

12.9.2006

YLEISOHJE TOIMINTAKERTOMUKSEN LAATIMISESTA

1. JOHDANTO	4
1.1. YLEISOHJEEN TARKOITUS	4
1.2. KIRJANPITOLAIN JA SIIHEN PERUSTUVAT SÄÄNNÖKSET TOIMINTAKERTOMUKSEN SISÄLLÖSTÄ.....	5
1.2.1. Kirjanpitolaki	5
1.2.2. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus rahoitusvälineistä	6
1.2.3. Muut säännökset toimintakertomuksen sisällöstä.....	6
1.3. TOIMINTAKERTOMUKSEN TEHTÄVÄ	8
1.3.1. Oikeat ja riittävät tiedot tavoitteena (KPL 3:2.1 § 1 virke)	8
1.3.2. Tulevaisuuteen suuntautuminen – oletus toiminnan jatkuvuudesta.....	8
1.3.3. Toimintakertomus tilinpäätöstä täydentävänä ja selventävänä asiakirjana.....	9
1.3.4. Sidosryhmien tiedontarve ja taloudellisen tiedon ensisijaisuus.....	10
1.4. LAADINTAPERIAATTEET	10
1.4.1. Olennaisuus (KPL 3:1.6 § 1 virke)	10
1.4.2. Johdonmukaisuus (KPL 3:3.1 § 2 kohta).....	11
1.4.4. Varovaisuus (KPL 3:3.1 § 3 kohta) ja luotettavuus	12
2. TOIMINTAKERTOMUKSEN SISÄLTÖ	12
2.1. PIENTÄ KIRJANPITOVELVOLLISTA KOSKEVA POIKKEUSMAHDOLLISUUS	13
2.2. PIENEN KIRJANPITOVELVOLLISEN VAPAAEHTOISESTI LAATIMA TOIMINTAKERTOMUS.....	13
2.3. OLENNAISET TAPAHTUMAT TILIKAUDELLE (KPL 3:1.6 §).....	14
2.4. OLENNAISET TAPAHTUMAT TILIKAUDEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEEN (KPL 3:1.6 §).....	15
2.5. ARVIO TODENNÄKÖISESTÄ TULEVASTA KEHITYKSESTÄ (KPL 3:1.6 §).....	15
2.6. SELVITYS TUTKIMUS- JA KEHITYSTOIMINNAN LAAJUUDESTA (KPL 3:1.6 §)	16
2.7. ARVIO MERKITTÄVIMMISTÄ RISKEISTÄ JA EPÄVARMUUSTEKIJÖISTÄ SEKÄ MUISTA LIIKETOIMINNAN KEHITTÄMISEEN VAIKUTTAVISTA SEIKOISTA (KPL 3:1.5 § 1 VIRKE).....	16
2.8. ARVIO TALOUDELLISESTA ASEMASTA JA TULOKSESTA (KPL 3:1.5 § 1 VIRKE).....	18
2.9. TUNNUSLUVUT LIIKETOIMINNASTA SEKÄ TALOUDELLISESTA ASEMASTA JA TULOKSESTA (KPL 3:1.5 § 2 VIRKE) .	19
2.10. MUUT MAHDOLLISET TUNNUSLUVUT LIIKETOIMINNASTA (KPL 3:1.5 § 2 VIRKE).....	19
2.11. HENKILÖSTÖ (KPL 3:1.5 § 3 VIRKE).....	20
2.11.1. Pakolliset tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä.....	21
2.11.2. Vapaaehtoisesti esitettävät tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä.....	21
2.11.2.1. Henkilöstön rakenne ja organisaatiossa tapahtuneet muutokset	23
2.11.2.2. Palkitseminen	24
2.11.2.3. Henkilöstöjohtaminen	24
2.11.2.4. Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen.....	24
2.11.2.5. Työhyvinvointi.....	25
2.11.2.6. Työterveys ja turvallisuus	25
2.11.2.7. Tasa-arvo.....	25
2.11.2.8. Muut henkilöstöasiat	25
2.12. YMPÄRISTÖTEKIJÄT (KPL 3:1.5 § 3 VIRKE).....	26
2.12.1. Ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja järjestelmät.....	27
2.12.2. Merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset	27

2.12.3. Ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa vaatimuksiin.....	28
2.12.4. Ympäristönsuojelun taso toiminnan luonteeseen ja laajuuteen nähden.....	28
2.12.5. Toimintakertomuksen suhde muuhun ympäristöraportointiin.....	32
2.13. MAHDOLLISET TÄYDENTÄVÄT TIEDOT JA LISÄSELVITYKSET.....	33
2.14. KIRJANPITOVELVOLLISEN YHTEISÖMUOTOON PERUSTUVAT TIEDOT	33
2.14.1. Osakeyhtiötä koskevat toimintakertomustiedot.....	33
2.14.2. Osuuskuntaa koskevat toimintakertomustiedot	38
2.14.3. Asunto-osakeyhtiötä koskevat toimintakertomustiedot.....	38
2.14.4. Säätiötä koskevat toimintakertomustiedot	39
2.14.5. Henkilöyhtiötä sekä yhdistystä koskevat toimintakertomustiedot.....	40
2.15. TIEDOT KONSERNISTA EMOYRITYKSEN TOIMINTAKERTOMUKSESSA.....	40
LIITE 1: PERUSTANA OLEVAT DIREKTIIVISÄÄNNÖKSET	42
1. TILINPÄÄTÖSDIREKTIIVIN JA KONSERNITILINPÄÄTÖSDIREKTIIVIN SÄÄNNÖKSET.....	42
2. DIREKTIIVIEN PERUSTELUT.....	43
LIITE 2: YHTEISÖMUOTOON PERUSTUVAT SÄÄNNÖKSET	44
1. OSAKEYHTIÖLAKI.....	44
2. OSUUSKUNTALAKI.....	45
3. LAKI AVOIMESTA YHTIÖSTÄ JA KOMMANDIITTIYHTIÖSTÄ.....	45
4. SÄÄTIÖLAKI JA YHDISTYSLAKI	45
5. ASUNTO-OSAKEYHTIÖLAKI.....	46
LIITE 3: TALOUDELLISTEN TUNNUSLUKUIEN LASKENTAKAAVAT.....	47
1. OMAN PÄÄOMAN TUOTTO PROSENTTEINA	47
1.1. Kirjanpitoasetusta noudattavat kirjanpitovelvolliset.....	47
1.2. IFRS-standardeja noudattavat kirjanpitovelvolliset.....	47
2. OMAVARAISUUSASTE PROSENTTEINA.....	47
LIITE 4: HENKILÖSTÖÄ JA YMPÄRISTÖÄ KOSKEVIEN TUNNUSLUKUIEN LASKENTAKAAVAT	48
1. HENKILÖSTÖÄ KOSKEVAT TUNNUSLUVUT	48
1.1. Henkilöstön määrä jaoteltuna toiminnan luonteen ja laajuuden mukaan	48
1.2. Vakituisten ja määräaikaisten työsuhteiden osuus.....	48
1.3. Kokoaikaisten ja osa-aikaisten työsuhteiden osuus	48
1.4. Henkilöstön vaihtuvuus.....	49
1.5. Keskimääräinen työsuhteen pituus.....	49
1.6. Henkilöstön ikärakenne.....	49
1.7. Irtisanottujen työsuhteiden lukumäärä	49
1.8. Palkat ja palkkiot eriteltyinä palkitsemisjärjestelmien mukaisesti	50
1.9. Palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvan henkilöstön osuus	50
1.10. Säännöllisten kehityskeskustelujen piiriin kuuluvan henkilöstön osuus	50
1.11. Koulutuspäivien lukumäärä per henkilö	50
1.12. Henkilöstön koulutus rakenne.....	50
1.13. Tapaturmataajuus	50
1.14. Sairauspoissaoloprosentti.....	51
1.15. Sukupuolirakenne (jaoteltuna henkilöstöryhmittäin).....	51
2. YMPÄRISTÖTEKIJÖITÄ KOSKEVAT TUNNUSLUVUT	51
2.1. Energian kokonaiskulutus	51
2.1. Ympäristövaikutusten kannalta merkittävien materiaalien kulutus	52
2.3. Veden kokonaiskulutus	52
2.4. Hiilidioksidipäästöt (CO ₂).....	52
2.5. Otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöt.....	52
2.6. Muut merkittävät päästöt ilmaan (esim. VOC, Nox, SO ₂ , hiukkaset, pöly)	52
2.7. Merkittävät päästöt vesistöön.....	53

