) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muuttaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän kurssia (Kirjanpitoasetus 1997, 2:2 §).

Arvostusperiaatteissa ja -menetelmissä sekä jaksotusperiaatteissa ja -menetelmissä tulee käsitellä pysyvien vastaavien, vaihto-omaisuuden ja rahoitusvälineiden arvostaminen, tuottojen ja tuotekehitys- sekä pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen ja laskennallisten verojen kirjaaminen. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 86–102.)

Pysyvät vastaavat arvostetaan tilinpäätöksessä hankintamenoon, joka aktivoidaan ja josta edelleen vähennetään suunnitelman mukaiset poistot. Hankintamenoon lasketaan hyödykkeen hankinnasta (esimerkiksi hankintahinta ilman arvonalisäveroa) ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat kustannukset. Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden aktivointi on pakollista ja ne vähennetään poistoina yleensä vaikutusaikanaan. Aineettomien hyödykkeiden osalta pääsääntöisesti aktivoidaan

ainoastaan ne, mistä kirjanpitolaissa säädetään, esimerkiksi toimitukset ja lisenssit. Näiden hankintamenot voidaan vähentää vuosikuluina. Käytännössä tilinpäätöksen liitetiedoissa mainitaan niistä asioista, joiden kohdalla osakeyhtiöllä on valintamahdollisuus eli esimerkiksi miten pysyvät vastaavat on arvostettu ja mikä on niiden poistosuunnitelma. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 86–87.)

Vaihto-omaisuuden hankintameno arvioidaan kuten pysyvät vastaavat. Lisäksi vaihto-omaisuuteen liittyvät kiinteät kustannukset saa aktivoida, mikäli ne ovat huomattavia ja niiden suuruus voidaan selvittää. Vaihto-omaisuus tulee tilikauden päättyessä arvostaa hankintamenoon tai tätä alempaan jälleenhankintamenoon tai tilinpäätöspäivän myyntihintaan eli toisin sanoen noudatetaan alimman arvon periaatetta. Rahoitusvälineet, kuten rahoitusvarat, arvopaperit tai johdannaiset arvostetaan myös alimman arvon mukaan joko hankintamenoon tai käypään arvoon. Vaihto-omaisuuden ja rahoitusvälineiden osalta liitetiedoissa on ilmoitettava mitä valintoja on tehty. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 88–92.)

Tuotot kirjataan lähtökohtaisesti suoriteperusteisina. Jos luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta poiketaan, tulee siitä esittää liitetiedot. Esimerkiksi pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Liitetietona tulee tällöin esittää tuloutustapa ja miten valmistusaste määritellään. Tuotekehitys- sekä pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa osakeyhtiöllä on mahdollisuus aktivoida menot taseeseen. Mikäli näin on tehty, on se ja poisto-aika mainittava liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 92–93.)

Laskennallista verovelkaa syntyy, jos kirjanpidon ja verotuksen välillä on jaksotus- ja arvostuseroja. Verovelkaa syntyy esimerkiksi, jos meno vähennetään verotuksessa aiemmin kuin kirjanpidossa. Verosaaminen puolestaan syntyy, jos vero suoritetaan aiemmin kuin tulo merkitään tuotoksi tuloslaskelmaan. Laskennallisten verovelkojen ja saamisten kirjaaminen taseeseen ja tuloslaskelmaan on sallittu erityistä varovaisuutta noudattaen. Mikäli näin on tehty, tulee siitä mainita liitetiedoissa. Lisäksi muista poikkeuksellisista verotapahtumista on myös hyvä mainita liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 94–97.)



Jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaan on tehty muutos, se on perusteltava liitetiedoissa. Lisäksi muutoksen vaikutukset tilinpäätökseen, esimerkiksi tulokseen tai taseeseen, on selvennettävä. Muutos voi johtua esimerkiksi lainsäädännön tai yrityksen toiminnan muutoksista. Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä tehdyt virheiden korjaukset ja oikaisut tulee myös käsitellä liitetiedoissa. Pieni kirjanpitovelvollinen saa halutessaan jättää ilmoittamatta aikaisempien tilikausien tuotot, kulut ja virheiden korjaukset. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 94–97.)

Mikäli edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia, tulee tästä antaa selvitys liitetiedoissa. Vertailutiedot tulee esittää niin, että ne ovat vertailukelpoisia kuluneen tilikauden tietoihin. Ulkomaan rahan osalta saamiset, velat ja sitoumukset on muutettava euroiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos tästä poiketaan, on muuntokurssi ja perustelu annettava liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 97–99.)

Yleisellä tasolla moniin tilinpäätöseriin voi sisältyä valintoja ja sovelluksia, joihin ei löydy ohjenuoraa lainsäädännöstä tai kirjanpitolautakunnan yleisohjeista. Tällöin tulee tapauskohtaisesti arvioida tuleeko oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi tehty valinta selostaa liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.3 Tilinpäätöksen laatiminen.)

### 3.6.2 Tuloslaskelman liitetiedot

Tuloslaskelman liitetietoina on kirjanpitoasetuksen mukaan esitettävä

- 1) liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti
- 2) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät
- 3) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista
- 4) selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä
- 5) yhteismäärät tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yrityksissä, korkotuotoista ja korkokuluista
- 6) erittely yhdistellyistä eristä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:3 §).

Lainsäädäntö ei määrittele tarkemmin miten liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisesti tulisi esittää. Esittämistapa on siis yrityksen päätäntävallassa. Jos liikevaihtoon on sovellettu osatuloutusta, liitetiedoissa tulee ilmoittaa valmiusasteen mukaan kirjatun liikevaihdon osuus ja pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjattu ja kirjaamatta oleva määrä. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää liikevaihdon jakautumista liitetietona. (Leppiniemi ym. 2013, 7.4 Tuloslaskelman liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 102–103.)

Satunnaisten erien erittely tulee esittää liitetiedoissa. Satunnaisia tuottoja voivat olla esimerkiksi saadut lahjat. Lisäksi kirjanpitolautakunta on todennut, että saatujen ja annettujen avustusten erittely tulisi esittää liitetiedoissa. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää satunnaisten erien erittelyä. (Leppiniemi ym. 2013, 7.4 Tuloslaskelman liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 104.)

Suunnitelman mukaisten poistojen liitetiedoista tulee käydä ilmi hankintamenojen sisältö, poistomenetelmät ja poistoajat. Lisäksi tulee esittää poistoerittelyt, mikäli eriä on yhdistelty tuloslaskelmassa. Tase-eräkohtaiset poistoerittelyt esitetään tarkemmin tuloslaskelman sijaan taseen liitetiedoissa. Mikäli tuloslaskelmaan sisältyy pakollisia varauksia ja ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä, myös ne tulee eritellä liitetiedoissa. Rahoitustuottojen osalta on eriteltävä osakkeet, osuudet osuuspääomaan sekä osuudet henkilöyhtiöissä. Lisäksi, jos tuloslaskelmassa on yhdistelty eriä, ne tulee eritellä liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.4 Tuloslaskelman liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 108–109.)

Henkilöstön palkkoja ja palkkioita, henkilöstön lukumäärää, tilintarkastajan palkkiota ja tuloveroja koskevat liitetiedot ovat kirjanpitoasetuksen mukaan pakollisia. Koska nämä liittyvät läheisesti tuloslaskelman tietoihin, ne esitetään usein tuloslaskelman liitetietojen yhteydessä.

Kirjanpitoasetuksen mukaan henkilöstön lukumäärästä, palkoista ja palkkioista on esitettävä liitetietona henkilöstön keskimääräinen luku ryhmittäin eriteltynä ja tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut eriteltyinä, jollei niitä ole jo eritelty tuloslaskelmassa. Sivukuluina esitetään palkan perusteella määräytyvät kulut, kuten henkilövakuutus- ja sosiaaliturvamaksut. Kirjanpitoasetus ei määrittele miten henkilöstön ryhmäjako tulisi tehdä, joten se on osakeyhtiön päätettävissä oleva asia. Toimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja

varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti palkat ja palkkiot näistä tehtävistä. Pieni kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä johdon palkat ja palkkiot. (Kirjanpitoasetus 1997, 2:8 §, Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 105–108.)

Tilintarkastajan palkkiosta on eriteltävä toimeksiantoryhmittäin tilintarkastuslain mukainen tilintarkastus, toimeksiannot, jotka on säädetty tilintarkastajan tehtäväksi, veroneuvonta ja muut palvelut. Mikäli tilikauden tarkastuspalkkio ei ole tiedossa tilinpäätöstä tehtäessä, sen suuruus tulee arvioida. Toisin sanoen tuloslaskelman ja tuloslaskelman liitetiedon luku voivat tässä kohtaa erota toisistaan. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse eritellä tilintarkastuspalkkiota. (Kirjanpitoasetus 1997, 2:7 §; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 110.)

Tuloveroista vaaditaan kirjanpitoasetuksen mukaan seuraavat liitetiedot

- 1) laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen
- 2) tieto tuloverojen jakautumisesta satunnaisista eristä johtuviin veroihin, jollei tätä jakoa esitetä tuloslaskelmassa
- 3) selostus arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen (Kirjanpitoasetus 1997, 2:6 §).

Laskennalliset verosaamiset ja -velat saa erityistä varovaisuutta noudattaen sisällyttää taseeseen ja tuloslaskelmaan. Laskennallisten velkojen ja saamisten käsittely on esitettävä liitetiedoissa. Satunnaisten erien verot voi esittää varsinaisessa tuloslaskelmassa omana eränään. Mikäli näin ei ole tehty, erittely tulee esittää liitetietona. Arvonkorotuksen vaikutus tuloverotukseen koskee arvonkorotuksesta aiheutunutta laskennallista verovelkaa ja toteutumisen todennäköisyyden ilmaisemista liitetiedoissa. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää tuloverojen liitetietoja. (Leppiniemi ym. 2013, 7.7 Tuloveroja koskevat liitetiedot.)

Näiden liitetietojen lisäksi, jos ympäristökuluilla on olennainen vaikutus tuloslaskelman antamaan kuvaan, tulee ympäristökulut eritellä liitetiedoissa. Pääsääntöisesti liiketoimintaan huomattavasti vaikuttavat ympäristöasiat kuitenkin esitetään toimintakertomuksessa, mikäli sellainen on tehty. Tässä tapauksessa tietoja ei tarvitse esittää uudelleen tuloslaskelman puolella. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 115.)

### 3.6.3 Taseen vastaavien liitetiedot

Taseen vastaavista on esitettävä liitetietoina

- 1) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys
- 2) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poisto-aika on pidempi kuin 5 vuotta
- 3) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseen laskemisesta
- 4) arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmäärittäminen
- 5) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta
- 6) jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoituista korkomenoista
- 7) tase-eräkohtainen tieto kirjanpitolaissa (4:5.4 §) tarkoitettujen hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen
- 8) edellä kohdassa 7) tarkoitettujen tiedot muihin tase-eriin kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista
- 9) siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät
- 10) erittely yhdistellyistä vastaavien eristä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:4 §).

Pieni kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä edellä mainitut kohdat 5 ja 7–9 muista eristä kuin arvonkorotuksista.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 käsittelee kehittämismenojen aktivointia tarkemmin ja se määrittelee tarkasti edellytykset aktivoinneille. Kehittämismenoihin luetaan toiminnasta välittömästi aiheutuneet menot ja ne tulee poistaa enintään viiden vuoden kuluessa. Erityisestä syystä poisto-aikaa saa pidentää maksimissaan 20 vuoteen, mutta tällöin perustelut on esitettävä liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.5 Taseen vastaavien liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 120–121.)

Pääoma-alennuksien ja lainojen aiheuttamien menojen aktivointi on sallittu erityistä varovaisuutta noudattaen. Kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset on esitettävä liitetietoina. Arvonkorotuksista esitetään periaatteet ja arvonmäärittäminen. Arvonkorotuksia voidaan tehdä esimerkiksi maa- ja

vesialueisiin liittyen. (Leppiniemi ym. 2013, 7.5 Taseen vastaavien liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 119–121.)

Koneiden ja kaluston käsittelyssä viitataan tase-erään koneet ja kalusto, jossa käsitellään tuotannollisessa käytössä olevien laitteiden suunnitelman mukaisia poistoja ja liitetietoa poistamatta olevasta osasta. Olennaisen tiedon esittäminen jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta koskee vaihtomaisuutta ja arvopapereita. Jos tase sisältää oleellisia siirtosaamisia tai yhdisteltyjä eriä, ne tulee eritellä ja esittää liitetiedoissa. Lisäksi lyhyt- ja pitkäaikaiset saamiset konserniin kuuluvilta ja omistusyhteisyrityksiltä tulee eritellä tase-erittäin myyntisaamisten, muiden saamisten ja siirtosaamisten osalta. (Leppiniemi ym. 2013, 7.5 Taseen vastaavien liitetiedot; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 126–131.)

Edellä mainittujen liitetietojen lisäksi taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenoista ja arvonorotuksesta, on annettava tase-eräkohtaisesti seuraavat liitetiedot

- 1) määrä tilikauden alussa
- 2) lisäys ja vähennys tilikauden aikana sekä siirrot erien välillä
- 3) kertyneet poistot ja arvonalentumiset tilikauden alussa
- 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuneet kertyneet poistot ja arvonalentumiset
- 5) tilikauden suunnitelman mukaiset poistot
- 6) arvonalentumiset ja niiden palautukset (Kirjanpitoasetus 1997, 2:4 §).

Pienen kirjanpitovelvollisen tulee esittää vähintään arvonorotuksiin liittyvät erittelyt. Muut erittelyt saa jättää esittämättä. Pysyvien vastaavien liitetiedot tulee ilmoittaa siten, että ne sisältävät kaikki hyödykkeet, mukaan lukien ne joiden taloudellinen pitoaika ei ole päättynyt, vaikka hankintameno olisi jo poistettu. Mikäli kaikkia hyödykkeitä ei ole eritelty, tulee tästä mainita liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.5 Taseen vastaavien liitetiedot.)

#### 3.6.4 Taseen vastattavien liitetiedot

Kirjanpitoasetuksen mukaan taseen vastattavien oman pääoman liitetietoina on esitettävä

- 1) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana
- 2) Omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisut oman pääoman eristä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:5 §).

Kirjanpitolautakunnan mukaan on hyvän tavan mukaista esittää liitetiedoissa sidotun oman pääoman määrä ja vapaan oman pääoman määrä. Sidotun pääoman määrä saadaan laskemalla yhteen tasekaavassa ennen "Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoa" esitetyt erät ja "Yhtiöjärjestyksen mukaisista rahastoista" ne, joiden käyttötarkoitus on sidottu. Vapaa oma pääoma käsittää kaikki muut paitsi edellä mainitut sidotun pääoman erät. (Kirjanpitolautakunta 21.11.2006, 8.) Myös osakeyhtiölaissa viitataan jakokelpoiseen vapaaseen omaan pääomaan (Osakeyhtiölaki 2006, 8:5 §).

