

Jukka Hämäläinen

OSAKEYHTIÖN TILINPÄÄTÖSMALLIT JA OHJEISTUS

Alma Talent
Helsinki 2020

**Tilaa Osakeyhtiön tilinpäätösmallit ja ohjeistus
Alma Talent Shopista: shop.almatalent.fi**

2., uudistettu painos
Copyright © 2020 Alma Talent Oy ja Jukka Hämäläinen

ISBN 978-952-14-4202-5
ISBN 978-952-14-3210-1 (sähköinen teos)

Kansi: Sirpa Puntti
Taitto: NotePad

BALTO print, Liettua 2020

Anna palautetta kirjasta: kustannustoimitus@almatalent.fi

Sisällys

Lyhenteet	9
Lukijalle	11
Johdanto	13
1 Tilinpäätöksen tavoite, säännökset ja vastuutahot	17
1.1 Tilinpäätöksen tavoite, sisältö ja laadintaa ohjaavat säännökset	17
1.1.1 Tilinpäätöksen tavoite – oikea ja riittävä kuva olennaisuusperiaatteen mukaisesti	17
1.1.2 Tilinpäätöksen sisältö	25
1.1.3 Laadintaa ohjaavat säännökset	25
1.1.4 Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet	28
1.1.5 Osakeyhtiön erityispiirteitä	31
1.2 Osakeyhtiön johdon rooli tilinpäätöksen laadinnassa	51
1.3 Tilinpäätöksen toteuttajan yleinen vastuu ja huolellisuus	53
1.3.1 Liiketapahtuma, tosite ja tilin valinta	54
1.3.2 Kirjausten oikea-aikaisuus	57
2 Tilinpäätösprosessi ja valmistelut	60
2.1 Tilinpäätösvalmistelut	61
2.2 Tilinpäätöskirjausten laatiminen	70
2.2.1 Yleiset jaksottamisen periaatteet	71
2.2.2 Vaihto-omaisuus	72
2.2.3 Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen	78
2.2.4 Henkilöstömenojen jaksottaminen	91
2.2.5 Korkomenojen jaksottaminen	96
2.2.6 Verotettavan tulon laskenta ja verojen jaksottaminen	98
2.2.7 Velkaerien käsittely	102
2.3 Täsmäytys- ja tarkistustoimenpiteet	104
2.4 Tilinpäätöksen käsittely	112
2.5 Tilintarkastus	115
2.6 Tilinpäätöksen vahvistaminen	117
2.7 Veroilmoituksen laatiminen	118
2.8 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti	118

3 Esimerkki pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksestä	121
Tuloslaskelma	123
Tase	124
Liitetiedot	126
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	126
Poikkeukselliset erät	131
Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat	132
Arvonkorotusrahasasto	133
Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä	134
Pitkäaikaiset lainat	134
Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt ja eläkevastuut	135
Tiedot emoyrityksestä	138
Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille	138
Toimitusjohtajan ja hallintoelimiin kuuluvien henkilöiden puolesta annetut vastuusitoumukset	139
Toimitusjohtajaa ja hallintoelimiin kuuluvia henkilöitä koskevat eläkesitoumukset	139
Liiketoimet intressitahojen kanssa	140
Henkilöstö	142
Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset	142
Oman pääoman muutokset	143
Laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta	144
Hallituksen ehdotus jakokelpoisesta vapaan oman pääoman käytöstä	144
Toimintakertomusta vastaavat tiedot	145
Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi annettavat liitetiedot ..	146
Tilinpäätöksen allekirjoitukset	147
Tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä	147
Luettelo kirjanpidoista ja aineistosta	148
4 Esimerkki pienyritystä suuremman osakeyhtiön tilinpäätöksestä	149
Toimintakertomus	151
Toiminnan kehittyminen, tuloksellisuus ja taloudellinen tilanne	151
Merkittävimmät riskit ja epävarmuustekijät	152
Muut kuin taloudelliset luvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista	154
Olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen	156
Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä	156
Selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta	157
Ulkomaiset sivuliikkeet	157
Käypään arvoon arvostetut rahoitusvälineet	158
Yhtiön osakkeet	159

Pääomalainat	159
Lähipiirilainat ja -vastuut	160
Rakenne- ja rahoitusjärjestelyt	161
Omat osakkeet	165
Hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta	166
Selvitys oman pääoman riittävydestä	166
Yhtiön organisaatio, johto ja tilintarkastajat	166
Tuloslaskelma	167
Tase	168
Rahoituslaskelma	170
Liitetiedot	171
Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet	171
Oikean ja riittävän kuvan perusteella annettavat liitetiedot	174
Tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot	175
Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot	177
Taseen vastaavia koskevat liitetiedot	182
Taseen vastattavia koskevat liitetiedot	188
Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä	193
Tuloveroja koskevat liitetiedot	194
Vakuudet ja vastuusitoumukset	195
Tilintarkastajan palkkiot	201
Lähipiiriiliikeytoimet	202
Omistukset muissa yrityksissä	203
Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot	204
Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoitukset	205
Tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä	205
Luettelo kirjanpidoista ja aineistosta	206
5 Tarkistuslista tilinpäätöserien oikeellisuuden varmistamiseen	207
Kuvaus yhtiön liiketoiminnasta	208
Yrityksen raja-arvot ja sovellettavat säännökset	208
Hallinto- ja verotusasiakirjat	209
Tilinpäätösvalmistelut ja tietopyynnöt	210
Toimintakertomus	211
Tuloslaskelma	213
Liikevaihto	215
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	217
Valmistus omaan käyttöön	217
Liiketoiminnan muut tuotot	217
Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutokset	218
Materiaalit ja palvelut	219
Henkilöstökulut	222
Poistot ja arvonalentumiset	225