2.8. Jättemäärät.....	53
2.9. Ympäristömenot.....	53

LIITE 5: ESIMERKKEJÄ TOIMINTAKERTOMUKSESSA ESITETTÄVISTÄ TALOUDELLISISTA TIEDOISTA54

1. MERKITTÄVIMPIÄ RISKEJÄ JA EPÄVARMUUSTEKIJÖITÄ KOSKEVAT ESIMERKIT	54
1.1. Riskienhallintapolitiikka ja riskienhallinnan järjestäminen	54
1.2. Strategiset ja operatiiviset riskit.....	54
1.3. Vahinkoriskit.....	55
1.4. Rahoitukselliset riskit.....	56
1.5. Korollisten lainojen maturiteettijakautuma.....	57
2. ESIMERKIT TODENNÄKÖISTÄ TULEVAA KEHITYSTÄ KOSKEVISTA ARVIOISTA	57

LIITE 6: ESIMERKKEJÄ HENKILÖSTÖÄ JA YMPÄRISTÖTEKIJÖITÄ KOSKEVISTA TUNNUSLUVUISTA JA MUISTA TIEDOISTA58

1. HENKILÖSTÖ.....	58
1.1. Henkilöstön rakenne ja organisaatiossa tapahtuneet muutokset	58
1.2. Palkitseminen	58
1.3. Henkilöstöjohtaminen	58
1.4. Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen.....	59
1.5. Työhyvinvointi.....	59
1.6. Työterveys ja turvallisuus	60
1.7. Tasa-arvo.....	60
2. YMPÄRISTÖTEKIJÄT.....	60
2.1. Ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät.....	60
2.2. Merkittävät ympäristönäkökohdat ja aikaansaadut parannukset	61
2.3. Ympäristönsuojelun taso suhteessa vaatimuksiin	61
2.4. Ympäristönsuojelun taso toiminnan luonteeseen ja laajuuteen nähden.....	62
2.5. Toimintakertomuksen suhde muuhun ympäristöraportointiin	62

1. JOHDANTO

1.1. Yleisohjeen tarkoitus

Tämä yleisohje opastaa voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997, jäljempänä myös KPL) 3 luvussa tarkoitetun toimintakertomuksen laatimisessa. Yleisohjeessa on otettu KPL huomioon sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna lailla 1312/2004.

Ohje koskee toimintakertomuksen sisältövaatimuksia. Tarkoituksena on parantaa toimintakertomusten vertailukelpoisuutta yhdenmukaistamalla tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistapaa. Kuitenkin toimintakertomuksessa edellytettyjen tietojen tarkoituksenmukainen esittämistapa riippuu myös asianomaisen kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja olosuhteista.

Menettelylliset seikat mm. toimintakertomuksen julkistamisesta jäävät ohjeen ulkopuolelle; perussäännökset näistä seikoista sisältyvät KPL 3:4 – 3:9 §:ään. *Kirjanpitolautakunta* katsoo kuitenkin käytännön ohjaamiseksi tarpeelliseksi todeta erikseen, että toimintakertomus tulee allekirjoittaa sen laatimiseen velvollisen toimielimen jäsenen toimesta, jollei toimintakertomusta sidota tilinpäätöksen kanssa tasekirjaksi, joka allekirjoitetaan yhtenä kokonaisuutena.

Kirjanpitolaki nojautuu periaatteeseen, jonka mukaan hyvän kirjanpitolaitoksen tulkinnaissa yksittäisiin kysymyksiin voidaan saada johtoa kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista siltä osin, kuin kysymystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteella annetussa määräyksessä taikka Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiivissä (78/660/ETY) tai konsernitilinpäätösdirektiivissä (83/349/ETY). Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan *International Accounting* ja *International Financial Reporting* -standardeja (IFRS-standardit). Tässä yleisohjeessa IFRS-standardien merkitys on toissijainen, sillä standardit eivät toistaiseksi koske toimintakertomuksen laatimista.

Euroopan unionin vuonna 2003 hyväksymä tilinpäätösdirektiivin ja konsernitilinpäätösdirektiivin modernisointi (direktiivi 2003/51/EY) tarkoitti toimintakertomuksen sisältöä koskevan sääntelyn yksityiskohtaistumista. Näillä muutoksilla on täydennetty myös Suomen kirjanpitolakia (laki 1304/2004).

Komission mukaan direktiivimuutoksia laadittaessa otettiin huomioon nykyiset parhaat käytännöt, erityisesti *European Accounting Study* -ryhmän laatima ”Management’s analysis of the business” -niminen selvitys ja IFRS-standardien mukaan tilinpäätöksissä esitettävät tiedot. Yksityiskohtaisia säännöksiä on vältetty, jotteivät vaatimukset johtaisi vakioimuotoisiin asiakirjoihin. Tämä lähestymistapa mahdollistaa komission mielestä parhaiden käytäntöjen kehittämisen edelleen.

Yleisohjeen valmistelussa kirjanpitolautakunta on hyödyntänyt soveltuvien osien myös Ison-Britannian tuoretta suositusta – *Accounting Standards Board* (January 2006), *Reporting Statement: Operating and Financial Review* – sekä selvittänyt suomalaisten yritysten toimintakertomuskäytänteitä tilivuosilta 2004 ja 2005.

1.2. Kirjanpitolain ja siihen perustuvat säännökset toimintakertomuksen sisällöstä

Voimassa olevan kirjanpitolain säännökset toimintakertomuksesta perustuvat tilinpäätösdirektiivin 46 artiklaan ja konsernitilinpäätösdirektiivin 36 artiklaan; nämä on perusteluineen esitetty *liitteessä 1*.

1.2.1. Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain 3:1.4 – 3:1.6 § sisältää perussäännökset toimintakertomuksesta:

- **KPL 3:1.4 §:** ”Tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista, jos:
 - 1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai
 - 2) kirjanpitovelvollisen sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.” – Viitattut rajat ovat tätä yleisohjetta annettaessa: liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa; taseen loppusumma 3 650 000 euroa; ja palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
- **KPL 3:1.5 §: [1 virke]** ”Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. [2 virke] Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. [3 virke] Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. [4 virke] Tarvittaessa arviossa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.”
- **KPL 3:1.6 §:** ”Sen lisäksi, mitä 5 momentissa säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Kirjanpitovelvollinen, joka ei ole 4 momentin nojalla velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseensä, voi laatia toimintakertomuksensa siten, että se sisältää vain edellä tässä momentissa tarkoitettut tiedot.”
- **KPL 3:1.7 §:** ”Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.”

Kirjanpitolain 3:2 §:n vaatimus oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta koskee tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomusta:

- **KPL 3:2.1 §:** ”Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.”
- **KPL 3:2.2 §:** ”Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan säätää siitä, milloin ja miten saadaan poiketa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.”