Omien osakkeiden hankintamenoa ei saa aktivoida, vaan se vähennetään omasta pääomasta. Omaan pääomaan kirjataan myös omien osakkeiden myynti. Lisäksi myyntivoiton yhteydessä, maksullisessa osakeannissa tai optio-oikeuksien liikkeellelaskussa voi syntyä sijoitetun vapaan pääoman rahasto, ns. SVOP-rahasto. Nämä tapahtumat on eriteltävä liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.6 Taseen vastattavien liitetiedot.)

Tilinpäätössiirtojen kertymän osalta tulee eritellä liitetietoina poistoerot ja vapaaehtoiset varaukset, mikäli erittelyt eivät selviä tuloslaskelmasta tai taseesta. Pakollisista varauksista tulee antaa erittely olennaisista eristä ja selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä muutoksista, mikäli se tarvitaan erien selventämiseksi tai ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 136–137.)

Vieraasta pääomasta liitetietoina on esitettävä

- 1) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua
- 2) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista, erikseen vaihtovelkakirjalainoista ja muista oman pääoman ehtoiseen osuuteen välillisesti oikeuttavista lainoista
- 3) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät (Kirjanpitoasetus 1997, 2:5 §).

Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää edellä mainitun kohdan 1) tase-erittelyä (yhteenlaskettu tieto kuitenkin tarvitaan) eikä kohtia 2-3. Lainoista esitetään se osa, joka erääntyy yli viiden vuoden kuluttua. Joukkovelkakirjoista esitetään liitetietona rahamäärä ja omaan pääomaan vaikuttavat oikeudet, kuten osakkeiden vaihto-oikeudet. (Leppiniemi ym. 2013, 7.6 Taseen vastattavien liitetiedot.)

Lisäksi veloista saman konsernin yrityksille ja omistusyhteisyriyksille tulee eritellä saadut ennakot, ostovelat, rahoitusvekselit, muut velat ja siirtovelat. (Kirjanpitoasetus 1997, 2:5 §) Kirjanpitolautakunta käsittelee lausunnossaan 1999/1561 ”Muiden (lyhytaikaisten) velkojen ja siirtovelkojen tilien ryhmittely tilinpäätöksessä”, mitkä erät kuuluvat lyhytaikaisiin velkoihin ja mitkä siirtovelkoihin.

### 3.6.5 Muut liitteet

Muihin osakeyhtiöltä vaadittaviin liitteisiin kuuluvat seuraavat tiedot, joita ei ole vielä käsitelty tässä työssä ovat

- vakuudet ja vastuusitoumukset
- lähipiiriliiketoimet, -saamiset ja -vastuut
- omistukset muissa yrityksissä.

Vakuuksista osakeyhtiön on esitettävä liitetietona velat, joiden vakuudeksi on annettu omaisuutta, annettujen vakuuksien arvo ja muut omasta puolesta annetut vakuudet. Vakuuden arvona ilmoitetaan vakuuden kirjanpitoarvo ja se tulee esittää jokaisen velkaerän osalta laji- ja vastuukohtaisesti eriteltynä. Lisäksi on esitettävä vakuuksien yhteenlaskettu arvo. Muut omasta puolesta annetut vakuudet ovat esimerkiksi vuokranmaksun takeeksi annetut vakuudet. Mikäli osakeyhtiöllä on muiden puolesta annettuja vakuuksia, on myös ne eriteltävä liitetiedoissa. (Leppiniemi ym. 2013, 7.8 Vakuudet ja vastuusitoumukset; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 147–150.)

Taseeseen sisällyttämättömistä vastuista ja vastuusitoumuksista osakeyhtiön on esitettävä liitetietona eläkevastuut, leasingvuokrasopimusten tiedot, kaikki vastuusitoumukset ja muut taseen ulkopuoliset järjestelyt. Eläkevastuu syntyy silloin, kun yritys vastaa omalla vastuullaan eläkesitoumuksista. Mikäli eläkevastuu on annettu ulkopuolisen vakuutusyhtiön kautta, on tästäkin suositeltavaa mainita liitetiedoissa. Leasing-sopimuksista kerrotaan joko vuositasoinen maksujen nimellismäärä tai jäljellä

oleva maksujen määrä. Muita vastuusitoumuksia ovat esimerkiksi pitkäaikaiset vuokrasopimukset tai arvonnisäveron palautusvastuu kiinteistöinvestoinneista. Taseen ulkopuolinen taloudellinen vastuu voi olla esimerkiksi hankintasitoumus tai muu investointeihin liittyvä sopimus. Muiden kuin pienten kirjanpitovelvollisten tulee lisäksi ilmoittaa muista vastuusitoumuksista ja taseen ulkopuolisista järjestelyistä niiden luonne, liiketoiminnallinen peruste ja vaikutus kirjanpitovelvolliseen. (Leppiniemi ym. 2013, 7.8 Vakuudet ja vastuusitoumukset; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 151–156.)

Lähipiirin ja osakeyhtiön välisistä lähipiiriliiketoimista on ilmoitettava silloin, kun ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin keinoin. Tiedoissa tulee olla kuvaus liiketoimesta, liiketoimen arvo ja lähipiirisuhteen luonne. Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää liitetietoa lähipiiriliiketoimista. (Leppiniemi ym. 2013, 7.10 Liitetiedot lähipiiriliiketoimesta.) Lähipiirilainoista ja -vastuista on esitettävä toimitusjohtajan, hänen sijaisensa, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenten sekä vastaavien toimielinten osalta toimitielinkohtaisesti

- 1) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän muutos tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot
- 2) heitä koskevien vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö
- 3) eläkesitoumukset näistä tehtävistä (Kirjanpitoasetus 1997, 2:8 §).

Pienen kirjanpitovelvollisen ei tarvitse esittää edellä mainittuja liitetietoja eläkesitoumuksien osalta.

Omistuksista muissa yrityksissä on esitettävä liitetietona

- 1) 20% tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden tulos
- 2) yrityksestä, josta osakeyhtiöllä on rajoittamaton vastuu, yllä olevassa kohdassa 1) tarkoitetut tiedot sekä tieto yritysmuodosta.



Omistustiedot muista yrityksistä saa jättää esittämättä, mikäli tiedon esittämisestä aiheutuisi merkittävää haittaa yhtiölle itselleen tai kohdeyritykselle tai mikäli tieto on vähämerkityksellinen. (Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 122–123.)

Muissa liitetiedoissa tulee myös esittää osakeyhtiölain vaatimat liitetiedot, mikäli toimintakertomusta ei ole laadittu. Osakeyhtiölain vaatimat liitetiedot on esitelty tässä työssä luvussa Toimintakertomus.

### 3.7 Allekirjoitukset ja aineiston säilytys

Tilinpäätös ja toimintakertomus tulee päivätä ja allekirjoittaa. Osakeyhtiön puolesta tilinpäätöksen allekirjoittavat toimivaltainen hallitus ja yhtiön toimitusjohtaja. Mikäli joku allekirjoittajista on eri mieltä tilinpäätöksen sisällöstä tai oikeellisuudesta, tulee hänen kuitenkin allekirjoittaa tilinpäätös. Eriävän mielipiteen esittäjän lausuma on sisällytettävä tilinpäätökseen hänen niin vaatiessa. Tilinpäätös ja toimintakertomus voidaan allekirjoittaa molemmat erikseen tai vaihtoehtoisesti asiakirjat voidaan allekirjoittaa yhteen kertaan tasekirjan lopussa. (Kirjanpitolaki 1997, 3:7 §; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 25.)

Luettelo kirjanpitoakirjoista ja tositteiden lajeista sekä tieto niiden säilytystavoista on sisällytettävä sidottuun tasekirjaan. Kirjanpitoakirjoja ovat muun muassa tasekirja, päiväkirja, pääkirja ja palkkakirjanpito. Tosittelajeja ovat esimerkiksi osto- ja myyntilaskut, muistiot ja tiliotteet. Säilytystapoja voivat olla esimerkiksi paperi, CD- tai DVD-levy. Tiedot kirjanpitoakirjoista ja tositteista eivät varsinaisesti ole tilinpäätöksen liitetietoja, joten normaalisti ne esitetään allekirjoitusten jälkeen. Jos kirjanpitoaineiston saattaminen selväkieliseen muotoon vaatii yksityiskohtaisempia tietoja, kuten käytetyt tiedostomuodot, ohjelmistot ja järjestelmät, tulee tiedot näistä sisällyttää aineiston kuvaukseen. Lisäksi, jos kirjanpitoa säilytetään jossain muualla kuin yhtiön tiloissa, on se suositeltavaa ilmoittaa. Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011 kuvaa laajasti kirjanpitoaineiston säilyttämismenetelmiä. (Kirjanpitolaki 1997, 3:8 §; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 26–31.)

### 3.8 Tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuksen tekeminen ei ole kaikissa tapauksissa pakollista osakeyhtiön osalta, kuten aiemmin luvussa Tilintarkastus todettiin. Jos osakeyhtiön toiminta tarkastetaan tilintarkastuslain mukaisesti, tulee jäljennös tilintarkastuskertomuksesta liittää rekisteröitäväksi Patentti- ja rekisterihallitukselle ilmoitettavaan tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen. Tilintarkastuskertomus on siis julkistettava samanaikaisesti ja samalla tavalla kuin tilinpäätös ja toimintakertomus, mikäli tilintarkastus on tehty. (Leppiniemi ym. 2013, 11.4 Tilintarkastuskertomuksen julkistaminen.)

Käytännössä tilintarkastaja tarkastaa osakeyhtiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Käytännössä tilintarkastaja päivää ja allekirjoittaa tasekirjaan tilinpäätösmerkinnän, josta viitataan tilintarkastuskertomukseen. Vakiintunut merkintä tilinpäätöksessä on ”Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus”, joka päivätään ja allekirjoitetaan. Varsinainen tilintarkastuskertomus on luovutettava yhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen yhtiökokousta, jossa tilinpäätös on tarkoitus vahvistaa. (Tilintarkastuslaki 2007, 14 §; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 25.)

Tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan kirjoittama raportti, joka on päivätty ja allekirjoitettu. Siinä yksilöidään kohteena oleva tilinpäätös ja ilmoitetaan mitä säännöstöä tilinpäätöksessä on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa tulee olla lausunto siitä, antaako tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot osakeyhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan lausunnot ovat joko vakiomuotoisia, ehdollisia tai kielteisiä. Esimerkiksi KHT-yhdistykseltä löytyy malli vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen, joka sisältää tilintarkastuslain vaatimat asiat. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, siitä on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi tilintarkastajalla on lainsäädännöllinen pakko antaa täydentäviä lisätietoja, mikäli se on tarpeen. (Tilintarkastuslaki 2007, 15 §; Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, 186–187.)

### 3.9 Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan tulee laatia tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Tase-erittelyt ovat yksityiskohtaisia luetteloita tase-erien sisällöistä

ja liitetietojen erittelyt luetteloita vakuuksista ja vastuusitoumuksista. Näitä erittelyitä ei ilmoiteta rekisteröitäväksi, eivätkä ne ole osa sidottua tasekirjaa. Esimerkiksi tilintarkastaja voi käyttää niitä varmistuakseen tilinpäätöksen tietojen oikeellisuudesta. Tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti luetteloitava pysyvät vastaavat, vaihtuvat vastaavat, vieras pääoma ja pakolliset varaukset. Vaihtoehtoisesti tase-erittelyt voidaan laatia niin, että ilmoitetaan ainoastaan tilikauden aikana tapahtuneet muutokset. (Kirjanpitolaki 1997, 3:13 §, Kirjanpitoasetus 1997, 5:1 §.)

Liitetiedoista ne vakuudet ja vastuusitoumukset, jotka kirjanpitovelvollinen on esittänyt tilinpäätöksessään, on luetteloitava ryhmittäin. Muutoksista tulee pitää kirjaa tilikauden aikana, jos tiedot eivät käy ilmi pääkirjanpidosta. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt saa laatia koneellisesti, mutta ne on pystyttävä saattamaan selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Erittelyt on päivättävä ja allekirjoitettava erittelyjen tekijän tai tekijöiden toimesta. (Kirjanpitoasetus 1997, 5:2-4 §.)

## **4 Tuotos**

### **4.1 Tasekirjapohjan toteutus ja valinnat**

Ennen tasekirjapohjan toteutuksen aloittamista peilasin tietoperustan pohjalta saamaani näkemystä tasekirjan rakenteesta jo olemassa oleviin tasekirjoihin. Asiakirjat ja niiden sisältö olivat jo suhteellisen selvät, joten enemmänkin arvioin sitä minkälaisia toteutuksia tasekirjoista oli aiemmin tehty. Olemassa olevista taloushallinto-ohjelmistoista toimeksiantaja saa tulostettua raportteja, joiden tuottama data siirretään pitkälti käsin Microsoft Excelillä tehtyihin tasekirjoihin.

Tutkin näitä olemassa olevia tasekirjoja ja kävin yksittäisiä keskusteluja kollegoiden kanssa siitä, miltä heidän mielestään selkeä tasekirja näyttää. Mielenpitoita oli useampia ja lopulta tein käytännössä itse ratkaisut valitsemalla mielestäni selkeimmät ja parhaimmat ratkaisut, eli poimin rusinat pullasta. Ratkaisut pohjautuvat pitkälti jo tietoperustan pohjalta muodostamaani kuvaan tasekirjasta, mutta joitain oivalluksia on myös poimittu toimeksiantajan aiemmin tekemistä tasekirjoista. Pääasiassa nämä oivallukset liittyvät muotoiluteknisiin asioihin ja siihen miten asiat saa esitettyä selkeästi. Käsittelen näitä asioita tarkemmin seuraavassa luvussa Tasekirjapohjan esittely.

Tasekirjapohjan ja ohjeistuksen varsinainen toteutus aloitettiin valitsemalla ohjelmisto, jolla tasekirjapohja ja siihen liittyvä ohjeistus toteutettaisiin. Koska Microsoft Excel on Visma Services Oy BMS-yksikön yleisimmin tasekirjan tekemiseen käyttämä ohjelmisto ja lähes kaikki kirjanpidon parissa työskentelevät tuntevat ohjelmiston ennestään, oli Excelin käyttö tasekirjapohjan ja ohjeistuksen tekemiseen luontevaa.