Liiketoiminnan muut kulut	230
Rahoitustuotot ja -kulut	230
Tilinpäätössiirrot	239
Tuloverot	243
Muut välittömät verot	243
Tase	244
Aineettomat hyödykkeet	247
Aineelliset hyödykkeet	250
Sijoitukset	257
Vaihto-omaisuus	261
Saamiset	265
Rahoitusarvopaperit	272
Rahat ja pankkisaamiset	273
Osakepääoma	275
Ylikurssirahasto	276
Arvonkorotusrahasto	276
Muut rahastot	279
Edellisten tilikausien voitto/tappio	280
Tilikauden voitto/tappio	280
Tilinpäätössiirtojen kertymä	280
Pakolliset varaukset	281
Vieras pääoma	283
Pääomalaina	284
Liitetiedot mikro- ja pienyrityksessä	291
Tarkistustoimenpiteet tilinpäätöksen koostamisen yhteydessä	293
Tilinpäätöksen muutoseikkojen tarkistaminen ennen tilinpäätöskäsittelyä	295
Varojen jakamiseen liittyvät seikat	295
Tilinpäätöksen käsittely	296
Tilintarkastus	297
Tilinpäätöksen vahvistaminen	297
Veroilmoituksen laatiminen	297
Tilinpäätöksen rekisteröinti	298
Liitteet	299
Asiahakemisto	304

Lyhenteet

AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	hallituksen esitys
IFRS	International Financial Reporting Standards
KHO	korkein hallinto-oikeus
KILA	kirjanpitolautakunta
KKO	korkein oikeus
KPA	kirjanpitoasetus (1339/1997)
KPL	kirjanpitolaki (1336/1997)
OYL	osakeyhtiölaki (624/2006)
PMA	valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/ 2015)
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
RL	rikoslaki (39/1889)
TTL	tilintarkastuslaki (1141/2015)
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
VM	valtiovarainministeriö
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Lukijalle

Yritysten toimintaympäristö on merkittävästi muuttunut vuoden 2020 aikana. Keväällä 2020 laadituissa tilinpäätöksissä on jouduttu pohtimaan oikean ja riittävän kuvan vaatimusta vallitsevassa tilanteessa. Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat ja toiminnan jatkuvuus ovat otsikoita, jotka ovat esiintyneet monen yrityksen liitetiedoissa.

Tulonodotusten epävarmuus tai jopa niiden poistuminen kokonaisuudessaan ovat aiheuttaneet omaisuuserien arvostukseen liittyviä haasteita. Muun muassa sijoitusten, tytär- ja osakkuusyhtiöosakkeiden, aineettomien hyödykkeiden, vaihto-omaisuuden ja saamisten arvostukseen on liittynyt suuria haasteita. Osalla yrityksiiä on jo vuoden 2019 tilinpäätöksissä jouduttu kirjaamaan merkittäviä arvonalennuksia tai ne voivat tulla kirjattavaksi viimeistään vuoden 2020 tilinpäätöksissä, mikäli valitseva tilanne ei tule tästä nopeasti muuttumaan – mikä valitettavasti ei ole kovin todennäköistä.

Kirjassa kuvatut osakeyhtiön erityispiirteet kuten osakeyhtiön oma pääoma, yhtiön varojen vähentyminen, selvitykset oman pääoman riittävydestä ja pääomalainat ovat monen yrityksen hallituksen työlistalla.

Kirjanpitolautakunta ei ole julkaissut uusia yleisohjeita 12.10.2020 mennessä. Tärkeimmät KILA:n lausunnot on otettu huomioon kirjaa päivitettäessä ja lisätty myös tarkistuslistan säännösviitteisiin. Tulolähdejaon poistuminen osakeyhtiöltä 1.1.2020 oli tervetullut muutos. Muutos lisää tilinpäätössuunnittelun tarvetta ja se tulee ottaa huomioon myös verojaksotuksen laadinnassa.

Osakeyhtiön johdon rooli ja tilinpäätöksen toteuttajan rooli tulevat entisestään korostumaan tulevien tilinpäätösten laadinnassa. Tavoitteena on edelleen, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Kirjan tarkoitus on ohjeistaa ja avustaa lukijaa tilinpäätöksen oikeellisuuden varmistamisessa.

Kustannustoimittaja Nina Ojanen on ohjeistanut minua aikataulujen osalta oikeaan rytmiin ja tehnyt ansiokkaan työn sisällön toimittamisesta oikeampaan muotoon. Kiitos Nina.

Helsingissä 12.10.2020
Jukka Hämäläinen