Toimintakertomuksen laatimisessa merkitystä on annettava myös KPL 3:3 §:n yleisille periaatteille:

- **KPL 3:3.1 §:** ”Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:
 - 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; sekä
 - 6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.”
- **KPL 3:3.2 §:** ”Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:
 - 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
 - 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.”
- **KPL 3:3.3 §:** Edellä 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Toimintakertomuksessa esitettävistä konsernitiedoista on oma säännöksensä:

- **KPL 6:2.3 §:** ”Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.”

1.2.2. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus rahoitusvälineistä

Otsikossa tarkoitetun asetuksen (1315/2004) 11 § velvoittaa antamaan toimintakertomuksessa erityisiä tietoja rahoitusvälineistä, kun ne on merkitty käypään arvoonsa tilinpäätöksessä:

”Sen lisäksi, mitä kirjanpitolaissa tai sen nojalla muualla säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

- 1) yrityksen rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa;
- 2) yrityksen hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia yrityksen varojen, velkojen, rahoitusaseman taikka tilikauden tuloksen arvioimisen kannalta.”

1.2.3. Muut säännökset toimintakertomuksen sisällöstä

Kirjanpitolain ohella säännöksiä toimintakertomuksesta sisältyy osakeyhtiölakiin (624/2006) ja muihin yhtiöoikeudellisiin lakeihin; nämä on esitetty *liitteessä 2*.

Kirjanpitolautakunnan yleisohje 29.10.2002 valtiovarainministeriön asetuksessa (538/2002) tarkoitetun tilinpäätöksen, tilinpäätöstiedotteen ja osavuositarkastuksen laatimisesta tultaneen lähitulevaisuudessa korvaamaan uudella ohjeistuksella. Euroopan unionin ns. avoimuusdirektiivin (2004/109/EY) voimaansaattamisen myötä yleisohjeen perustana olevaa mainittua valtiovarainministeriön asetusta joudutaan muuttamaan tai mahdollisesti se tullaan korvaamaan kokonaan uudella asetuksella. Samassa yhteydessä tultaneen myös arvioimaan uudelleen viranomaisjärjestelyt, jotka koskevat asetuksen tarkempien soveltamisohjeiden antamista jatkossa. Tämän vuoksi tässä yleisohjeessa ei käsitellä osakeyhtiön tai osuuskunnan, jonka arvopaperi on otettu arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin kohteeksi, toimintakertomuksia koskevia erityissäännöksiä ja -määräyksiä. Tällaisten osakeyhtiöiden ja osuuskuntien tulee kuitenkin kirjanpitovelvollisina noudattaa KPL:n edellä mainittuja säännöksiä toimintakertomuksesta ja siten soveltaa tätä yleisohjetta siltä osin kuin se on mahdollista. Arvopaperimarkkinalain (495/1989) ja valtiovarainministeriön asetuksen arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta (538/2002), tämän mahdollisesti korvaavan uuden asetuksen sekä komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 (jäljempänä esiteasetus) vaatimukset ovat kuitenkin ensisijaisia tähän yleisohjeeseen nähden. Siten tilanteessa, jossa mainittu säännös edellyttää esittämään liitetiedon tai muun seikan tilinpäätöksessä eri tavalla kuin tässä yleisohjeessa ohjeistetaan toimintakertomustiedon osalta, voidaan asianomainen tieto toimintakertomuksessakin esittää säännöksen kanssa yhdenmukaisella tavalla; sama koskee mainitussa säännöksessä mahdollisesti edellytetyjä toimintakertomustietoja.

Lisäksi *kirjanpitolautakunta* katsoo, että myös IFRS-standardit tilinpäätöksestä ovat ensisijaisia tähän yleisohjeeseen nähden. Siten tilanteessa, jossa standardi edellyttää esittämään liitetiedon tai muun seikan tilinpäätöksessä eri tavalla kuin tässä yleisohjeessa ohjeistetaan toimintakertomustiedon osalta, tulee asianomainen tieto toimintakertomuksessakin esittää standardin kanssa yhdenmukaisella tavalla.

Rahoitustarkastus antaa valvottaviensa (luottolaitokset ja sijoituspalveluyritykset) toimintakertomuksia koskevia määräyksiä ja ohjeita erityisesti rahoitusriskeihin liittyen. Myös ne ovat ensisijaisia tässä yleisohjeessa esitettyihin kannanottoihin nähden. Samassa asemassa ovat *Vakuutusvalvontaviraston* määräykset ja ohjeet vakuutuslaitoksille. Jos Rahoitustarkastus tulevaisuudessa antaa arvopaperimarkkinoita valvovana viranomaisena julkisen kaupankäynnin kohteena olevien arvopaperien liikkeeseenlaskijoille ohjeita toimintakertomuksen laatimisesta, ne korvaavat tämän yleisohjeen kokonaan tai osittain. Tämän valvonnan ulkopuolelle jäävät ne arvopaperimarkkinoiden ulkopuolella toimivat kirjanpitovelvolliset, jotka laativat IFRS-tilinpäätöksen vapaaehtoisesti. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että myös nämä kirjanpitovelvolliset voivat halutessaan noudattaa toimintakertomuksen laatimisessa tämän yleisohjeen sijasta Rahoitustarkastuksen arvopaperimarkkinavalvojan ominaisuudessa julkisen kaupankäynnin kohteena olevien arvopaperien liikkeeseenlaskijoille antamaa mahdollista vastaavaa ohjeistusta. Lautakunta pitää tällaista menettelyä jopa suositeltavana, koska tällaisessa nimenomaisesti IFRS-tilinpäätöksen laatijoille suunnatussa ohjeistuksessa voidaan paremmin ottaa huomioon kansainvälisten standardien asettamat erityisvaatimukset sekä samalla välttää ristiriitaisuuksia ja informaation päällekkäisyyttä standardeihin nähden.

1.3. Toimintakertomuksen tehtävä

1.3.1. Oikeat ja riittävät tiedot tavoitteena (KPL 3:2.1 § 1 virke)

Toimintakertomus on vapaamuotoinen asiakirja, jossa tulee esittää laissa ja muissa säännöksissä edellytetyt tiedot. Toisin kuin tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta ei ole yleisesti hyväksyttyjä laadintakonventioita, jotka välittömästi määrittäisivät toimintakertomuksen tehtävän. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että Suomessa toimintakertomuksen asema kirjanpito-oikeudellisena asiakirjana ilmenee KPL 3:2.1 §:stä: Toimintakertomus ei ole alisteinen tilinpäätökselle vaan ne ovat kumpikin välineitä sen varmistamiseksi, että kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta saadaan oikea ja riittävä kuva. Tilinpäätös ei siten rajaa sitä, mitä seikkoja toimintakertomuksessa käsitellään. Selvää kuitenkin on, etteivät toimintakertomus ja tilinpäätös saa olla keskenään ristiriitaisia; tätä asiantilaa koskevaa lausumaa edellytetään myös tilintarkastajalta, kuten jäljempänä kohdassa 1.3.3 tarkemmin selostetaan.

Kirjanpitolautakunta pitää keskeisenä, että toimintakertomuksen KPL 3:7.1 §:n mukaisesti allekirjoittava toimielin analysoi kirjanpitovelvollisen liiketoimintaa tai muunlaista varsinaista toimintaa taloudellisena kokonaisuutena, mikä perustaa analyysille yhteyden tilinpäätökseen.

1.3.2. Tulevaisuuteen suuntautuminen – oletus toiminnan jatkuvuudesta

Kirjanpitolautakunta katsoo, että toimintakertomuksen tulee suunnata tulevaisuuteen. Toimintakertomuksessa kuvataan ne kehityssuunnat ja tekijät, jotka ovat merkityksellisiä kirjanpitovelvollisen osakkaille tai jäsenille samoin kuin muille sidosryhmille kirjanpitovelvollisen nykyisen ja vastaisen toiminnan arvioimiseksi pitkän tähtäyksen tavoitteiden toteutumisen kannalta.