Seuraavaksi pohdin minkälainen tasekirjapohjan ja siihen liittyvän ohjeistuksen rakenne tulisi olla. Vaatimukset olivat, että tasekirja on selkeä kokonaisuus, jonka sisältö on tulostettavissa tasekirjaksi ja josta voi helposti karsia niitä osia, jotka eivät koske toimeksiantajan asiakasyritystä. Opinnäytetyön tietoperustan pohjalta minulle oli selvää, että tasekirjan kansi ja sisällysluettelo, toimintakertomus, tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma, liitetiedot, allekirjoitukset ja aineiston säilytys, tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuskertomus kuuluivat laajimpaan mahdolliseen tasekirjapohjaan. Myös tase-erittelyt voisi liittää samaan tiedostoon, vaikka ne eivät kuulukaan rekisteröitävään tasekirjaan. Näistä pitäisi tarpeen vaatiessa pystyä karsimaan esimerkiksi pienen kirjanpitovelvollisen osalta toimintakertomus ja rahoituslaskelma, mikäli niitä ei tulla tekemään.

Kirjanpitolain asettama vaatimus on, että tasekirjassa tulee olla juokseva sivunumerointi. Tämä tuli siis ottaa huomioon Excelin rakennetta miettiessä. Lisäksi kirjanpitoasetuksen mukaan asiakirjoissa tulee olla vertailutiedot viimeistä edelliseltä tilikaudelta ja niissä ei saa näyttää niitä rivejä, joiden kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta.

Näiden perusvaatimusten pohjalta päädyin jakamaan Excelin useampaan välilehteen. Jokaisella asiakirjalla on oma välilehtensä, jolloin esimerkiksi rahoituslaskelman poistaminen tasekirjasta tarkoittaa käytännössä joko rahoituslaskelmavälilehden poistamista tai sen jättämistä tulostusalueen ulkopuolelle. Koska liitetiedot jakautuvat useamman asiakirjan välille, jaoin ne useammalle välilehdelle. Välilehtiä muodostui "Ohjeen versio ja lähteet" välilehti, Kansilehti, Tuloslaskelma, Tase, Rahoituslaskelma, Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet, Tuloslaskelman ja henkilöstön liitetiedot, Taseen liitetiedot, Muut liitetiedot, Luettelo kirjanpitokirjoista ja Tase- ja liitetietojen erittelyt.

Näistä välilehdistä kaikki muut paitsi Ohjeen versio ja lähteet ja Tase- ja liitetietojen erittelyt kuuluvat laajimpaan rekisteröitävään tasekirjaan. Välilehdet on rakennettu niin,

että jokaisella välilehdellä on kaksi vierekkäistä sivua, joita voi olla allekkain niin monta kuin tarvitaan. Vasemman puoleinen sivu kuuluu tulostusalueeseen ja se sisältää itse asian, esimerkiksi siis tuloslaskelman ja sen tiedot tältä ja edeltävältä tilikaudelta vertailukelpoisuusvaatimuksen täyttämiseksi. Oikean puoleisella sivulla on asiaan liittyvä ohje. Ohje juoksee rinnalla ylhäältä alaspäin ja siinä käsitellään asiaan liittyvät yleiset asiat, viitataan lainkohtiin ja annetaan esimerkkejä. Lisäksi monin paikoin viitataan materiaaliin, josta saa tarpeen vaatiessa lisätietoja. Nämä lisätietolähteet löytyvät myös Ohjeen versio ja lähteet välilehdeltä. Alussa kokeilin myös ohjeen sisällyttämistä kommenttikenttiin asian lomaan, mutta sen tekninen toteutus oli hankalaa eikä tulostuksen hallinta ollut suoraviivaista. Näin ollen päädyin kahteen vierekkäiseen sivuun, joka osoittautuikin hyväksi ratkaisuksi.

Näin toteutettuna kokonaiskuva on koko ajan hahmotettavissa, kun tasekirjapohjan käyttäjä näkee helposti, missä asiakirjassa hän on ja lisäksi tasekirjan täyttöä tukeva ohjeistus on koko ajan näkyvissä. Lisäksi asiakirjojen poisto ja yksittäisten rivien poisto asiakirjan sisällä toimii helposti, eikä riko tasekirjan rakennetta. Poistojenkin jälkeen rakenne pysyy kasassa, eikä esimerkiksi mitään olennaisia ohjeita häviä, koska ainoastaan poistettujen kokonaisuuksien tiedot häviävät. Myös sivunumerointi toimii automaattisesti oikein dokumenttia tulostettaessa. Ainostaan kansilehden sisällysluettelon sivunumerointi täytyy lopuksi tarkistaa käsin.

## 4.2 Tasekirjapohjan esittely

Edellisessä luvussa kävin läpi miten tasekirjapohjan toteutusprosessi eteni ja minkälaisia yleisen tason valintoja tehtiin. Tässä luvussa käyn tarkemmin läpi tasekirjapohjan sisällön asiakirja asiakirjalta ja minkälaisia valintoja niihin liittyen tehtiin.

Toimintakertomus, mikäli sellainen on tehty, ei ole osa tilinpäätöstä, vaan erillinen vapaamuotoinen asiakirja sidotussa tasekirjassa, kuten aiemmin todettiin luvussa Osakeyhtiön tilinpäätöksen säännöstö ja sisältö. Toimintakertomus ei ole kirjanpitäjän, vaan ensisijaisesti yhtiön hallituksen tuottama asiakirja. Lisäksi kirjanpitäjä ei tee tilintarkastuskertomusta, vaan sen tekee erillinen tilintarkastaja. Jäljennös tilintarkastuskertomuksesta tulee kuitenkin liittää rekisteröitäväksi Patentti- ja rekisterihallitukselle ilmoitettavaan tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen mikäli sellainen on tehty. Nämä asiakirjat on huomioitu tasekirjapohjan sisällysluettelossa ja sivunumeroinnissa, vaikka ne eivät kuulu kirjanpitäjän, eikä täten toimeksiantajan

tehtäväksi. Toimintakertomus on sijoitettu heti kansilehden jälkeiseksi asiakirjaksi ja tilintarkastuskertomus tasekirjan viimeiseksi asiakirjaksi. Tällä tavoin sain ratkaistua kyseisten asiakirjojen liittäminen osaksi tasekirjaa ja toimivaa sivunumerointia. Kaiken lisäksi rakenne seuraa yleisesti käytettyä tasekirjan rakennetta, joten tehty tasekirjapohja toimii näiltä osin hyvin.

Ohjeen versio ja lähteet välilehdellä esitetään nimensä mukaisesti ohjeen versio ja sen tekemisessä käytetyt lähteet sekä mistä voi löytää lisätietoja. Versiohallinnan tarkoitus on kertoa kuka on tehnyt tasekirjapohjaan muutoksia tai lisäyksiä, mitä ne ovat ja milloin ne on tehty. Lähteet osio on jaettu kolmeen osaan, jossa on viittaukset lainsäädäntöön, kirjanpitolautakunnan yleisohjeisiin ja lausuntoihin sekä kirjallisuuteen.

Kansilehdellä on yrityksen nimi, Y-tunnus, yhteystiedot ja tilikausi, jota tilinpäätös koskee. Lisäksi kansilehteen on yhdistetty sisällysluettelo sivunumeroineen ja maininnat siitä kuinka kauan tasekirjaa ja tosit materiaalia tulee säilyttää.

Tuloslaskelman osalta valitsin kululajikohtaisen kaavan, joka on yleisempi kaava kuin toimintokohtainen tuloslaskelma. Myös toimeksiantaja on käyttänyt aiemmin pääsääntöisesti kululajikohtaista tuloslaskelmaa asiakkaidensa tasekirjoissa. Toteutin tuloslaskelman kirjanpitolautakunnan vaihtoehtoisessa muodossa, jossa tuloslaskelma esitetään ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa. Tässä muodossa esitetään välisummat materiaaleista ja palveluista, henkilöstökuluista, poistoista ja arvonalentumisista, rahoitustuotoista ja -kuluista, satunnaisista eristä ja tilinpäätössiirroista. Koin tämän selkeämmäksi tavaksi esittää tuloslaskelma. Samaa mieltä olivat kollegani työpaikallani. Tasekirjapohjassa toteutin välisummien laskemisen Excelillä niin, että se toimii automaattisesti. Tuloslaskelman tasekirjaan kuuluvan osan, eli välilehden tulostusalueeseen kuuluvan vasemman sivun, jaoin kolmeen sarakkeeseen. Ensimmäisessä sarakkeessa on itse nimikkeet, joita on ryhmittelyn selkeyttämiseksi sisennetty kolmelle eri tasolle. Toisessa sarakkeessa on tämän tilikauden luvut ja kolmannessa sarakkeessa edellisen tilikauden tiedot vertailtavuuden vuoksi. Tuloslaskelman liitetiedoissa esitetty liikevaihto toimialoittain ja maantieteellisesti on toteutettu esimerkin kaltaisesti. Toimiala ja maantieteellinen jakauma määräytyy yrityskohtaisesti. Esimerkiksi Tilastokeskuksen sivuilta löytyy tarpeen vaatiessa tietoja toimialaluokituksista, kun mietitään miten toimialoja voisi esittää tuloslaskelman liitetiedoissa.

Tase-välilehdellä esitän pitkän tasekaavan, lyhyttä tasekaavaa ei käsitellä tasekirjapohjassa lainkaan. Muutoin tase seuraa tuloslaskelmassa tehtyjä valintoja välisummien ja sarakkeiden osalta.

Rahoituslaskelma-välilehti on toteutettu epäsuoran mallin mukaisesti. Valinta tehtiin puhtaasti sillä perusteella, että epäsuoraa rahoituslaskelmaa pidetään helpompana ja halvempänä kuin suoran rahoituslaskelman laatimista. Yleisesti ottaen epäsuora rahoituslaskelma on suosittu Suomessa ja myös toimeksiantajan tekemissä rahoituslaskelmissa. Rahoituslaskelma on toteutettu perusrakenteeltaan samalla tavalla kuin tuloslaskelma ja tase.

Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet välilehti on ensimmäinen liitetieto. Sivulla käsittelen kaikki yleisiin laadintaperiaatteisiin kuuluvat asiat, kuten arvostus- ja jaksotusperiaatteet. Tuloslaskelman liitetiedoissa käsitellään kaikki lainsäädännössä ja kirjanpitolautakunnan suosituksissa vaaditut tuloslaskelman liitetiedot. Lisäksi tuloslaskelmaan liittyvät läheisesti henkilöstön palkkoja ja palkkioita, henkilöstön lukumäärää, tilintarkastajan palkkiota ja tuloveroja koskevat liitetiedot. Valitsin ne esitettäväksi tuloslaskelman liitetietojen yhteydessä samalla välilehdellä. Taseen liitetiedoissa käsitellään kaikki taseelta vaadittavat liitetiedot. Rakenne seuraa edelleen samaa logiikkaa kuin muutkin välilehdet yhtenäisen tuntuman säilyttämiseksi.

Muissa liitetiedoissa käsitellään vakuudet ja vastuusitoumukset, taseen ulkopuoliset erät, lähipiiritapahtumat, omistukset muissa yrityksissä ja osakeyhtiölain vaatimat liitetiedot, mikäli toimintakertomusta ei ole tehty. Allekirjoitukset välilehdellä on paikka hallituksen ja toimitusjohtajan allekirjoituksille sekä tilintarkastajan tilinpäätösmerkinnälle. Luettelokirjanpitokirjoista on viimeinen Excelistä tulostettavaan tasekirjaan tuleva välilehti. Siinä käsitellään luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä niiden säilytystavoista. Lopuksi samaan Exceliin on sisällytetty omana välilehtenään muun muassa tilintarkastamisen helpottamiseksi tase- ja liitetietojen erittelyt, jotka myös allekirjoitetaan niiden laatijan toimesta. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt on toteutettu esimerkin kaltaisesti. Esimerkiksi tase-erittelyt eivät kata kaikkia mahdollisia tiliryhmiä, ettei välilehti paisunut kohtuuttoman suureksi. Näin ollen tase-erittelyjä tehtäessä tulee esittää kulloiseenkin asiakasyritykseen liittyvät tiliryhmät. Mallia esitysmuodosta voi katsoa tuotetusta pohjasta.

Toteutettu tasekirjapohja ohjeineen on esitetty tässä työssä liitteessä kuusi (Liite 6). Liitteenä olevasta tasekirjapohjasta on nollattu kaikki luvut. Toimeksiantajalle on lisäksi annettu versio Excel-asiakirjasta, jossa on erään toimeksiantajan asiakkaan tilinpäätös, jota voi halutessaan käyttää mallina. Toimeksiantajan versiossa on myös kolme muuta välilehteä verojaksotuksen, verotuksen ja kirjanpidon poistojen sekä laskennallisten verosaamisten laskemiseksi, jotka liittyvät kyseisen asiakkaan tilinpäätökseen. Nämä asiat on kuitenkin rajattu opinnäytetyön ulkopuolelle, eikä niitä ole esitetty liitteenä olevassa versiossa.

## 5 Pohdinta

### 5.1 Tietoperustan arviointi

Tilinpäätös ja tasekirjan sisältö perustuvat käytännössä siihen, mitä lait ja asetukset niistä säätelevät. Myös alan kirjallisuus ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeet keskittyvät pitkälti lakien ja asetusten läpikäyntiin ja antamaan niiden soveltamisesta ohjeita sekä käytännön esimerkkejä. Työn tietoperustana pyrin esittelemään lakien ja asetusten tilinpäätökselle ja sen sisältäville asiakirjoille asettamat vaatimukset. Mielestäni onnistuin tässä hyvin. Lisäksi avasin lainkohtia ja käsitteitä tarkemmin sekä selittäen että käytännön esimerkein niissä kohdin, missä koin sen tarpeelliseksi tai missä sisältö ei ollut itsestään selvää. Koska ohjeita ja soveltavia esimerkkejä löytyy kirjallisuudesta ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeista todella runsaasti, pitäydyin selittämään tarkemmin vain ne asiat, jotka yleisesti ottaen tuntuivat hankalimmilta ja epäselvimmiltä. Ottaen huomioon opinnäytteen ja erityisesti tasekirjapohjan käyttäjäkunnan, tehty valinta asioiden selventämisen tasosta on minusta perusteltua. Näin vältettiin työn koon kasvaminen kohtuuttoman suureksi, sillä aihealue on detaljeineen todella laaja.

Viitekehyksenä ollut voimassaoleva lainsäädäntö ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeet tilinpäätökseen liittyen mahdollistivat erittäin luotettavan tietoperustan itse ohjeistukselle. Luonteeltaan tällainen viitekehys johtaa käytännössä toteavaan tekstiin, jossa spekulatiolle ja keskustelevalle muodolle ei ole kovin paljon tilaa. Tässä työssä esitelty tietoperusta on mielestäni ytimekäs ja pätevä tietopaketti osakeyhtiön tasekirjan sisällön ymmärtämiseksi. Tietoperusta palvelee hyvin toimeksiantajan taloushallinnon ammattilaisia, jotka haluavat nopeasti ymmärtää tasekirjan rakenteen ja sen takana olevan lainsäädännön. Työn viitekehys seuraa loogisesti tasekirjan rakennetta ja on



näin ollen helposti ymmärrettävissä tasekirjan tekijän kannalta. Myös tasekirjapohja ja sen ohjeet oli helppoa ja suoraviivaista rakentaa tämän perustan pohjalta, kun kokonaiskuva oli valmiiksi hahmoteltu.

## 5.2 Tasekirjapohjan arviointi ja kehitysmahdollisuudet

Opinnäytetyön päätavoitteena oli tehdä kattava osakeyhtiön tasekirjapohja ohjeineen, jonka sisällöllinen oikeellisuus olisi avainasemassa. Tasekirjapohjan tuli kattaa kaikki osakeyhtiölle asetetut vaatimukset. Lisäksi sen oli tarkoitus toimia niin, että siitä on helppo poistaa niitä osia, joita ei asiakasyrityksen kohdalla käytetä tai tarvita. Luvuissa Tasekirjapohjan toteutus ja valinnat sekä Tasekirjapohjan esittely kävin läpi niitä ratkaisuja, joita tein tasekirjapohjassa näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Mielestäni onnistuin tavoitteiden täyttämässä erinomaisesti. Tietoperusta on luotettavalla pohjalla ja se kattaa kaikki osa-alueet osakeyhtiön tilinpäätöksen ja tasekirjan tuottamisen osalta. Lisäksi tasekirja on helposti hahmotettava kokonaisuus, josta asiakirjojen ja yksittäisten rivien poistaminen ja muokkaaminen on tarvittaessa suoraviivaista. Tuotetussa Excelissä on yhtenäinen tuntuma läpi eri välilehtien ja siitä on helppo tulostaa lopullinen tasekirja asiakkaalle.

Tasekirjapohja on luovutettu toimeksiantajalle, mutta toistaiseksi palautetta on saatu vain vähän. Muutamia parannusehdotuksia on toteutettu lähinnä muotoilun osalta. Tasekirjapohjan käyttäminen on kuitenkin ollut hyvin vähäistä, joten tällä hetkellä muiden käyttäjien käytännön palaute tasekirjapohjan käyttämisestä puuttuu. Mahdolliset parannusehdotukset voidaan siis näin ollen huomioida vasta myöhemmin.

Jatkon kannalta tasekirjapohjaa voisi jalostaa eteenpäin lisäämällä sinne enemmän käytännön esimerkkejä. Esimerkit voisivat käytännössä olla muun muassa sitä, miten ja mitkä luvut kirjanpidon tileiltä kuuluvat mihinkin osaan tilinpäätöstä. Toisin sanoen nyt enemmän teoreettiselle pohjalle perustuva tasekirjapohja voisi sisältää esimerkiksi jonkin sellaisen yhtiön tilinpäätöksen, jossa käytetään kaikkia tai ainakin suurinta osaa nykyisen tasekirjapohjan välilehtien sisällöstä. Tähän mallitasekirjaan olisi myös selkeästi kommentoitu kuinka tilinpäätös on rakennettu. Tämä auttaisi erityisesti sellaisia kirjanpitäjiä, jotka eivät ole tehneet tilinpäätöksiä ja tasekirjoja aiemmin. Lisäksi tasekirjapohjasta voisi jalostaa omat pohjat eri yritysmuodoille ja sitä voisi osakeyhtiön osalta laajentaa kattamaan konserni- ja IAS/IFRS-tilinpäätöksen. Nyt tehty

tasekirjapohja tarjoaa kaikkiin näihin kehitysmahdollisuuksiin hyvän ja luotettavan lähtökohdan, jota voi jalostaa ja laajentaa eteenpäin kohtuullisen helposti.

## Lähteet

Kirjanpidon ABC 2011. Mitä jokaisen pitäisi tietää kirjanpidosta. Taloushallintoliitto. Päivitetty 11/2011. [http://www.talouhallintoliitto.fi/tilitoimistot/kirjanpidon\\_abc/](http://www.talouhallintoliitto.fi/tilitoimistot/kirjanpidon_abc/) Luettu 24.2.2013.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolautakunta 12.9.2006. Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunta 21.11.2006. Kirjanpitolautakunnan yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunta 30.1.2007. Kirjanpitolautakunnan yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta. Korjattu ja päivitetty versio 11.12.2007. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunta 16.10.2007. Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunta 1.2.2011. Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Leppiniemi, Jarmo 2011. Tilinpäätäjän käsikirja. Sanoma Pro, Helsinki.

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili & Kisanlahti, Timo 2013. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Sanoma Pro Yritysonline. Ilmestynyt ensimmäisen kerran 1994. Päivitetty 7.1.2013. <http://onlinepalvelu.sanomapro.fi.ezproxy.metropolia.fi/?prevpos=ht111.35&page=selain&ts=yo&pos=ht111.0&offset=0.0>. Luettu 23.2.2013.

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili 2006. Tilinpäätöksen tulkinta. 4. painos. WSOY, Helsinki.

Niskanen, Jyrki & Niskanen, Mervi 2004. Tilinpäätösanalyysi. 2. painos. Edita, Helsinki.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Osakeyhtiön tilinpäätösilmoitus 2012. Patentti- ja rekisterihallitus. Päivitetty 25.5.2012. <http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/tilinpaatos/oy.html>. Luettu 4.3.2013.

Osakeyhtiön tilinpäätös malli 2012. KHT-Media, Helsinki.

Osakeyhtiön tuloverotus 2012. Verohallinto. Päivitetty 18.1.2012. [http://vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio\\_ja\\_osuuskunta/Tuloverotus](http://vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Tuloverotus). Luettu 5.3.2013.

Pienen osakeyhtiön esimerkkituloilmoitus 2012. Malliyritys Oy:n tasekirja. Taloushallintoliitto.

Rahoituslaskelma 2010. KHT-Media, Helsinki.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.

Tomperi, Soile 2011. Kehittyvä kirjanpito. 13. painos. Edita, Helsinki.

Tomperi, Soile 2012. Käytännön kirjanpito. 20. painos. Edita, Helsinki.

Vilkka, Hanna & Airaksinen, Tiina 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Tammi, Helsinki.

Visma 2013. Visma. Päivitetty 12.3.2013. [www.visma.fi](http://www.visma.fi). Luettu 16.3.2013.

## **Kirjanpitoasetuksen mukainen 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) Henkilösivukulut
    - ba) Eläkekulut
    - bb) Muut henkilösivukulut
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
  - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
  - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
  - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
12. Satunnaiset erät
  - a) Satunnaiset tuotot
  - b) Satunnaiset kulut
13. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA

- 14. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
- 15. Tuloverot
- 16. Muut välittömät verot
- 17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

**Kirjanpitoasetuksen mukainen toimintokohtainen tuloslaskelma**

1. LIIKEVAIHTO
2. Hankinnan ja valmistuksen kulut
3. Bruttokate
4. Myynnin ja markkinoinnin kulut
5. Hallinnon kulut
6. Liiketoiminnan muut tuotot
7. Liiketoiminnan muut kulut
8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
9. Rahoitustuotot ja -kulut
  - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
  - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä
  - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
  - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
  - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
  - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
11. Satunnaiset erät
  - a) Satunnaiset tuotot
  - b) Satunnaiset kulut
12. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
13. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
14. Tuloverot
15. Muut välittömät verot
16. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

## Kirjanpitoasetuksen mukainen tase

### V a s t a a v a a

#### A PYSYVÄT VASTAAVAT

##### I Aineettomat hyödykkeet

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet
3. Liikearvo
4. Muut pitkävaikutteiset menot
5. Ennakkomaksut

##### II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

##### III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä
4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

#### B VAIHTUVAT VASTAAVAT

##### I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet/tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

##### II Saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä



4. Lainasaamiset
5. Muut saamiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet
7. Siirtosaamiset

### III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Muut osakkeet ja osuudet
3. Muut arvopaperit

### IV Rahat ja pankkisaamiset

## V a s t a t t a v a a

### A OMA PÄÄOMA

#### I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

#### II Ylikurssirahasto

#### III Arvonkorotusrahasto

#### IV Käyvän arvon rahasto

#### V Muut rahastot

1. Vararahasto
2. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
3. Muut rahastot

#### V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

#### VI Tilikauden voitto (tappio)

### B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

### C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

### D VIERAS PÄÄOMA

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Vaihtovelkakirjalainat
3. Lainat rahoituslaitoksilta
4. Eläkelainat

5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Rahoitusvekselit
8. Velat saman konsernin yrityksille
9. Velat omistusyhteisyriksille
10. Muut velat
11. Siirtovelat

## Kirjapitolautakunnan suoran rahoituslaskelman malli

### *Liiketoiminnan rahavirta:*

Myynnistä saadut maksut +  
Liiketoiminnan muista tuotoista saadut maksut +  
Maksut liiketoiminnan kuluista -  
Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja +/-  
Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista  
Saadut korot liiketoiminnasta +  
Saadut osingot liiketoiminnasta +  
Maksetut välittömät verot -  
Rahavirta ennen satunnaisia eriä +/-  
Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto) +/-  
Rahavirtoina toteutuneet oman pääoman veloitukset/hyvitykset  
aikaisempien  
tilikausien kertaluonteisista tapahtumista +/-

Liiketoiminnan rahavirta (A) +/-

### *Investointien rahavirta:*

Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin -  
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot +  
Myönnetyt lainat -  
Investoinnit muihin sijoituksiin -  
Lainasaamisten takaisinmaksut +  
Luovutustulot muista\_sijoituksista +  
Saadut korot investoinneista +  
Saadut osingot investoinneista +  
Maksetut välittömät verot -

Investointien rahavirta (B) +/-

### *Rahoituksen rahavirta:*

Maksullinen oman pääoman lisäys +  
Omien osakkeiden hankkiminen -  
Omien osakkeiden myynti +  
Lyhytaikaisten lainojen nostot +

Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut -  
Pitkäaikaisten lainojen nostot +  
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut -  
Maksetut korot ja maksut rahoituskuluista -  
Maksetut osingot ja muu voitonjako -  
Maksetut välittömät verot -

Rahoituksen rahavirta (C) +/-

*Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vähennys (-)*

*Rahavarat tilikauden alussa xxx*

*Rahavarat tilikauden lopussa xxx*

## Kirjapitolautakunnan epäsuoran rahoituslaskelman malli

Epäsuora rahoituslaskelmamalli eroaa vain liiketoiminnan rahavirran osalta suorasta rahoituslaskelmasta. Investointien ja rahoituksen rahavirtamallit on esitetty liitteessä neljä.

### *Liiketoiminnan rahavirta:*

Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä +/-

Oikaisut:

Suunnitelman mukaiset poistot +

Realisoitumattomat kurssivoitot ja –tappiot -/+

Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua -/+

Rahoitustuotot ja –kulut -/+

Muut oikaisut +/-

Rahavirta ennen käyttöpääoman muutosta +/-

Käyttöpääoman muutos:

Lyhytaikaisten korottomien liikesaamisten lisäys(-)/vähennys(+)

Vaihto-omaisuuden lisäys(-)/vähennys(+)

Lyhytaikaisten korottomien velkojen lisäys(+)/vähennys(-)

Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja +/-

Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista -

Saadut osingot liiketoiminnasta +

Saadut korot liiketoiminnasta +

Maksetut välittömät verot -

Rahavirta ennen satunnaisia eriä +/-

Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto) +/-

Rahavirtoina toteutuneet oman pääoman veloitukset/hyvitykset aikaisempien tilikausien kertaluonteisista tapahtumista +/-

Liiketoiminnan rahavirta (A) +/-

## Osakeyhtiön tasekirjapohja ohjeineen

Ohjeen versio ja lähteet välilehti.

Versio	Päiväys	Tekijä	Kommentit
PA1	8.1.2013	Marianne Ahola	Ensimmäinen versio ohjeesta
PA2	27.1.2013	Marianne Ahola	Asiasisältö "valmis", muotoilut pitkälti tehty, sivunumerointi korjattava
PA3	3.2.2013	Marianne Ahola	Muotoilut tehty, sivunumerointi toimii
PA4	3.3.2013	Marianne Ahola	Opinnäytetyön versio, arvot nollassa

Versio	Lähteet
PA2	<i>Lait ja asetukset <a href="http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/">http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/</a></i>
	Kirjanpitolaki (KPL) 30.12.1997/1336
	Kirjanpitoasetus (KPA) 30.12.1997/1339
	Osakeyhtiölaki (OYL) 21.7.2006/624
	Tilintarkastuslaki (TTL) 13.4.2007/459
	Laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL) 24.6.1968/360
	Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen, KTM 1315/2004
	Työ- ja elinkeinoministeriön asetus kehittämismenojen aktivoinnista, TEM 1066/2008
	<i>Kirjanpitovaltuutuksen (KVA) antamat yleisohjeet (ovm) ja lausunnot (vuositumerot) <a href="http://tk.tm.elinat.fi/tk/tm/fi/kirjanpito/ohje/yleisohjesuomi">http://tk.tm.elinat.fi/tk/tm/fi/kirjanpito/ohje/yleisohjesuomi</a></i>
	Tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006
	Suunnitelman mukaiset poistot 16.10.2007
	Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoon 31.01.2006
	Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.09.2008
	Laskennalliset verovelat ja -saamiset 12.09.2006
	Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä 2005/1750
	Uudisrakennusprojektin rahoittamiseksi otetun lainan korkokulujen kirjanpitoäksittelystä valmistusasteen mukaisista tulouttamista sovellettaessa 2010/1857
	Ulkomaanrahan määrällisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi 13.12.2005
	Kaupintavaraston kirjanpidollisesta käsittelystä 2012/1882
	Tuloslaskelman erän "Ulkopuoliset palvelut" sisältö 1999/1573
	Ulkopuolisista palveluista ja eräistä kuluista 2008/1813
	Luontoistujen merkitseminen tuloslaskelmaan 1999/1586
	Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä. 24.10.2006
	Arvopapereiden myynti- ja hallinnointituottojen merkitsemisestä liikevaihtoon 2004/1735
	Muiden (lyhytaikaisten) velkojen ja siirtovelkojen tilien ryhmittely tilinpäätöksessä 1999/1561
	Taseen ostovelkatiille sisällytettävistä eristä 2001/1664
	Rahoituslaskelman laatiminen 30.01.2007
	Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 01.02.2011
	<i>Kirjalisuus</i>
	Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2012, KHT-Media
	Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili 2012. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Sanoma Pro Oy, Helsinki.
	Niskanen, Jyrki & Niskanen, Mervi 2004. Tilinpäätösanalyysi. Edita, Helsinki.