Vaatus tulevaisuuteen suuntautumisesta on sopusoinnussa KPL 3:3.1 §:n 1 kohtaan kirjatun jatkuvuuden periaatteen (engl. *going concern*) kanssa; jatkuvuus tarkoittaa, että kirjanpitovelvollisen oletetaan jatkavan toimintaansa toistaiseksi. Mainitun lainkohdan mukaan jatkuvuuden periaate koskee tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomuksen laatimista. Säännöksen perustana on tilinpäätösdirektiivin 31.1.a. artikla, joka sanamuotonsa mukaan koskee kuitenkin vain tilinpäätöstä. Tästä huolimatta *kirjanpitolautakunta* katsoo, että periaate on vähintäänkin yhtä tärkeä laadittaessa toimintakertomusta kuin tilinpäätöstä.

Kun toimintakertomuksessa esitetään arvioita päättyneen tilikauden tuloksen merkityksellisyydestä vastaisen kehityksen kannalta, arviota rasittaa aina epävarmuus tulevaisuudesta. Tämän vuoksi vastaisia riskejä ja mahdollisuuksia tulisi kuvata tasapainoisesti (engl. *balanced treatment*) toimintakertomuksessa, jotta sidosryhmät voisivat punnita yritysjohdon julkistamien toimintasuunnitelmien tarkoituksenmukaisuutta riskien ja mahdollisuuksien kannalta.

Vaikka toimintakertomuksen laativa toimielin olisi siinä määrin luottavainen tulevaisuuden odotustensa suhteen, että se perustaisi päätöksentekonsa ja toimintansa niihin, niiden hyvin yksityiskohtainen julkistaminen toimintakertomuksessa ei välttämättä ole perusteltua liikesalaisuuksien varjelemisen kannalta. *Kirjanpitolautakunta* katsookin, ettei toimintakertomuksen tulevaisuutta koskevia arvioita ole yleensä tarpeen kvantifi-

oida. Kuitenkin toimielimen tulee varovaisuusperiaate huomioon ottaen perustaa julkistamansa arvio aina realistisiin mahdollisuuksiin.

Jotta toimintakertomus voisi pätevästi kuvata kirjanpitovelvollisen toiminnan kehityssuuntaa, pitää laadinnassa noudattaa johdonmukaisuutta (engl. *consistency*) tilikausien välillä. Tämä tarkoittaa, että käsiteltäväksi otetaan vastaavat seikat kuin edeltävässä toimintakertomuksessa, kuitenkin huomioiden kirjanpitovelvollisen toiminnassa tai toimintaympäristössä mahdollisesti tapahtuneet muutokset. Hallitus tai toimintakertomuksen laativa muu toimielin kommentoi toimintakertomuksessa, missä määrin aiemmin julkistetut odotukset tai ennusteet kehityksestä ovat toteutuneet, oletukset osoittautuneet todenmukaisiksi tai riskit realisoituneet. Käsittelyyn ei siten saa vaikuttaa se, onko asianomainen seikka kehittynyt myönteisesti tai kielteisesti. Johdonmukaisuuden vaatimus ei luonnollisestikaan estä sitä, että toimintakertomukseen valitaan perinpohjaisemman tarkastelun kohteeksi tietty kysymys ilman, että seuraavassa toimintakertomuksessa kysymystä tarkasteltaisiin vastaavalla tavalla.

1.3.3. Toimintakertomus tilinpäätöstä täydentävänä ja selventävänä asiakirjana

Kirjanpitolain 3:1.7 § edellyttää, että tilinpäätökseen kuuluvat ja siihen liitetyt asiakirjat, kuten toimintakertomus, muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden. Asiakirjoilta vaaditaan myös selkeyttä.

Nämä tavoitteet kuvastuvat Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivissä, jonka artiklat 51.1 ja 51a.1.e edellyttävät tilintarkastajien antavan lausuntonsa siitä, ovatko toimintakertomus ja saman tilikauden tilinpäätös keskenään yhdenmukaisia. Velvoitetta ei ole vielä saatettu nimenomaisesti voimaan Suomen lainsäädännössä, joskin tilanne tullee vireillä olevan tilintarkastuslain kokonaisuudistuksen toteuttamisen myötä varsin pian muuttumaan. Asia on kuitenkin ollut esillä valtion tilintarkastuslautakunnan ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan yhteiskokouksessa 31.1.2006, jolloin lautakunnat totesivat selvyiden vuoksi mm., että vuonna 2004 toteutettu kirjanpitolain muutos (laki 1304/2004) ei muuta tilintarkastuslain (936/1994) 17 §:n mukaista tilintarkastustehtävää, joten toimintakertomus on edelleen lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena. Valtion tilintarkastuslautakunta on antanut asiassa selventävän ohjeen (VALA 1/2006), joka kuuluu seuraavasti:

"Tilintarkastajien on hyvän tilintarkastustavan mukaisesti edelleenkin tarkastettava tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomus. Heidän on tilintarkastuskertomuksessaan myös lausuttava siitä, onko toimintakertomus laadittu kirjanpitolain ja toimintakertomuksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti, ja siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus kirjanpitolaisessa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

Toimintakertomuksen on yhtäältä täydennettävä muilla tiedoilla tilinpäätöstä ja toisaalta selvennettävä sitä, jotta oikean ja riittävän kuvan saaminen kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta toteutuisi. Toimintakertomuksen tehtävää ei ole ymmärrettävä vain tilinpäätösinformaatiota tukevaksi siten, että siinä yksinomaan esitettäisiin tai kommentoitaisiin kirjanpitovelvollisen liike- tai muusta toiminnasta sellaisia seikkoja, jotka on jätetty tilinpäätöksen ulkopuolelle. Toimintaker-

tomusta ei myöskään ole tarkoitettu asiakirjaksi, jossa rajoitutaan toistamaan tilinpäätöksestä ilmeneviä tietoja.

Kokonaiskuva ja selkeys on varmennettava myös esitysteknisesti:

- Toimintakertomuksessa käytetään samoja kirjanpidollisia käsitteitä kuin tilinpäätöksessä; tarvittaessa voidaan myös viitata tilinpäätöksen sisältämään selvitykseen.
- Toimintakertomuksen tunnuslukujen ja muiden lukujen on oltava yhdenmukaisia tilinpäätöksessä esitettävien kanssa ja tunnuslukujen laskennassa on käytettävä samoja laskentakaavoja kuin tilinpäätöksessä.
- Toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä olevat toimialakohtaiset tiedot esitetään käyttämällä keskenään samaa jaottelua.

1.3.4. Sidosryhmien tiedontarve ja taloudellisen tiedon ensisijaisuus

Toimintakertomuksen laatii hallitus tai kirjanpitovelvollisen muu yhteisöoikeudellisesti vastuullinen toimielin, jonka tavoitteena on kirjanpitovelvollisen sidosryhmien tiedontarpeen tyydyttäminen. Vaikka toimintakertomuksen laatimisessa kirjanpitovelvollisen osakkaiden tai jäsenten tiedontarve on aina otettava huomioon, ei tämä tarkoita muiden sidosryhmien kuten velkojen ja henkilöstön sivuuttamista. Toisaalta on huomattava, että muilla kirjanpitovelvollisen julkistamilla selonteoilla, kuten henkilöstö-, ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraporteilla täytetään laajempia sidosryhmätarpeita. Kirjanpitolain 3:2.1 § velvoittaakin kohdistamaan toimintakertomuksen tietosäällön tilinpäätöksen tavoin ensisijaisesti seikkoihin, jotka koskevat kirjanpitovelvollisen tulosta ja taloudellista asemaa. Siten muille intressiryhmille annettujen muiden kuin taloudellisten tietojen merkitys toimintakertomukselle tulee arvioida sen mukaan, mikä vaikutus niillä on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

1.4. Laadintaperiaatteet

Kirjanpitolain 3:3.1 §:n yleiset periaatteet, jotka on esitetty edellä **luvussa 1.2.1**, koskevat tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomuksen laatimista. *Kirjanpitolautekunta* pitää toimintakertomuksen kannalta näistä keskeisinä olennaisuutta, johdonmukaisuutta ja varovaisuutta. Lisäksi *lautakunta* katsoo, että sisältöpainotteisuuden periaate toteutuu pääsääntöisesti KPL 3.1.5 §:n ensimmäisestä virkkeestä ilmenevän toimintakertomuksen kattavuutta ja tasapuolisuutta koskevan vaatimuksen täytyessä.