Tuloslaskelma.

<b>Tuloslaskelma</b>					
	<b>1.kk. -31.kk.20vv</b>	<b>k. -31.kk.20vv</b>			
			<b>YLEISTÄ</b>		
			Valitse joko lyhyt tai pitkä versio, ei molempia. Viereisellä sivulla on pitkä versio.		
			Tämä kulujakohtainen malli on KILA:n "Yleisohje tuloslaskelmien ja taseiden esittämisestä" (21.11.2006)		
<b>LIKEVAIHTO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	liitteen 1 mukainen. Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta (KPA 1:11.3 §), ts. piilota 0,00 rivit tästä excelistä. Kustakin tuloslaskelman erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (KPL 3:1.2 §).		
<b>Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varast</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Valmistus omaan käyttöön</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Liiketoiminnan muut tuotot</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Materiaalit ja palvelut</b>			<b>LIKEVAIHTO</b>		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat			Ennen "Henkilöstökuluja" mainitut erät voidaan laskea yhteen "BRUTTOTULOKSEKSI", mikäli sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:		
Ostot tilikauden aikana	0,00	0,00	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 3 400 000 euroa		
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	0,00	0,00	- taseen loppusumma 1 700 000 euroa		
Ulkupoitokset	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 25 henkilöä. (KPA 1:1 §)		
<b>Materiaalit ja palvelut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- Jos lyhennät tuloslaskelmaa, niin muuta "BRUTTOTULOS" "LIKEVAIHDON" tilalle ja poista ylimääräiset rivit. Näin kaavat pysyvät kunnossa.		
<b>Henkilöstökulut</b>			<b>LIKEVOITTO</b>		
Palkat ja palkkiot	0,00	0,00	Tuloslaskelman myyntikate ja käyttökatte saadaan esittää haluttaessa liitetietona.		
Henkilösivukulut	0,00	0,00			
Eläkekulut	0,00	0,00	<b>VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA</b>		
Muut henkilösivukulut	0,00	0,00	Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne tuloslaskelmassa satunnaisen erien jälkeiseksi eräksi. Tällöin on VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA kohdan nimikkeenä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN". (KPA 1:1 §)		
<b>Henkilöstökulut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>			<b>TULOSLASKELMAN LIITETIEDOT</b>		
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00	0,00	Liitetietoja tarvitaan seuraavista (KPA 2:3 §). Nämä eritellyt ovat tuloslaskelmaa ja tilin päätössiirtoja välillä:		
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien	0,00	0,00	- Liikevaihto		
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset	0,00	0,00	- Liiketoiminnan muut tuotot		
<b>Poistot ja arvonalentumiset yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- Henkilöstökulut		
<b>Liiketoiminnan muut kulut</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- Poistot ja arvonalentumiset		
<b>LIKEVOITTO (-TAPPIO)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- Liiketoiminnan muut kulut		
<b>Rahoitustuotot ja -kulut</b>			- Satunnaiset erät		
Muut korko- ja rahoitustuotot	0,00	0,00	- Tilinpäätössiirrot		
Korkokulut ja muut rahoituskulut	0,00	0,00			
<b>Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Satunnaiset erät</b>					
Satunnaiset tuotot	0,00	0,00			
Satunnaiset kulut	0,00	0,00			
<b>Satunnaiset erät yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Tilin päätössiirrot</b>					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	0,00	0,00			
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	0,00	0,00			
<b>Tilin päätössiirrot yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
Tuloverot	0,00	0,00			
Laskennalliset verot (-)	0,00	0,00			
Muut välittömät verot (-)	0,00	0,00			
<b>TIKKAUDEN VOITTO (TAPPIO)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			



Tase.

Tase	31.12.20vv	31.12.20vv	YLEISTÄ
			Valitse joko lyhyt tai pitkä versio, ei molempia. Tässä excelissä on pitkä versio.
<b>Vastaavaa</b>			Jos sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista, niin tase voidaan laatia lyhennettynä (KPA 1:7 §)
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>			- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 1,3 miljoonaa euroa
Aineettomat hyödykkeet			- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Kehittämismenot	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. (KPL 3:9.2 §)
Aineettomat oikeudet	0,00	0,00	
Liikearvo	0,00	0,00	
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00	0,00	Tämä malli on KILAn "Yleisohje tuloslaskelmien ja taseiden esittämiseksi" (21.11.2006) mukainen.
Ennakkomaksut	0,00	0,00	Tasekaava löytyy myös KPA 1:6 §:stä.
<b>Aineettomat hyödykkeet yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Aineelliset hyödykkeet			Jos yksittäisen nimikkeen kohdalla ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois taseesta (KPA 1:11.3 §), ts. pilotta 0,00 rivit tästä excelistä. Kustakin taseen erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (KPL 3:1.2 §).
Maa- ja vesialueet	0,00	0,00	
Rakennukset ja rakennelmat	0,00	0,00	
Koneet ja kalusto	0,00	0,00	
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00	
Ennakkomaksut ja keskenäiset hankinnat	0,00	0,00	<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>
<b>Aineelliset hyödykkeet yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	Vaihtuvat vastaavat sisältävät vaihto- ja rahoitusomaisuuden. Tasekaavan nimike on vaihtuvat vastaavat.
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Sijoitukset			
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00	0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00	
Osuudet omistusyhteisyrityksissä	0,00	0,00	
Saamiset omistusyhteisyrityksiltä	0,00	0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00	0,00	
Muut saamiset	0,00	0,00	
<b>Sijoitukset yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>			
Vaihto-omaisuus			
Aineet ja tarvikkeet	0,00	0,00	
Keskenäiset tuotteet	0,00	0,00	
Valmiit tuotteettavarat	0,00	0,00	
Muu vaihto-omaisuus	0,00	0,00	
Ennakkomaksut	0,00	0,00	
<b>Vaihto-omaisuus yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Pitkäaikaiset saamiset			
Myyntisaamiset	0,00	0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00	
Saamiset omistusyhteisyrityksiltä	0,00	0,00	
Lainasaamiset	0,00	0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00	0,00	
Muut saamiset	0,00	0,00	
Siirtosaamiset	0,00	0,00	
<b>Pitkäaikaiset saamiset yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Lyhyaikaiset saamiset			
Myyntisaamiset	0,00	0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00	
Saamiset omistusyhteisyrityksiltä	0,00	0,00	
Lainasaamiset	0,00	0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00	0,00	
Muut saamiset	0,00	0,00	
Siirtosaamiset	0,00	0,00	
<b>Lyhyaikaiset saamiset yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Rahoitusarvopaperit			
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00	0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00	0,00	
Muut arvopaperit	0,00	0,00	
<b>Rahoitusarvopaperit yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Rahat ja pankkisaamiset</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	



Rahoituslaskelma.

<b>Rahoituslaskelma</b>			<b>YLEISTÄ</b>
	<b>1.kk.-31.kk.20vv</b>	<b>kk.-31.kk.20vv</b>	
<b>Liiketoiminnan rahavirta:</b>			Valitse joko suora tai epäsuora malli, ei molempia. Tässä excelissä on epäsuora rahoituslaskelma.
Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä (+/-)	0,00	0,00	KILA suosittelee suoran menetelmän mukaista rahoituslaskelmaa, ja samoin on ohjeistettu IAS 7:ssä.
Oikaisut liikevoittoon (+/-)	0,00	0,00	Monella yrityksellä on kuitenkin käytössä epäsuora malli, jossa nettoperusteinen laskelma lähtee
Suunnitelman mukaiset poistot (+)	0,00	0,00	tuloslaskelman välituloksesta (voitto tai tappio ennen satunnaisia eriä), johon tehdään oikaisuja.
Realisoitumattomat kurssivoitot tai -tappiot (-/+)	0,00	0,00	Epäsuorassa laskelmassa tuloslaskelman tulosta oikastaan ei-kassaperusteisten (esim. Käyttö-
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua (-/+)	0,00	0,00	pääoman muutokset, tilinpäätöksen jaksotuskirjaukset) erien osalta kassaperusteiseksi.
Rahoitustuotot ja -kulut (-/+)	0,00	0,00	Kts. <i>KILA Rahoituslaskelman laatiminen 30.01.2007</i> , jossa on hyviä esimerkkejä erien laskemiseksi.
Muut oikaisut (+/-)	0,00	0,00	Kirjanpitovelvollisen on sisällytettävä tilinpäätökseensä rahoituslaskelma, jos:
Käyttöpääoman muutos (+/-)	0,00	0,00	1) kirjanpitovelvollinen on julkinen osakeyhtiö; tai
Lyhytaikaisten liikesaamisten lisäys (-) / vähennys (+)	0,00	0,00	2) kirjanpitovelvollinen on yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta ja sekä päättyneellä että sitä
Vaihto-omaisuuden lisäys (-) / vähennys (+)	0,00	0,00	välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista.
Lyhytaikaisten velkojen lisäys (+) / vähennys (-)	0,00	0,00	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
Maksetut korot ja maksut (-)	0,00	0,00	- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Saadut osingot	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
Saadut korot	0,00	0,00	
Maksetut verot (-)	0,00	0,00	
<b>Liiketoiminnan rahavirta (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	KPA 2:1 § mukaan rahoituslaskelmasta on ilmentävä:
<b>Investointien rahavirta:</b>			1) liiketoiminnan rahavirta, joka osoittaa, missä määrin kirjanpitovelvollinen on pystynyt tilikauden
Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin	0,00	0,00	aikana liiketoimintansa avulla tuottamaan rahavaroja toimintaedellytysten säilyttämiseen, tuoton
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovut	0,00	0,00	maksamiseen oman pääoman sijoittajille, uusien investointien tekemiseen ja lainojen takaisinmaksuun
Myydytetyt lainat (-)	0,00	0,00	ulkopuolisiin rahoituslähteisiin turvautumatta.
Investoinnit muihin sijoituksiin (-)	0,00	0,00	2) investointien rahavirta, jotka osoittavat sen rahavirtojen käyttöön, jonka kirjanpitovelvollinen on
Lainasaamisten takaisinmaksut	0,00	0,00	toteuttanut tulevan rahavirran kerryttämiseksi pitkällä aikavälillä; sekä
Luovutustulot muista sijoituksista	0,00	0,00	3) rahoituksen rahavirta, jotka osoittavat oman ja vieraan pääoman muutokset tilikauden aikana.
Saadut korot investoinneista	0,00	0,00	
Saadut osingot investoinneista	0,00	0,00	<b>OIKAISUT LIKEVOITTOON</b>
Arvopapereiden tasearvon vähennys	0,00	0,00	Oikaisut sisältävät poistot ja muut ei-rahamääräiset erät, suoritusperusteisten erien muuttaminen
<b>Investointien rahavirta (B)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	kassaperusteiseksi sekä erät, jotka esitetään muualla kassavirrassa, esim. käyttöomaisuuden
<b>Rahoituksen rahavirta:</b>			myyntivoitot ja -tappiot.
Maksullinen osakeanti	0,00	0,00	
Omien osakkeiden hankkiminen	0,00	0,00	
Omien osakkeiden myynti	0,00	0,00	
Lyhytaikaisten lainojen nostot	0,00	0,00	
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut	0,00	0,00	
Pitkäaikaisten lainojen nostot	0,00	0,00	
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut	0,00	0,00	
Pitkäaikaisten liikesaamisten lisäys (-) / vähennys (+)	0,00	0,00	
Maksetut osingot ja muu voitonjako	0,00	0,00	
Saadut ja maksetut konserniavustukset (+/-)	0,00	0,00	
<b>Rahoituksen rahavirta (C)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Rahavarat tilikauden alussa	0,00	0,00	Rahavarat tilikauden lopussa =+ Rahat ja pankkisaamiset taseen vastaavissa, tarkista
<b>Rahavarat tilikauden lopussa</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	

## Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet.

<b>Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet</b>	<b>YLEISTÄ</b>
<b>Pysyvien vastaavien arvostaminen</b>	Laadintaperiaatteet tulee täydentää ja muokata tapauskohtaisesti. Jos tilinpäätöksen yleisiä periaatteita ei jostain syystä ole noudatettu KPL 3:3 § mukaan, niin niistä on mainittava täällä sivulla. Tämä on tasekirjan liitteiden ensimmäinen sivu. Liitetietona on esitettävä KPA 2:2 § mukaan (numerot 1-7 alla)
Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet on merkitty taseeseen hankintamenoon vähennettynä mukaisilla poistoilla. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu tasapoistoina aineettomien ja hyödykkeiden taloudellisen pitoajan perusteella. Poistot on tehty hyödykkeen käyttöönoton...	<b>1) Tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavat arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jakotusperiaatteet ja -menetelmät</b>
Poistoajat ovat:	<b>11) pysyvien vastaavien arvostaminen.</b> Pyvä arvostetaan hankintameno, josta vähennetään SuMu poistot. Määritellään arvonalennuksista tai tekemättömistä rahoitusvälineiden arvonalennuksista tähän. Kts. KPL 4:5 §, KPL 5:5-9,13 §, EVL 33 §, KILA 16.10.2007 yleisohje SuMu poistoista
Muut pitkävaikutteiset menot 5 vuotta, tasapoisto	<b>12) vaihto-omaisuuden arvostaminen.</b> Kts. KPL 4:5 §, KPL 5:6 §, KILA 31.12.2006 "Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintameno"
Rakennukset ja rakennelmat 14 vuotta, tasapoisto	<b>13) rahoitusvälineiden arvostaminen</b> Rahoitusvarat arvostetaan hankintameno, alempana todennäköiseen luovutushintaan tai käypään arvoon. Myös suojaavat ja suojaavat varat tämän kohdan alle. Kts. KPA 2:2-3, KPL 5:2, KPL 5:2a § ja KTM 1315/2004.
Koneet ja kalusto 4 vuotta, tasapoisto	<b>14) tuottojen jakottaminen</b> Jos poiketaan luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta (esim. jakotettu tuloutus), liitetieto tarvitaan. Tuloutustapa, valintakriteerit ja valmistusasteen määrittäminen on kirjattava. Kts. KILA 30.09.2008 Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella
Ajoneuvot 5 vuotta, tasapoisto	<b>15) tuotekehitys- ja pitkävaikutteisten menojen jakottaminen</b> Nämä kirjaetaan menoksi tai aktivoidaan taseeseen. Käsiteltävästä selvennös tässä kohdassa. Kts. KPL 5:8 § ja KPL 5:12 §
<b>Vaihto-omaisuuden arvostus</b>	<b>16) eläkkeiden kirjaaminen</b> Eläkkeitä käsitellään myös taseen ulkopuolisissa vastuustoumuksissa, joista esitetään liitetiedot. Kts. KILA 12.09.2006 Laskennalliset verovelat ja -saamiset
Vaihto-omaisuus on arvostettu keskihankintahintaan tai sitä alemman jälleenhankintahinnan tai myyntihinnan määrällisenä.	<b>17) laskennallisten verojen kirjaaminen</b> Jos laskennalliset verovelat/saamiset on kirjattu tuloslaskelmaan/taseeseen, niin liitetiedot tarvitaan. Kts. KILA 12.09.2006 Laskennalliset verovelat ja -saamiset
<b>Rahoitusvälineiden arvostus</b>	<b>2) Peruste, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu</b> sekä muutosten vaikutukset Kts. KILA 2005/1750 Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikaudia koskevien virheiden käsitteistä tilinpäätöksessä ja KILA 2010/1857 Uudisrakennusprojektin rahoittamiseksi otetun lainan korkokulujen kirjanpito-käsitteistä valmistusasteen mukaisista tuloutamista sovellettaessa.
Rahoitusarvopaperit on arvostettu hankintamenoonsa tai tätä alempana todennäköiseen luovutushintaan tai käypään arvoon.	<b>3) Oikaisu, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin</b>
<b>Tuottojen jakotus</b>	<b>4) Selvitys, jos edelliseltä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia</b> päättyneen tilikauden tietojen kanssa Esimerkiksi osa liikevoiminnasta myyty tai käytetty eri liitteistä tilikautta.
Yhtiön myymä palvelukokonaisuus on jakotettu suoriteperiaatteen mukaisesti sopimusajalle.	<b>5) Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset.</b> Jos ne eivät ole merkityksellään vähäisiä pienemiseen.
<b>Tuotekehitysmenot</b>	<b>6) Sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen</b> Esimerkiksi fuusiotappio.
Tuotekehitysmenot on kirjattu vuosikuluksi niiden syntymisvuonna. Useamman vuoden ajan tuotot on aktivoitu taseeseen kehittämismenoina ja poistetaan kolmen vuoden aikana.	<b>7) Peruste, jonka mukaisista kursseista on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määrälliset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.</b> Kts. KPL 5:3 § ja KILA 13.12.2005 Ulkomaanrahan määrällisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi. <i>HLCOM! Vertailukelpoisuudelle ei ole esimerkkiä kohdista 2, 3, 5-7</i>
<b>Eläkevastuut</b>	
Yhtiön eläketurva on hoidettu ulkopuolisessa eläkeyhtiössä.	
<b>Laskennalliset verot</b>	
Taseeseen sisältyvät laskennalliset verovelat kokonaisuudessaan ja verosaamiset arvioiden...	
<b>Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus</b>	
Yritys on myynyt kokonaisuudessaan maalien valmistustoimintansa. Tämä on zyy liikevaihdon p...	
<b>Valuuttamääräiset erät</b>	
Ulkomaanrahan määrälliset saamiset ja velat on muutettu Suomen rahan määrällisiksi tilinpäätös...	

## Tuloslaskelmaan ja henkilöstöön liittyvät liitetiedot.

Tuloslaskelman liitetiedot			YLEISTÄ
<b>LIKEVAIHTO TOIMIALOITTAIN JA MARKKINA-ALUEITTAIN</b>			KPA 2:3.6 § mukaan tuloslaskelman liitetiedoissa vaaditaan erittely KPA 1:10.3 § tarkoitettulla tavalla yhdistellyistä eristä.
<b>Toimiala</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	KPA 1:10.3 §: tuloslaskelmakavojen erä saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan.
Puu	0,00	0,00	
Metalli	0,00	0,00	
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Maantieteellinen jakauma</b>			KPA 2:3.4 liitetiedoissa selvitys tuottoihin ja kuluihin sisällyttäviä pakollisten varauksen muutoksista, jos ne eivät ole merkityksellään vähäisiä.
Kotimaa	0,00	0,00	
Muu maailma	0,00	0,00	
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>LIKETOIMINNAN MUUT TUOTOT</b>			<b>LIKEVAIHTO TOIMIALOITTAIN/MARKKINA-ALUEITTAIN JA MUUT TUOTOT</b>
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	Liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti (KPA 2:3.1 §)
Käyttöomaisuuden myyntivoitot	0,00	0,00	Toimiala-/maantieteellisen jakautuman voi jättää laatimatta, mikäli se päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):
Saadut avustukset	0,00	0,00	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
Palautuneet luottotappiot	0,00	0,00	- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Muut tuotot	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	Jos tuottoja on jakotettu (ns. osatuloitus), niin ne ilmoitetaan liitetietoina
<b>HENKILÖSTÖÄ KOSKEVAT LIITETIEDOT</b>			- valmistusasteen mukainen tuotoksi kirjattu liikevaihto
<b>Henkilöstön keskimääräinen lukumäärä</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	- valmistusasteen mukaan tulotutettujen hankkeisiin
Työntekijät ja toimihenkilöt	0	0	- Kts. KILA 30.09.2008 Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella liitteeseen.
<b>Yhteensä</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	Liittyn kaupintavarastojen ja rahoitusjärjestelyiden kirjanpidoolliseen käsittelyyn, kts. KILA 2012/1882 kaupintavaraston kirjanpidoollisesta käsittelystä
<b>Johdon palkat ja palkkiot</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	Tuloslaskelman liiketoiminnan muut tuotot tulee eritellä, jos ne sisältävät olennaisia eräiä.
Hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja	0,00	0,00	- jos olennaisia eräiä on yhdistelty, ne tulee esittää.
<b>TILINTÄRKÄSTÄJÄN PALKKIOT</b>			- saadut ja annetut avustukset tulisi esittää, KILA 2010/1860 ja KILA 2010/1861.
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	<b>MATERIAALIT JA PALVELUT</b>
Tilintarkastuspalkkiot	0,00	0,00	Tuloslaskelman ulkopuoliset palvelut erän sisältöä KILA on käsitellyt seuraavissa lausunnoissa:
Todistukset ja lausunnot	0,00	0,00	- 1999/1573 Tuloslaskelman erän "Ulkopuoliset palvelut" sisältö
Veroneuvonta	0,00	0,00	- 2008/1813 Ulkopuolisista palveluista ja eräistä kulueristä
Muut palkkiot	0,00	0,00	
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT</b>			Pääsääntöisesti tämä on konserneja koskeva erittely, joilla materiaalit ja palvelut erät ovat yhdistelty konsernin tuloslaskelmassa. Tässä excelissä ei ole esimerkkiä.
Rakennukset ja rakennelmat	0,00	0,00	<b>HENKILÖSTÖ</b>
Koneet ja kalusto	0,00	0,00	KPA 2:8 § mukaan on esitettävä:
Pitkävaikutteiset menot	0,00	0,00	1) henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana, ryhmittäin eriteltynä.
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	Yritys voi itse määritellä ryhmäjoelle tarkoituksen mukaisen esitystavan.
<b>LIKETOIMINNAN MUUT KULUT</b>			2) tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	- lisäksi eriteltävä olennaiset ja poikkeukselliset luontoisedut
Vuokrat ja vastikkeet	0,00	0,00	Kts KILA Luontoisetujen merkitseminen tuloslaskelmaan 1999/1586
Liiketoiminnan muut kulut	0,00	0,00	
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT</b>			Toimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti:
Korkotuotot pitkäaikaisista sijoituksista	0,00	0,00	1) palkat ja palkkiot näistä tehtävistä;
Muut rahoitustuotot	0,00	0,00	Saa jättää esittämättä, mikäli se päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):
<b>Rahoitustuotot yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
Muut korkokulut	0,00	0,00	- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Arvonlennut sijoituksista	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
<b>Rahoituskulut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>SATUNNAISET ERÄT</b>			2) heille myönnettujen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot.
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	
<b>POISTOEROT</b>			3) heitä koskevien KPA 7:15 § ja KPA 7:2.4 § tarkoitettujen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	
<b>TULOVEROT</b>			4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.
	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	Saa jättää esittämättä, mikäli se päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):
			- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
			- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
			- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
			Toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava tiedot toimielinkohtaisesti.
			<b>HUOM!</b> Tässä excelissä gläolevat kohdat 2-4 on käsitelty muut liitteet vällehdellä.

**TILINTARKASTAJAN PALKKIOT**

KPA 2:7a § mukaan liitetietona on esitettävä tilintarkastajan palkkiot eriteltynä toimeksiantorhmittain seuraavasti:

- 1) tilintarkastus;
- 2) tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetut toimeksiantot, ts. toimeksiantot, jotka muualla tilintarkastuslaissa tai -asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.
- 3) veroneuvonta;
- 4) muut palvelut.

Mikäli ko. tarkastettavan tilin auden tilintarkastuspalkkio ei ole vielä tiedossa, sen määrä tulee arvioida. Näitä osin tuloslaskelman luku ja liitetiedon luku voivat siis erota toisistaan.

Tilintark. palkkiot saa jättää esittämättä (KPA 2:7a.2 §), mikäli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

**POISTOT JA ARVONALENTUMISET**

KPA 2:3.3 § mukaan selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista; Tämä (asetuksen vaatima perusteet ja muutokset) on pitkälti käsitelty Laadintaperiaatteet välilehdellä. Poistoerittelyt voidaan esittää tässä tarpeen vaatiessa, esim. jos tarvitaan tarkempi erittely.

**LIIKETOIMINNAN MUUT KULUT**

Tuloslaskelman liiketoiminnan muut kulut tulee eritellä, jos ne sisältävät olennaisia eriä.

- jos olennaisia eriä on yhdistelty, ne tulee esittää liitetiedoissa.

**RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT**

KPA 2:3.5 § yhteismäärät tuotoista, jotka on saatu osuudesta muissa yrityksissä, korkotuotoista ja korkokuluista

- erittele osinkotuotot, korkotuotot, muut rahoitustuotot, korkokulut, muut rahoituskulut

Jos yritykset käy arvopaperikautta varsinaisena liiketoimintana, arvopaperit sisällytetään vaihto-omaisuuteen.

Kts. KILA 2004/1735 Arvopapereiden myynti- ja hallinnointituottojen merkitsemisestä liikevaihtoon.

**SATUNNAISET ERAT**

KPA 2:3.2 § satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät.

Tämän kohdan voi jättää laatimatta, mikäli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

**POISTOEROT**

Erittelyt tarpeen vaatiessa.

**TULOVEROT**

KPA 2:6 mukaan liitetietona on esitettävä

- 1) KPL 5:18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen. Kts. KILA 12.09.2006 Laskennalliset verovelat ja -saamiset, miten nämä kirjataan tai jätetään taseen ulkopuoleksi.
- 2) tieto tuloverojen jakautumisesta satunnaisista eristä johtuviin veroihin, jollei tätä jakoa esitetä tuloslaskelmassa
- 3) selostus arvonnorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.

Tuloverojen liitetiedot voi jättää laatimatta (KPA 2:6.2 §), mikäli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

**YMPÄRISTÖASIAKSET**

Jos ympäristökuluilla on olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamassa kuvassa, tulee ne eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa. KILA 24.10.2006 Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä.

Pääsääntöisesti nämä esitetään toimintakertomuksessa mikäli ympäristöasiat vaikuttavat merkittävästi yrityksen liiketoimintaan.

Taseen liitetiedot.

Taseen liitetiedot			YLEISTÄ
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>			Syötä vähennykset ja arvonalennukset miinusmerkkisinä, jotta summaavat toimivat.
AINEETTOMAT HYÖDYKKEET			
<b>Kehittämismenot</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	KPA 2.4.2 § mukaan on ilmoitettava liitetietoina <b>taseen pysyvistä vastaavista</b> , erikseen hankintamenoista (KPL 4.5 § mukaan) ja arvonorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot:
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00	1) määrästä tilikauden alussa;
Lisäykset	0,00	0,00	2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä;
Vähennykset	0,00	0,00	3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa;
Siirrot erien välillä	0,00	0,00	4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00	5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä
			6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista.
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00	<b>Taseen vastaavista</b> KPA 2.4.1 § mukaan liitetietona on esitettävä:
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00	1) kohta on kumottu
Tilikauden poisto	0,00	0,00	2) kohta on kumottu
Arvonalennukset	0,00	0,00	3) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys,
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00	erikseen KPL 5:8.2 § tarkoitettuihin aktivoitiedellytykset täyttävistä kehittämismenoista
Arvonorotukset	0,00	0,00	Kts. Työ- ja elinkeinoministeriön asetus kehittämismenojen aktivoinnista, TEM 1066/2008
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	4) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poistoajaksi on pidempi kuin 5 vuotta. Kts. KPL 5:8.2 §, ehdoton maksimi poistoajalle on 20 vuotta.
<b>Aineettomat hyödykkeet</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	5) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseenlaskemisesta
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00	Kts KPL 5:10 § Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot
Lisäykset	0,00	0,00	6) arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonnäytysmenetelmät;
Vähennykset	0,00	0,00	7) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen
Siirrot erien välillä	0,00	0,00	vielä poistamatta olevasta osasta. Tämä on aineellisten hyödykkeiden koneet ja kalusto tase-erä.
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00	8) jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoituista korkomenoista
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00	9) tase-eräkohtainen tieto KPL 4.5.4 § tarkoitettujen hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00	aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen;
Tilikauden poisto	0,00	0,00	10) edellä 9 kohdassa tarkoitettuihin tiedot muihin tase-eriin kuin
Arvonalennukset	0,00	0,00	vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista;
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00	11) siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät
Arvonorotukset	0,00	0,00	12) erittely yhdistellyistä vastaavien eristä.
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Muut pitkävaikuttavat menot</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	Em. kohdat 7 ja 9–11 saa jättää esittämättä muista eristä kuin arvonorotuksista mikäli ne päättyneellä hetkellä sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
Lisäykset	0,00	0,00	- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Vähennykset	0,00	0,00	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
Siirrot erien välillä	0,00	0,00	
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00	
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00	
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00	
Tilikauden poisto	0,00	0,00	
Arvonalennukset	0,00	0,00	
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00	
Arvonorotukset	0,00	0,00	
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	

AINEELLISET HYÖDYKKEET		
<b>Maa-alueet</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Rakennukset</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Koneet ja kalusto</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Muut aineelliset hyödykkeet</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>