1.4.1. Olennaisuus (KPL 3:1.6 § 1 virke)

Tilinpäätöksen tavoin toimintakertomuksessa esitettäviltä tiedoilta edellytetään olennaisuutta. Sidosryhmien kannalta epäolennaisia eriä ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla.

Olennaisuus arvioidaan kussakin tilanteessa ottaen huomioon yhtäältä asianomaisen seikan luonne ja toisaalta sen vaikutus toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä asiasta annettavaan kuvaan. Joskus informaation luonne saattaa – IAS 1 -standardin (Tilinpäätöksen esittäminen) 29 kohdassa esitetyllä tavalla – riittää yksinään määrittämään sen merkityksellisyyden: Esimerkiksi uutta liiketoiminta-aluetta koskevien tietojen esittäminen saattaa vaikuttaa kirjanpitovelvollisen toiminnan riskeihin ja tulevaisuuden arvioihin riippumatta siitä, onko asianomaisen liiketoiminta-alueen kerryttämä tulos olennainen päättyneellä tilikaudella.

Jos jotakin seikkaa koskeva tieto on omiaan vaikuttamaan käsitykseen tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, pitää tieto olennaisena sisällyttää toimintakertomukseen. Kuten IAS 1 -standardin (Tilinpäätöksen esittäminen) 30 kohdassa, olennaisuuden määrittely johdetaan käyttäjän näkökulmasta: Informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin. Esimerkiksi julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan kannalta tämä tarkoittaa, että olennaisena tietona tarkoitetaan tietoa, jota järkevästi toimiva sijoittaja todennäköisesti käyttäisi yhtenä sijoituspäätöksensä perustana.

Edellä esitetty koskee myös tietoja ympäristöstä ja henkilöstöstä. Tilinpäätösdirektiivin 46.1.b artiklan mukaisesti toimintakertomukseen kuuluvan analyysin on sisällettävä paitsi taloudelliset myös ”– – tarvittaessa muut kuin taloudelliset tulosindikaattorit, jotka ovat merkityksellisiä yhtiön liiketoiminnalle, mukaan lukien tiedot ympäristöstä ja työntekijöitä koskevista seikoista”. Myös muun kuin taloudellisen tulosindikaattorin merkityksellisyys punnitaan mainitun artiklan nojalla kirjanpitovelvollisen ”– – kehityksen, tuloksen tai aseman kannalta”. Näin siitä huolimatta, että direktiivin asianomaisen perusteluosion (johdantokappale 9) kolmas virke voisi ensisilmäyksellä johtaa vastakkaiseen johtopäätökseen: ”Annettavat tiedot eivät saisi rajoittua yhtiön liiketoiminnan taloudellisiin näkökohtiin.” Kuitenkin jo seuraava virke kuvaa yhteyden: ”Tämän odotetaan tarvittaessa johtavan yhtiön kehityksen, tuloksellisuuden ja tilan ymmärtämisen kannalta merkityksellisten ympäristönäkökohtien, sosiaalisten ja muiden näkökohtien analysointiin.”

Kunkin seikan osalta arvioidaan erikseen, edellyttääkö se tilinpäätös- tai toimintakertomustietoa. Arvioinnissa olisi otettava huomioon myös toimintakertomuksen rakenne, joka tulisi pitää selkeänä ja yhtenäisenä siltä osin kuin se suinkin on mahdollista: Mitä yksityiskohtaisemmasta tiedosta on kysymys, sitä tarkoituksenmukaisempaa on tiedon esittäminen tilinpäätöksessä. Ylenmääräinen yksityiskohtaisuus heikentäisi toimintakertomuksen luettavuutta ja ymmärrettävyyttä.

Toimintakertomuksen kannalta olennaiset seikat eivät välttämättä ole olennaisia tilinpäätökselle ja päinvastoin.

- Jos kirjanpitovelvollisen liiketoiminta on esimerkiksi altis olennaiselle valuuttakurssiriskille, tulee asiaa selvittää toimintakertomuksessa, vaikka päättyneellä tilikaudella ei olisikaan realisoitunut merkittäviä kurssivoittoja tai -tappioita.
- Jos tilinpäätöksen laatimisperiaatteita on muutettu tavalla, joka vaikuttaa olennaisesti kirjanpidolliseen tulokseen tai taloudelliseen asemaan, pitää muutoksista antaa selvitys toimintakertomuksessa käsiteltäessä päättyneen ja edeltävien tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuutta; tällaisista muutoksista on myös esitettävä KPA 2:2 §:ssä tarkoitettu liitetieto. Toisaalta vähäisten muutosten osalta voidaan toimintakertomuksessa viitata liitetietoihin.

1.4.2. Johdonmukaisuus (KPL 3:3.1 § 2 kohta)

Johdonmukaisuusvaatimuksen mukaan tilinpäätökseen liittyvät laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Säännöksen pohjana on tilinpäätösdirektiivin 31.1.b artikla, joka – toisin kuin KPL 3:3.1 § – ei koske toimintakertomusta.

Johdonmukaisuuden myötä kirjanpitovelvollisen eri tilikausien tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot tulevat vertailukelpoisiksi keskenään sekä – mahdollisuuksien mu-

kaan – muiden kirjanpitovelvollisten toimintakertomusten ja tilinpäätösten kanssa (engl. *comparability*).

Merkityksellistä on myös se, mitä kirjanpitovelvollinen on aiemmin esittänyt yksittäisestä seikasta tai olosuhteista. Jos kirjanpitovelvollinen on esimerkiksi kuvannut johonkin liiketoiminta-alueeseen liittyviä tavoitteitaan, on perusteltua julkistaa tavoitteisiin pääsemisen edistyminen ja tavoitteiden mahdolliset muutokset.

1.4.4. Varovaisuus (KPL 3:3.1 § 3 kohta) ja luotettavuus

Kirjanpitolain 3:3.1.§:n 3 kohdassa mainitaan tilinpäätösdirektiivin 31.1.c artiklan mukainen yleinen velvollisuus noudattaa *varovaisuutta* tilinpäätöksen laadinnassa. KPL 3:3.2 § tarkentaa varovaisuuden periaatetta. Säännöksen mukaan tilinpäätöksessä esitetään ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot (*1 kohta*). Niin ikään siinä tulee ottaa huomioon kaikki omaisuuserien arvon vähentymiset ja velkojen arvon lisäykset sekä päättäneeseen tai sitä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän jälkeen (*2 kohta*). Säännös perustuu tilinpäätösdirektiivin 31.1.c.bb ja 31.1.c.cc artikloihin. Suomessa tämäkin periaate on ulotettu koskemaan välittömästi myös toimintakertomuksen laadintaa (KPL 3:3.1 §).

Varovaisuusperiaate on riippumaton toiminnan tuloksellisuudesta: tilikauden tappiolisuus ei ole esimerkiksi peruste jättää tekemättä suunnitelman mukaista poistoa tai omaisuuden arvonalentumisesta johtuvaa kirjausta. Toisaalta varovaisuusperiaatteen nojalla ei kuitenkaan voi luoda "piilovarauksia" aliarvostamalla varoja tai yliarvostamalla velkoja ja varauksia tai jättämällä aiheettomasti tuottoja merkitsemättä taikka merkitsemällä aiheettomia kuluja tuloslaskelmaan.