SIJOITUKSET		
<b>Osuudet osakkuusyhtiöissä</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Muut osakkeet ja osuudet</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Muut saamiset</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Hankintameno 1.1.	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot	0,00	0,00
Tilikauden poisto	0,00	0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.	0,00	0,00
Arvonkorotukset	0,00	0,00
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>ARVONKOROTUKSET</b>		<b>ARVONKOROTUKSET</b>
Rakennusten arvonorotus on tehty vuosina 1973 - 1975 vastaamaan sen hetkistä kä		KPL 5:17 § mukaan maa- ja vesialueisiin sekä arvopapereihin saa tehdä arvonorotuksia.
Tehty arvonorotukset eivät ylitä arvioitua markkinahintoja.		Lisäksi ennen vuoden 2004 kirjanpitolain voimaantuloa tehtyihin arvonorotuksiin saa
Arvonorotus sisältyy pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään Rak		soveltaa vanhoja säännöksiä (KPL 9:2 §)
<b>AKTIVOIDUT KORKOMENOT</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>
Aktivoitu tilikaudella	0,00	0,00
Korkomenoja poistamatta	0,00	0,00
Aktivoituidut korkomenot ovat ... (esim rakennusaikaisia menoja) ja ne sisältyvät tase-erään ... ja ne poistetaan sen ja sen suunnitelman mukaisesti.		
<b>KULUKSI KIRJAAMATTOMAT MENOT JA PÄÄOMA-ALENNUKSET</b>		<b>PÄÄOMA-ALENNUKSET</b>
Pääomalainan liikkeellelaskukulujen muihin pitkävaikutteisiin menoihin aktivoidusta mää		KPA 2.4.1 § kohta 5 kts. Yllä ja KPL 5:10 §.
on jäljellä vielä niin ja niin paljon.		äärästä

VAIHTUVAT VASTAAVAT VAIHTO-OMAISUUS			VASTAAVAT		
	31.12.2012	31.12.2011	Erittely tähän, esimerkiksi jos taseessa on yhdistelty eriä.		
Jälleenhankinta-arvo	0,00	0,00	Lisäksi KPA 2:4.1 kohta 9, kts yllä (ei koske pientä kirjanpitovelvollista)		
Kirjanpitoarvo	0,00	0,00	Jälleenhankinta-arvojen ja kirjanpitoarvojen erotus, jos se on olennainen.		
<b>Erotus</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>SAAMISET</b>		
SAAMISET			KPA 2:4.3-4		
			Saamisista saman konsernin yrityksiltä ja saamisilta omistusyhteisyrityksiltä on eriteltävä		
<b>Pitkäaikaiset saamiset</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	1) myyntisaamiset;		
Saamiset saman konsernin yrityksiltä			2) muut saamiset		
Myyntisaamiset	0,00	0,00	3) siirtosaamiset.		
Muut saamiset	0,00	0,00	Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset tase-erittäin.		
Siirtosaamiset	0,00	0,00			
Saamiset muilta					
Vuokravakuudet	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Lyhytaikaiset saamiset</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>			
Eläkevakuutusmaksut	0,00	0,00			
Ennakoverot	0,00	0,00			
Muut siirtosaamiset	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
SIIRTOSAAMISTEN OLEELLISET ERÄT			<b>SIIRTOSAAMISET</b>		
			KPA 2:4.1 kohta 11 siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (ei koske pientä kirjanpitovelvollista)		
<b>Siirtosaamiset</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>			
Tuloverojaksotus	0,00	0,00			
Muut	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
RAHOITUSARVOPAPERIT			<b>RAHOITUSARVOPAPERIT</b>		
			Muihin tase-eriin kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista tulee esittää jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotus. (KPA 2:4.1 kohta 10, ei koske pientä kirjanpitovelv.)		
<b>Osakkeet ja sijoitukset</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	Liitetieto tulee antaa pysyvien vastaavien arvopapereista sekä vaihtuvien vastaavien rahoitusomaisuuteen kuuluvista rahoitusarvopapereista.		
Jälleenhankintahinta	0,00	0,00			
Kirjanpitoarvo	0,00	0,00			
<b>Erotus</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>VASTATTAVAA OMA PÄÄOMA</b>			<b>OMA PÄÄOMA</b>		
			KPA 2:5 § mukaan oman pääoman liitetietoina on esitettävä		
<b>Sidottu oma pääoma</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	1) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana;		
Osakepääoma 1.1	0,00	0,00	1a) Omien osakkeiden hankintamenojen vähennys ja oikaisu oman pääoman eristä		
Lusmerkintä n.n. 20xx	0,00	0,00	KILA 21.11.2006 Tuloslaskelman ja taseen esittäminen mukaan on hyvän tavan mukaista esittää sidotun ja vapaan oman pääoman määrä.		
Rahastoanti n.n. 20xx	0,00	0,00	- sidotun oman pääoman määrä, joka saadaan laskemalla yhteen kaavassa ennen		
<b>Osakepääoma 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	"Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto" esitetyt erät ja		
Ylikurssirahasto 1.1	0,00	0,00	"Yhtiöjärjestyksen mukaisista rahastoista" ne, joiden käyttötarkoitus on sidottu		
Emissiovoitto	0,00	0,00	- vapaan oman pääoman määrä, joka käsittää muut kuin edellä mainitut erät omasta pääomasta.		
<b>Ylikurssirahasto 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	Viereisellä sivulla ei ole mainittu yhtiöjärjestyksen mukaisia rahastoja sidotussa eikä vapaassa pääomassa.		
Arvonkorotusrahasto 1.1	0,00	0,00			
Pysyvien vastaavien arvonkorotus	0,00	0,00			
Vähennys pysyvien vastaavien myynnin yht	0,00	0,00			
Rahastoanti n.n. 20xx	0,00	0,00			
<b>Arvonkorotusrahasto 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
Käyvän arvon rahasto 1.1	0,00	0,00			
Lisäykset	0,00	0,00			
Vähennykset	0,00	0,00			
<b>Käyvän arvon rahasto 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
Vararahasto 1.1	0,00	0,00			
Voittovarojen siirto	0,00	0,00			
Rahastoanti n.n. 20xx	0,00	0,00			
<b>Vararahasto 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Sidottu oma pääoma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			

Vapaa oma pääoma	2012	2011	
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto 1	0,00	0,00	
Sijoitus sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon	0,00	0,00	
Vähennykset	0,00	0,00	
<b>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>SIOJETUN VAPAA OMAN PÄÄOMAN RAHASTO, SYOP</b>
Muut rahastot 1.1.	0,00	0,00	
Lisäykset	0,00	0,00	
Vähennykset	0,00	0,00	
<b>Muut rahastot 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Voitto edellisiltä tilikausilta 1.1.	0,00	0,00	
Osingonjako	0,00	0,00	
Muuntoero	0,00	0,00	<b>MUUNTOERO</b>
Siirto osakepääomaan	0,00	0,00	Ulkomaisten tytäryhtiöiden oman pääoman muuntamisessa syntyvä kursiero nimitetään muuntoeroksi.
Edellisen tilikauden virheen oikaisu	0,00	0,00	
<b>Voitto edellisiltä tilikausilta 31.12.</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Tilikauden voitto tuloslaskelmassa	0,00	0,00	<b>OSATILIKAUSET</b>
Voitonjako osatilikaudelta	0,00	0,00	OYL 13:3 § Osinkoa voi jakaa myös muun kuin kokonaisen tilikauden tuloksesta, jos tätä varten on tehty tilinpäätös.
<b>Tilikauden voitto</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	
<b>Vapaa oma pääoma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Oma pääoma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>Voitonjakokelpoiset varat</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>JAKOKELPOINEN VAPAA OMA PÄÄOMA</b>
Voitto edellisiltä tilikausilta	0,00	0,00	KILA 21:11/2006 Tuloslaskelman ja taseen esittäminen:
Tilikauden voitto	0,00	0,00	KPL 32 §:ssä tarkoitettu oikean ja riittävän kuvan antaminen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	0,00	0,00	edellyttää yleensä liitetiedon esittämistä OYL 13:5 §:ssä tarkoitettuja jakokelpoisista vapaista omasta pääomasta.
Muut jakokelpoiset rahastot	0,00	0,00	
Jakokelvottomat erät	0,00	0,00	
<b>Voitonjakokelpoiset varat yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ</b>			<b>TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ</b>
Poistoerojen ja vapaaehtoisten varausten erittelyt			Erittelet poistoerot ja vapaaehtoiset varaukset, mikäli ne eivät selviä jo taseesta/tuloslaskelmasta. Konserneilla on lisävaatimuksia, kts KPL 6:7 § ja KPA 2:3.1.
<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>			<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>
Pakollisten varausten erittelyt, mikäli erät eivät ole vähäisiä ja se on tarpeen taseen			KPA 2:3.1, kohta 4 § selvitys tuottoihin ja kuluihin sisällyttävistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkityksellään vähäisiä;
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>			<b>VIERAS PÄÄOMA</b>
<b>Muut pitkäaikaiset velat</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	KPA 2:5.1 kohta 6 § erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.
Osingonjakovelka	0	0	<b>VIERAS PÄÄOMA</b>
Saadut vuokratuotot	0	0	KPA 2:5.1 § mukaan liitetiedot seuraavista on esitettävä
<b>Yhteensä</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	2) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;
<b>Yli viiden vuoden päästä erääntyvä velka</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	3) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista, erikseen vaihtovelkakirjalainoista ja muista oman pääoman ehtoiseen osuuteen välillisesti oikeuttavista lainoista;
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00	0,00	4) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät;
<b>Lyhytaikaiset siirtovelat</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	Em. kohdan 2 tase-erittelyä (glt. laskettu tieto tarvitaan) eikä kohtia 3-4 tarvitse esittää mikäli se päättyneellä etä sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on gltlytnt enintään yksi seuraavista rajoista:
Lomapalkkavelat	0	0	- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
Eläkevakuutusmaksujaksotus	0	0	- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
Muut henkilösivukulut	0	0	- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
Verovelka	0	0	Velat saman konsernin yrityksille ja omistusyhteisyyksille tulee eritellä (KPA 2:5.2 §)
<b>Yhteensä</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	1) saadut ennakot;
<b>Lyhytaikaiset muut velat</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	2) ostovelat;
Arvonlisäverovelka	0	0	3) rahoitusvelkaset;
Ennakkonpidätysvelka	0	0	4) muut velat; sekä
Muut velat	0	0	5) siirtovelat.
<b>Yhteensä</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	Kts KILA 156/1999 Muiden (lyhytaikaisten) velkojen ja siirtovelkojen tilien ryhmittely tilinpäätöksessä mitkä erät kuuluvat lyhytaikaisiin velkoihin ja mitkä siirtovelkoihin.
			Kts KILA "Taseen ostovelkoihin sisällytettävistä eristä" 2001/1664 liittyen ostovelkojen kirjauksiin.

Muut liitetiedot.

Muut liitetiedot			YAKUUKSET JA VASTUUSITOUKUKSET		
<b>VAKUUKSET JA VASTUUSITOUKUKSET</b>					
<b>Velat, joiden vakuudeksi annettu kiinnitys</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>			
Eläkelainat	0,00	0,00	1) velat, joista kirjanpitovelvollinen on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltynä vakuuslajeittain kultakin taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä		
Annetut kiinnitykset	0,00	0,00	2) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien yhteislaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltynä;		
Rahalaitoslainat	0,00	0,00			
Annetut kiinnitykset	0,00	0,00			
Velat yhteensä	0,00	0,00			
<b>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Velat, joiden vakuudeksi annettu osakke</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>			
Eläkelainat	0,00	0,00			
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	0,00	0,00			
Rahalaitoslainat	0,00	0,00			
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	0,00	0,00			
Velat yhteensä	0,00	0,00			
<b>Pantatut osakkeet yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Muut omasta puolesta annetut vakuudet</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	3) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on muuten kuin 1 kohdassa tarkoitulla tavalla antanut puolestaan, yhteislaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä		
Kiinnitetty panttivelkakirjat	0,00	0,00			
Pantatut arvopaperit	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta annetut vakuudet ja takaukset</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	4) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta, yhteislaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä		
Kiinnitetty panttivelkakirjat	0,00	0,00			
Pantatut arvopaperit	0,00	0,00			
Annetut takaukset	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
<b>Muiden puolesta annetut vakuudet</b>	<b>31.12.2012</b>	<b>31.12.2011</b>	5) yhteislaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 1-4 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä.		
Kiinnitetty panttivelkakirjat	0,00	0,00			
Pantatut arvopaperit	0,00	0,00			
Annetut takaukset	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
Haltivelkakirjat	0,00	0,00			
Yrityskiinnitys	0,00	0,00			
<b>Yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
			Taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:		
			6) kirjanpitovelvollista koskevat eläkevastuut; Jos eläkkeet hoidetaan vakuutusyhtiön kautta, tästä on suositeltavaa mainita liitetiedoissa.		
			7) leasingvuokrasopimusten mukaisen vuokrien nimellismäärät, eriteltynä alkaneella ja siitä seuraavilla tilikaudilla maksettaviin, samoin kuin näiden sopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot		
<b>Eläkevastuut</b>			8) kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta		
Yhtiön eläkevastuut on vakuutettu ulkopuolisessa eläkevakuutusyhtiössä.			9) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset Esimerkiksi vuokravastuut.		
<b>Leasing sopimuksista maksettava määrä</b>			10) muut kirjanpitovelvollista koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt Esimerkiksi alv palautusvastuut kiinteistöinvestoinneista. Jos vastuun rahallista arvoa ei tiedetä, tästä on kuitenkin hyvä mainita.		
Seuraavalla tilikaudella maksettavat			Edellä 9 ja 10 kohdassa tarkoitetuista muista vastuusitoumuksista ja järjestelystä on ilmoitettava niiden:		
Myöhemmin maksettavat			11) luonne		
<b>Yhteensä</b>			12) liiketoiminnallinen peruste		
			13) taloudellinen vaikutus kirjanpitovelvolliseen, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä.		
<b>Toimitilojen vuokravastuut</b>			Em. kohdat 11-13 saa jättää esittämättä mikä äli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:		
Niityläntie			- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa		
Sörnäinen			- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa		
Tampere			- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.		
Turku					
Duku					
Espoo					
<b>Yhteensä</b>					
			<b>TASEEN ULKOPUOLISET SAATAVAT</b>		
			Laskennalliset verovelat ja/tai -saatatavat saa erityistä varovaisuutta noudattaen kirjata tulokseen/taseeseen KPL 5:18 § (kirjaus pakollisten varausten jälkeen). Liitetietona on esitettävä KPA 2:6 § mukaan laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen. Kts. KILA Laskennalliset verovelat ja -saamiset 12.09.2006		
			<b>LÄHIPIIRITAPAHTUMAT</b>		
			KPA 2:8 § mukaan on esitettävä:		
			Note: Henkilöstön määrä ja palkat ja palkkiot on käsitelty tuloslaskelman ja henkilöstön liitetiedoissa		
			Toimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinlakisaisesti:		
			2) heille myönnettyn rahalainojen yhteislaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääsäälliset korko- ja muut ehdot.		
			3) heitä koskevien KPA 7:15 § ja KPA 7:24 § tarkoitettujen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteislaskettu määrä ja pääsäällinen sisältö		
			4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä. Saa jättää esittämättä, mikä äli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §):		
			- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa		
			- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa		
			- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.		
			Toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava tiedot toimielinlakisaisesti.		

	<b>KPA 2:9 § OMISTUKSET MUISSA YRITYKSISSÄ</b> Liitetietona on esitettävä:  1) yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden voitto tai tappio 2) yrityksestä, josta kirjanpitovelvollisella on rajoittamaton vastuu, 1 kohdassa tarkoitettut tiedot sekä tieto yritys muodosta.  Edellä 1 kohdassa tarkoitettu omistusosuuteen luetaan myös sellaisen henkilön omistukset, joka toimii omissa nimissään mutta kirjanpitovelvollisen lukuun.  Edellä kohdissa 1 ja 2 tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos:  1) kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä ja poikkeamisen perusteet ilmoitetaan; tai 2) tieto on vähämerkityksellinen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.  Tieto omasta pääomasta ja tilikauden voitosta tai tappiosta saadaan jättää esittämättä, jos:  1) yritys yhdistellään tytä- tai osakkuusyrityksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen; tai 2) kirjanpitovelvollisella on vähemmän kuin puolet yrityksen osakkeista tai osuuksista eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.  <b>Osakeyhtiö lain edellyttämät liitetiedot, mikäli toimintakertomusta ei ole laadittu.</b>  Toimintakertomuksen voi jättää laatimatta, mikäli sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittyneet enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 3:9.2 §): - liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa - taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa - palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.  Kts OYL 8:5-8 mitä on esitettävä liitetiedoissa, mikäli osakeyhtiön toimintakertomusta ei tehdä. <i>HUOM! Tässä excelissä näitä tietoja ei ole käsitelty tarkemmin, joten ne pitää tarpeen vaatiessa lisätä.</i>  Näitä tietoja ovat mm. - hallituksen esitys voitto- ja osakeyhtiön toimintakertomuksesta - yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja omat osakkeet - pääomalainat - ulkomaiset sivuliikkeet - lähipiiritapahtumat - rakenne- ja rahoitusjärjestelyt - ympäristöasiat  KILA suosittelee, että mikäli osakeyhtiö lain vaatimat asiat esitetään liitetiedoissa, ne nimetään otsikolla. Osakeyhtiö lain tarkoittamat toimintakertomustiedot. Kts KILA 12.9.2006. Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta. S. 33 eteenpäin.
--	---

Allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkintä.

<b>Tilinpäätöksen allekirjoitukset</b>			<b>YLEISTÄ</b>
Helsingissä . . . 20xx			Tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset ghiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö. (KPL 3:7 §)
XXXX XXXX Hallituksen puheenjohtaja	XXXX XXXX varapuheenjohtaja	XXXX XXXX Hallituksen jäsen	
XXXX XXXX Hallituksen jäsen	XXXX XXXX Hallituksen jäsen	XXXX XXXX Hallituksen jäsen	
XXXX XXXX Toimitusjohtaja			
<b>Tilinpäätösmerkintä</b>			
Suoritusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.			TTL 14§: Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätöksen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen
Helsingissä . . . 20xx			

Luettelo kirjanpitoakirjoista, tositteiden lajeista sekä säilytystavoista.

<b>Luettelo kirjanpitoakirjoista ja tositteiden lajeista sekä säilytystavoista</b>			<b>YLEISTÄ</b>
Pääkirja		CD-romilla	<b>Tämä on viimeinen sidottuun tasekirjaan tuleva sivu tästä excelistä.</b>
Päiväkirja		CD-romilla	<b>Oranssilla merkityt välilehdet kuuluvat sidottuun tasekirjaan.</b>
Tasekirja		paperilla, sidottu	Tilinpäätös ja toimintakertomus sekä luettelo kirjanpitoakirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava (KPL 3:8 §).
Avaussaldot	Tositelaji 0	paperilla	Jos kirjanpitoa säilytetään jossain muualla kuin yhtiön tiloissa, on tämä hyvä ilmoittaa.
Kassatositteet	Tositelaji 10	paperilla	Esim. Sähköisessä muodossa KTM:n päätöksen 47/1998 mukaisesti arkistoitava kirjanpitoaineisto on tallennettuna yhtiön kirjanpitoa hoitavan yhtiön Oyj:n palvelimella, joka sijaitsee Helsingissä.
Pankkitositteet			Muu kirjanpitoaineisto säilytetään yhtiön toimitiloissa.
Nordea	Tositelaji 11	paperilla	
Sampo	Tositelaji 12	paperilla	
Handelsbanken	Tositelaji 13	paperilla	
Ostolaskut	tositelaji 30, 3	paperilla/ levyllä	Kts KILA Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 01.02.2011
Myyntilaskut	tositelaji 20, 2	levyllä	
Käteismyynti	tositelaji 27	paperilla/ levyllä	
Korkolaskut	tositelaji 29	paperilla/ levyllä	
Muistiositteet	tositelaji 60	paperilla	
Palkkakirjanpito tositteineen	tositelaji 60	paperilla	
Poistot	tositelaji 80	paperilla	
Ostoreskontraerittelyt		paperilla/ levyllä	
Myyntireskontraerittelyt		paperilla/ levyllä	
Varastokirjanpidon erittelyt		paperilla/ levyllä	
Käyttöomaisuuskirjanpidon erittelyt		paperilla/ levyllä	

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.

<i>Tase-erittelyt</i>	pp.kk.20vv													
<b>VASTAAVAA</b>					<b>YLEISTÄ</b>									
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>					KPL 3:10 § mukaan tilinpöytä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt ei ilmoiteta rekisteröintiväkeä. Ne eivät ole osa taskikirjaa.									
<b>AINEETTOMAT HYÖDYKKEET</b>					KPA 5 luvussa esitetty tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä seuraavaa.									
<b>Kehittämismenot</b>					Vieraisellis sivulla olevat erittelyt ovat esimerkin luonteisia. Erittelyt on tehtävä kullekin yritykselle sen tilien mukaisesti									
1021 Kehittämismenot					<b>TASE-ERITTELYT</b>									
Hankintameno tilikauden alussa			0,00		Tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päätyttyä merkitty:									
Lisäykset			0,00		1) pysyvät vastaavat;									
Tilikauden poisto			0,00		2) vaihtuvat vastaavat;									
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>		3) vieras pääoma;									
					4) pakolliset varaukset.									
<b>Aineettomat oikeudet</b>					Tase-erittelyt saadaan vaihteeltaisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.									
Tilinno. Tilin nimi					<b>LIITETIETOJEN ERITTELYT</b>									
Hankintameno tilikauden alussa			0,00		Ne vakaudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt (KPA 2 luvun 7 §:ssä tarkoitetut liitetiedot), jotka kirjanpitovelvollinen on esittänyt tilinpöytänsä luetteloitava ryhmittäin. Muutoksista tulee pitää luettelo tai erillistä kirjanpitoa tilikauden aikana, jos tiedot eivät ilmene pääkirjanpidosta.									
Lisäykset			0,00		<b>LAATIMINEN KONEELLISELLE VÄLINEELLE</b>									
Tilikauden poisto			0,00		Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt saadaan laatia koneelliselle tietovälineelle tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatavalla tavalla sen mukaan kuin kauppa- ja teollisuusministeriö päättää.									
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>		<b>VARMENTAMINEN</b>									
					Tase- ja liitetietojen erittelyt on päätettävä ja lausittava ennen allekirjoitettava. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmentetaan lausijan ja merkinnän tekohetken ilmaisevalla tunnuskella.									
<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>														
1075 Vuokrahuoneiston peruseräparannukset														
Hankintameno tilikauden alussa			0,00											
Lisäykset			0,00											
Tilikauden poisto			0,00											
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>											
1089 Muut pitkävaikutteiset menot														
Hankintameno tilikauden alussa			0,00											
Lisäykset			0,00											
Siirrot erien välillä			0,00											
Tilikauden poisto			0,00											
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>											
<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>			<b>0,00</b>											
<b>AINEELLISET HYÖDYKKEET</b>														
1101 Maa- ja vesialueet			0,00											
<b>Maa- ja vesialueet</b>			<b>0,00</b>											
<b>Rakennukset ja rakennelmat</b>														
Hankintameno tilikauden alussa			0,00											
Lisäykset			0,00											
Tilikauden poisto			0,00											
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>											
1161 Koneet ja laitteet														
Hankintameno tilikauden alussa			0,00											
Lisäykset			0,00											
Siirrot tilien välillä			0,00											
Tilikauden poisto			0,00											
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>											
1179 Ajoneuvot ja ajokalusto														
Hankintameno tilikauden alussa			0,00											
Lisäykset			0,00											
Vähennykset			0,00											
Siirrot tilien välillä			0,00											
Tilikauden poisto			0,00											
<b>Hankintameno tilikauden lopussa</b>			<b>0,00</b>											
<b>Koneet ja kalusto</b>			<b>0,00</b>											
1339 Muut pitkäaik sijoit			0,00											
<b>Muut aineelliset hyödykkeet</b>			<b>0,00</b>											
1453 Osakkeet muista yhtiöistä														
Asunto Oy #####			0,00											
AA Oy			0,00											
BB Oy			0,00											
CC Oy			0,00											
<b>Muut osakkeet ja osuudet</b>			<b>0,00</b>											
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ</b>			<b>0,00</b>											

VAIHTUVAT VASTAAVAT																						
<b>VAIHTO-OMAISUUS</b>																						
<b>Aineet ja tarvikkeet</b>																						
1501	Aineet ja tarvikkeet 01	0,00																				
1502	Aineet ja tarvikkeet 02	0,00																				
	<b>Aineet ja tarvikkeet</b>	<b>0,00</b>																				
<b>Keskeneräiset tuotteet</b>																						
<b>Valmiit tuotteet</b>																						
<b>Tavarat</b>																						
<b>Muu vaihto-omaisuus</b>																						
<b>Ennakkomaksut</b>																						
SAAMISET																						
<b>Pitkäaikaiset saamiset</b>																						
Muut saamiset																						
1765	Vuokravakuus, Espoo	0,00																				
1766	Vuokravakuus, Tampere	0,00																				
	<b>Muut saamiset</b>	<b>0,00</b>																				
<b>Lhytaikaiset saamiset</b>																						
<b>1701 Myyntisaamiset</b>																						
Erillisen liitteen mukaan																						
		0,00																				
1710	Pankkikorttisaamiset	0,00																				
1711	Luottokorttisaamiset	0,00																				
	<b>Myyntisaamiset</b>	<b>0,00</b>																				
<b>Muut saamiset</b>																						
1767 Maksetut ennakkot																						
TyöEL ennakkomaksu																						
		0,00																				
	<b>1767 Maksetut ennakkot</b>	<b>0,00</b>																				
1777 Selvittelytili TT Eurocard																						
Eurocard saamiset TT																						
		0,00																				
	<b>1777 Selvittelytili TT Eurocard</b>	<b>0,00</b>																				
1778 Matkaennakot																						
Aimo Ennako																						
		0,00																				
	<b>1778 Matkaennakot</b>	<b>0,00</b>																				
1779 Muut saamiset																						
Pekka Puupää																						
		0,00																				
	<b>1779 Muut saamiset</b>	<b>0,00</b>																				
	<b>Muut saamiset</b>	<b>0,00</b>																				
<b>Siirtosaamiset</b>																						
1803 Eläkevuokausmaksut																						
		0,00																				
1805 Työnantajan pakolliset vakuutusmaksut																						
		0,00																				
1849 Muut siirtosaamiset, ennakkoverot 2012																						
		0,00																				
	<b>Siirtosaamiset</b>	<b>0,00</b>																				
<b>Rahat ja pankkisaamiset</b>																						
1900 Kassa																						
		0,00																				
1904 Käteiskassan tilitys																						
		0,00																				
1905 Myymälöiden kassa																						
		0,00																				
1909 Kassaerot																						
		0,00																				
1910 Nordea 123456-12345																						
		0,00																				
1920 Sampo 800011-1234567																						
		0,00																				
1941 Käteiskassa, Paikka A																						
		0,00																				
1970 Sampo, sijoitustili																						
		0,00																				
	<b>Rahat ja pankkisaamiset</b>	<b>0,00</b>																				
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ 0,00</b>																						
<b>VASTAAVAA YHTEENSÄ 0,00</b>																						



<b>VASTATTAVAA</b>	
<b>OMA PAAOMA</b>	
2001 Osakepääoma	0,00
Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma	0,00
2051 Ylikurssirahasto	0,00
Ylikurssirahasto	0,00
2111 Arvonkorotusrahasto	0,00
Arvonkorotus rakennuksista	0,00
2251 Edellisten tilikausien voitto/tappio	0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	0,00
Tilikauden voitto (tappio)	0,00
<b>OMA PAAOMA YHTEENSA</b>	<b>0,00</b>
<b>VIERAS PAAOMA</b>	
<b>Pitkäaikainen</b>	
2725 Maksamattomat osingot	0,00
2741 Saadut vuokravakuudet	0,00
<b>Muut velat</b>	<b>0,00</b>
<b>Lyhytaikainen</b>	
2871 Ostovelat	
Erillisen liitteen mukaan	0,00
<b>Ostovelat</b>	<b>0,00</b>
2921 Ennakkonpidätysvelka	0,00
2923 Sosiaaliturvamaksuvelka	0,00
2925 Jäsenmaksutilitysvelka	0,00
2926 Ulosotto	0,00
2980 Maksettava alv	0,00
<b>Muut velat</b>	<b>0,00</b>
2943 Muut velat (verovelka)	0,00
2962 Lomapalkkamenot	0,00
2963 Eläkevakuutusmaksut	0,00
2964 Tapaturmavakuutusvelka	0,00
2965 Ryhmähenkivakuutusvelka	0,00
2966 Työttömyysvakuutusvelka	0,00
<b>Siirtovelat</b>	<b>0,00</b>
<b>VIERAS PAAOMA YHTEENSA</b>	<b>0,00</b>
<b>VASTATTAVAA YHTEENSA</b>	<b>0,00</b>
<b>LIITETIETOJEN ERITTELYT</b>	
<b>VAKUUKSET JA VASTUUSITOUKSET</b>	
<b>TASEEN ULKOPUOLISET SAATAVAT</b>	
Helsingissä . . . . . 2011	
Kimmo Kirjanpitiäjä	