Toimintakertomuksen laadinnassa varovaisuusperiaate on keskeinen laadittaessa arvioita tulevasta kehityksestä. Varovaisuusperiaatteeseen kuuluu, kuten jäljempänä **2.5** luvussa tarkemmin selostetaan, että tällaisen arvion perustelut samoin kuin mahdolliset niitä koskevat epävarmuustekijät tulee esittää arvion yhteydessä.

Varovaisuus liittyy läheisesti toiseen kirjanpidon konventioon, *luotettavuuteen*. Tilinpäätöksen tavoin toimintakertomus ei koskaan voi olla täysin vailla epävarmuutta. Tavanomaisesti toimintakertomus sisältää enemmän epävarmuustekijöitä kuin tilinpäätös, sillä toimintakertomuksessa esitettävät tiedot ovat kvalitatiivisempia ja osittain tulevaisuuteen suuntautuvia. Tästä huolimatta toimintakertomuksen luotettavuutta voidaan edesauttaa mm.:

- perustamalla päätelmät identifioitavissa ja todennettavissa oleviin tietoihin; ja
- erottamalla toisistaan tosiasiat, odotukset ja tulkinnat, jolloin epävarmuustekijät tulevat asianmukaisesti huomioiduiksi.

2. TOIMINTAKERTOMUKSEN SISÄLTÖ

Seuraavassa kuvataan, miten toimintakertomuksen sisältöä koskevat lakimääräiset vaatimukset täytetään hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Toimintakertomus on vapaa-
muotoinen asiakirja, joten tämän luvun esitysjärjestystä ei tule ymmärtää pakottavaksi malliksi toimintakertomuksen rakenteelle.

Toimintakertomusta koskevat vaatimukset riippuvat:

- kirjanpitovelvollisen *koosta* – KPL 3:9.2 § määrittää kriteerit ns. pientä kirjanpitovelvollista koskevien helpotusten soveltamiselle (luku 2.1); sekä
- kirjanpitovelvollisen *yhteisömuodosta* – osakeyhtiötä, avointa ja kommandiittiyhtiötä, osuuskuntaa ja asunto-osakeyhtiötä samoin kuin yhdistystä ja säätiötä koskevat vaatimukset poikkeavat toisistaan (luku 2.8).

Ellei jokin pakollisista vaatimuksista koske asianomaista kirjanpitovelvollista, ei sitä koskevia tietoja tarvitse toimintakertomuksessa esittää. Tällainen tilanne saattaa olla esimerkiksi silloin kun kirjanpitovelvollisella ei ole henkilöstöä.

2.1. Pientä kirjanpitovelvollista koskeva poikkeusmahdollisuus

Kirjanpitolaki ei velvoita KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettua pientä kirjanpitovelvollista laatimaan toimintakertomusta. Käytävissä oleviin voimavaroihinsa ja osaamiseensa nähden pienen kirjanpitovelvollisen saattaa olla tarkoituksenmukaista pidättäytyä oma-aloitteisesta toimintakertomuksen laatimisesta; arvioinnin vaikeudesta johtuvat puutteet toimintakertomuksen tietosisällössä voivat aikaansaada kirjanpitovelvolliselle korvausvastuun velkoja tai muita sidosryhmiä kohtaan, jos kirjanpitovelvollinen joutuu taloudellisiin vaikeuksiin arvion kohteena olevana aikana.

Jos pieni kirjanpitovelvollinen päättää, ettei se laadi kirjanpitolain tarkoittamaa toimintakertomusta, sen tulee kuitenkin aina antaa asianomaisessa yhteisölaissa esitettäväksi edellytetyt toimintakertomuksen tiedot joko toimintakertomuksena tai, lain sen salliessa, liitetietona. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että tämä asiakirja tulisi selvyiden vuoksi nimetä asianomaisen yhteisölain mukaan esimerkiksi ”osuuskuntalain tarkoittamiksi toimintakertomustiedoiksi” eikä siihen saisi sisällyttää mitään muita tietoja kuin ne, joita yhteisölaki nimenomaisesti edellyttää; näin menetellen vältettäisiin vaara siitä, että lukija sekoittaisi asiakirjan kirjanpitolain tarkoittamaan toimintakertomukseen. Asiakirjan ei ole tarpeen olla erillinen vaan sen mukaiset tiedot voidaan esittää esimerkiksi välittömästi kirjanpitolain mukaisten tilinpäätöksen liitetietojen jälkeen.

2.2. Pienen kirjanpitovelvollisen vapaaehtoisesti laatima toimintakertomus

Sellaisen pienen kirjanpitovelvollisen, joka päättää laatia KPL 3:1.6 §:n mukaisen toimintakertomuksen, on esitettävä siinä jäljempänä luvuissa 2.3, 2.4, 2.5 ja 2.6 tarkoitettut tiedot täydellisinä. Selvyiden vuoksi *kirjanpitolautakunta* painottaa, että pieni kirjanpitovelvollinen ei voi valita niistä toimintakertomukseensa vain yksittäisiä seikkoja oman harkintansa mukaan.

Sama koskee tilannetta, jossa pieni kirjanpitovelvollinen vapaaehtoisesti esittää toimintakertomuksessaan myös KPL 3:1.5 §:ssä tarkoitettut tunnusluku- ja muut tiedot, joiden sisältö on esitetty luvuissa 2.7 - 2.12: Lainkohdassa säädetyistä tiedoista on esitettävä tällöin kaikki.

Soveltamisen helpottamiseksi luvuissa 2.7 - 2.12 lisäksi mainitaan, etteivät ne koske pakollisina pientä kirjanpitovelvollista.

2.3. Olennaiset tapahtumat tilikaudella (KPL 3:1.6 §)

Olennaisiin tapahtumiin voivat kuulua esimerkiksi siirtyminen uudelle markkina-alueelle, toiminnan aloittaminen uudella liiketoiminnan alalla tai lopettaminen jollakin aikaisemmalla alalla, huomattava käyttöomaisuushankinta sekä tärkeät tulevaisuuden suunnitelmat, kuten jo päätetyt suuret investoinnit. Suuret vahingot kuten tulipalot, keskeisten johtajien vaihtuminen sekä suurehkot riita- tai muut oikeusasiat voivat niin ikään olla sellaisia, joista tulisi kertoa toimintakertomuksessa. Tällaisia ovat myös huomattavat luotto- tai kurssitappiot samoin kuin vienti- tai tuontikiellot ja muut sellaiset toimintaympäristöä koskevat seikat.

Kirjanpitolautakunta katsoo, että olennaisten tapahtumien kuvauksessa pääpainon tulisi olla näiden tapahtumien vaikutuksessa asianomaisen tilikauden tilinpäätöstietoihin. Huomio kohdistetaan tällöin niihin osa-alueisiin, jotka ovat merkityksellisiä liiketoiminnan ja sen kehityksen ymmärtämiseksi kokonaisuutena.

Lisäksi toimintakertomuksessa on tarpeen kuvata ne keskeiset kehityssuunnat ja tekijät, jotka nousevat esiin hallituksen tai sitä vastaavan muun lakimääräisen toimielimen arvioidessa päättynyttä ja sitä edeltäviä tilikausia jatkumona. Kuvaus suhteutetaan kirjanpitovelvollisen liiketoiminnalleen asettamiin tavoitteisiin nähden.

Kehityssuuntien osalta toimintakertomuksen olisi kuvattava, jollei olosuhteista muuta johdu:

- miten päättyneen tilikauden tulos vertautuu edeltävien tilikausien tulosten mukaiseen kehityssuuntaan samalla arvioiden mahdollisen poikkeaman syitä;
- missä määrin päättyneen tilikauden tulos vastaa aiemmin julkistettuja odotuksia, samalla arvioiden mahdollisen poikkeaman syitä;
- miltä osin päättyneen tilikauden tulokseen vaikuttivat sellaiset poikkeukselliset seikat, joiden ei odoteta toistuvan lähitulevaisuudessa;
- uudet tiedossa olevat seikat, jotka eivät ole vaikuttaneet päättäneeseen tilikauteen, mutta jotka ovat omiaan vaikuttamaan vastaisiin tuloksiin; sekä
- millaisia muutoksia suunnitelmiin tai strategioihin on päättyneen tilikauden tuloksen perusteella päätetty tehdä.

Edellä tarkoitetussa kuvauksessa ovat tavanomaisesti merkityksellisiä mm.:

- kansantalouden yleiset suhdanteet, kuten myös kurssivaihtelut;
- uusien tuotteiden tai palveluiden kehittäminen samoin kuin investoinnit uusiin tuotantolaitoksiin;
- liiketoimintayksiköiden hankinnat, sulautumiset ja uudet strategiset liittoutumat;
- liiketoimintayksiköiden lopettamiset ja uudelleenjärjestelyt; sekä
- poikkeukselliset erät.

Olennaisia voivat olla myös muutokset liiketoimintaympäristössä. Esimerkiksi kilpailijan uudenlainen tuote tai palvelu on saattanut vaikuttaa kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon tai tulokseen tavalla, jota on pidettävä olennaisena.

2.4. Olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen (KPL 3:1.6 §)

Tilinpäätös ja toimintakertomus laaditaan samalta tilikaudelta. Tämän lisäksi toimintakertomuksessa on esitettävä selonteko olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin hallitus tai muu vastaava kirjanpito-velvollisen toimielin on hyväksynyt tilinpäätöksen.

Jos tilikauden päättymisen jälkeen on esimerkiksi myyty liiketoimintayksikkö tai lopetettu tuotantolinja, toimintakertomuksessa on syytä selvittää, missä määrin kirjanpito-velvollisen tuloksenmuodostus päättyneellä tilikaudella on perustunut tämän yksikön tai linjan toimintaan.

Jo päättyneeltä tilikaudelta tilinpäätös ja toimintakertomus muodostavat yhdessä perustan oikealle ja riittävälle kuralle kirjanpito-velvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toisaalta tilikauden päättymisen jälkeiseltä ajalta ei ole käytettävissä vastaavia tilinpäätöstietoja toimintakertomuksen vastinpariksi. Tämän vuoksi toimintakertomuksessa esitettävien tietojen, jotka koskevat tilikauden päättymisen jälkeistä aikaa, ei ole tarpeen olla yhtä yksityiskohtaisia kuin tiedot päättyneeltä tilikaudelta.

2.5. Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä (KPL 3:1.6 §)

Vaikka tulevan kehityksen arvioimiseen liittyy aina epävarmuustekijöitä, *kirjanpitolausakunta* katsoo, että arvioita tulisi pyrkiä antamaan, koska kirjanpito-velvollisen hallitus tai muu vastaava toimielin, joka allekirjoittaa toimintakertomuksen, on parhaassa asemassa arvioimaan tulevaa kehitystä.

Kehitysarviot ovat vapaamuotoisia. Arvio voidaan esittää yksinomaan verbaalisena, mutta mahdollisen numeraalisen arvion pitää olla vertailukelpoinen aikaisemmin annettujen taloudellisten tietojen kanssa. Arvioita ei ole välttämätöntä esittää numeraalisesti, sanallinenkin arvio täyttää lain vaatimuksen. Vapaamuotoisuudesta huolimatta kehitysarvioita laadittaessa tulee noudattaa asianmukaista huolellisuutta ja varovaisuutta.

Arvioiden tulevasta kehityksestä on oltava perusteltuja, ja niiden lähtökohtana olevat (i) perusteet samoin kuin arvioihin liittyvät (ii) keskeiset epävarmuustekijät tulisi esittää niiden yhteydessä. Perusteisiin liittyvistä tekijöistä lisäksi eritellään yhtäältä ne, joihin kirjanpito-velvollinen voi vaikuttaa, ja toisaalta ne, joihin tällä ei ole mahdollisuuksia vaikuttaa.

Kehitysarvion tulee tuoda esiin sellaiset seikat, joiden perusteella toimintakertomuksen allekirjoittava toimielin mahdollisesti arvioi tulevaisuudennäkymien poikkeavan aiemmasta kehityssuunnasta.

Esitettäviin kehitysarvioihin liittyvää epävarmuutta silmällä pitäen *kirjanpitolausakunta* pitää selvyuden vuoksi tärkeänä, että kehitysarviot erotetaan selkeästi toimintakertomuksen muusta informaatiosta.

Tämän yleisohjeen *liite 5* sisältää esimerkkejä todennäköistä tulevaa kehitystä koskevien arvioiden esittämisestä (kohta 2). Esimerkkejä ei ole tarkoitettu sellaisenaan sovellettaviksi, vaan kunkin kirjanpitovelvollisen tulee arvioida niiden soveltavuutta oman toimintansa kannalta ottaen huomioon mm. toimiala ja harjoitetun toiminnan laajuus.

2.6. Selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta (KPL 3:1.6 §)

Toimintakertomuksessa annettavassa selvityksessä ei kirjanpitovelvollisen ole tarpeen erotella tutkimusta ja kehitystoimintaa toisistaan. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että selvityksessä tulee antaa tieto tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen määrästä ja niiden suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista. Kehityssuunnan kuvaamiseksi selvitys tehdään päättäneen tilikauden ohella myös kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Niin ikään on tarpeen ilmoittaa mahdollisista muutoksista, jos ne ovat olennaisia.

Suosittelavaa myös on, että toimintakertomuksessa kuvataan tärkeimpiä tutkimus- ja kehitysprojekteja sekä niiden merkitystä kirjanpitovelvollisen toiminnalle ja tulevaa kehitystä koskeville odotuksille.

Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös 50/1998 kehitysmenojen aktivoimisesta taseeseen sisältää kehittämistoiminnan määritelmän (2.2 §):

- uusien tai parannettujen tuote- tai menetelmävaihtoehtojen arvottaminen;
- tuotantoa edeltävien prototyyppien ja mallien suunnittelu, valmistus ja testaus;
- uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, mallien ja muottien suunnittelu, valmistus ja koestus; sekä
- koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja koekäyttö.

IAS 38 -standardi (Aineettomat hyödykkeet) puolestaan antaa esimerkkejä tutkimustoiminnoista:

- uuden tiedon hankkimiseen suuntautuvat toimenpiteet;
- tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta;
- vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, järjestelmien, prosessien tai palvelujen etsiminen; sekä
- mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, järjestelmien, prosessien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvottaminen ja lopullinen valinta.

2.7. Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista (KPL 3:1.5 § 1 virke)

Tässä luvussa 2.7 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritettyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta.

Eri toimialoilla yritykset hyödyntävät toisistaan poikkeavia malleja riskien ja muiden epävarmuustekijöiden tunnistamiseen ja hallintaan. Toimialasta riippumatta kunkin kirjanpitovelvollisen toimintaan yleensä vaikuttavat mm.:

- strategiset riskit;
- operatiiviset riskit;
- rahoitusriskit; ja
- vahinkoriskit.

Kirjanpitovelvollinen voi hyödyntää myös omaa riskiluokitustaan, jos se paremmin kuvaa toimintaan liittyviä riskejä. Toimintakertomuksessa tulee tällöin määritellä kunkin riskiluokan sisältö eli se, mitä asianomaisella riskillä tarkoitetaan. *Kirjanpitolausuntakunta* pitää kuitenkin suositeltavana tukeutumista asianomaisella toimialalla mahdollisesti vakiintuneisiin luokituksiin.

Kuten luvussa 1.3.2 esitettiin, vastaisia riskejä ja mahdollisuuksia tulisi kuvata tasapainoisesti, jotta sidosryhmät voisivat punnita yritysjohdon julkistamien toimintasuunnitelmien tarkoituksenmukaisuutta riskien ja mahdollisuuksien kannalta. Kuvaukseen on tarpeen sisällyttää myös ne välineet ja muut keinot, joita kirjanpitovelvollinen hyödyntää riskien ja epävarmuustekijöiden hallinnassa; jollei tällaisia ole käytössä, on siitäkin annettava tieto. Toimintakertomuksessa keskitytään riskeistä olennaisimpiin luvun 1.4.1 mukaisesti.

2.7.1. *Strategiset riskit* liittyvät mm.

- kilpailutilanteeseen markkinoilla ja valintoihin maantieteellisistä markkina-alueista, joilla kirjanpitovelvollinen toimii;
- kirjanpitovelvollisen asemaan tuotantoketjussa;
- riippuvuuteen rajoitetusta määrästä asiakkaita tai toimittajia;
- muutoksiin asiakkaiden preferensseissä; sekä
- teknologian kehitykseen, kuten kilpailevien hyödykkeiden uhkaan.

2.7.2. *Operatiiviset riskit* koskevat mm.:

- riippuvuutta henkilöstön osaamisesta;
- epätavallisia suhdannevaihteluja kysynnässä;
- häiriöitä toimitusketjuissa;
- raaka-aineiden ja muiden tuotantotekijöiden hintaheilahteluja; sekä
- patenttien ja muiden teollisoikeuksien pitävyyttä.

2.7.3. *Rahoitukselliset riskit* puolestaan voidaan ryhmitellä (i) korkoriskiin; (ii) valuutariskiin; (iii) likviditeettiriskiin; sekä (iv) luottoriskiin. Erityisesti tulee – kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksen (1315/2004) 11 §:n ja sen perustana olevan tilinpäätösdirektiivin 46.2.f artiklan mukaisesti – kuvata, jos se on olennaista kirjanpitovelvollisen varojen, velkojen, rahoitusaseman sekä voiton tai tappion arvioimisen kannalta käypään arvoon arvostetuista rahoitusvälineistä:

- hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskit; sekä

- hyödynnettyihin rahoitusvälineisiin liittyvien riskien hallinnan tavoitteet ja menettelytavat, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa.

Kuitenkin IFRS-standardeja noudattavat kirjanpitovelvolliset soveltavat IFRS 7 -standardin (Rahavirtalaskelmat) mukaista esitystapaa, jolloin toimintakertomuksessa voidaan viitata standardissa liitetietoina esittäväksi edellytettyihin selvityksiin mm. altistumisesta luottoriskille, likviditeettiriskille ja rahoitusinstrumenteista aiheutuvalle markkinariskille.

2.7.4. Vahinkoriskinä tulisi ilmoittaa, missä määrin kirjanpitovelvollisen toiminta on katettu vakuutuksin onnettomuuksista aiheutuvien vahinkojen ja toiminnan keskeytymisen varalta. Niin ikään suositeltavaa on antaa tieto oikeudenkäynneistä, joissa esitetyt korvausvaatimukset kirjanpitovelvollista kohtaan ovat merkittäviä, sekä muista mahdollisista oikeudellisista tai viranomaisten toimenpiteisiin liittyvistä riskeistä.

Tämän yleisohjeen **liite 5** sisältää esimerkkejä:

- riskienhallintapolitiikasta ja riskienhallinnan järjestämisestä – kohta 1.1;
- strategisista ja operatiivisista riskeistä – kohta 1.2;
- vahinkoriskeistä – kohta 1.3;
- rahoituksellisista riskeistä – kohta 1.4; sekä
- korollisten lainojen maturiteettijakautuman esittämisestä – kohta 1.5.

Esimerkkejä ei ole tarkoitettu sellaisenaan sovellettaviksi, vaan kunkin kirjanpitovelvollisen tulee arvioida niiden soveltavuutta oman toimintansa kannalta ottaen huomioon mm. toimiala ja harjoitetun toiminnan laajuus.

2.8. Arvio taloudellisesta asemasta ja tuloksesta (KPL 3:1.5 § 1 virke)

Tässä luvussa 2.8 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määriteltyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Kirjanpitolain 3:1.7 §:stä seuraa, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulisi antaa yhdenmukainen yleiskuva kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksessa ei kuitenkaan ole tarpeen toistaa tilinpäätökseen sisältyvää informaatiota muuten kuin edellä **2.3** luvussa tarkoitettujen kehityssuuntien kuvaamiseksi.

Kuten **1.3.3** luvussa esitettiin, toimintakertomuksen tehtävänä on yhtäältä täydentää tilinpäätöstä muilla tiedoilla ja toisaalta selventää sitä oikean ja riittävän kuvan saamiseksi tuloksesta ja asemasta. Tilinpäätöstä täydentäessään toimintakertomuksen tulee antaa sellaista taloudellista ja muuta informaatiota kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja sen tuloksesta, joka ei ilmene tilinpäätöksestä, mutta jota toimintakertomuksen laatija pitää merkityksellisenä sidosryhmien arvioidessa päättyneen tilikauden tulosta ja vastaista kehitystä.

Tilinpäätöstä selventävässä tehtävässään toimintakertomuksen on tarvittaessa kuvattava niitä olosuhteita ja tapahtumia, jotka vaikuttivat siihen, millaiseksi tilikauden tulos ja taloudellinen asema muodostuivat.

- Selventävää tehtävää ei pidä ymmärtää siten, että tehtävän täyttämiseksi toimintakertomuksessa esitettäisiin lisätietoja yksittäisen tilinpäätöserän sisällöstä tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteista; oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tällainen tieto ilmoitetaan KPL 3:1.1 §:n 4 kohdassa ja 3:2.1 §:n toisessa virkkeessä tarkoitettuna tilinpäätöksen liitetietona.
- Jos tietoa on muokattu toimintakertomuksessa esittämistä varten siitä, millaisena se ilmenee tilinpäätöksessä, muokkaamisesta tulisi ilmoittaa erikseen toimintakertomuksessa sekä esittää laskelma siitä, miten tieto on johdettu tilinpäätöksessä esitetystä.

2.9. Tunnusluvut liiketoiminnasta sekä taloudellisesta asemasta ja tuloksesta (KPL 3:1.5 § 2 virke)

Tässä luvussa 2.9 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritettyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Edellä 2.3 luvussa tarkoitettujen kehityssuuntien kuvaamiseksi *kirjanpitolautakunta* pitää suositeltavana, että liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen toimintakertomuksessa esitetään päätyneeltä ja kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta ainakin:

- toiminnan laajuuden kuvaajana (i) liikevaihto;
- toiminnan kannattavuutta kuvaavina tunnuslukuina (ii) liikevoitto tai -tappio taikka ylijäämä tai tappio ja (iii) sen osuus prosentteina liikevaihdosta sekä (iv) oman pääoman tuotto (%); sekä
- vakavaraisuutta kuvaavana tunnuslukuna (v) omavaraisuusaste.

Kirjanpitolautakunta on 29.10.2002 antanut yleisohjeen valtiovarainministeriön asetuksessa (538/2002) tarkoitetun tilinpäätöksen, tilinpäätöstiedotteen ja osavuositiedotteen laatimisesta. Vaikka asetus velvoittaa vain julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijaa, *kirjanpitolautakunta* katsoo, että yleisohjeessa esitettyjä laskentakaavoja voidaan hyödyntää ilmoitettaessa toimintakertomuksessa edellä mainittuja tunnuslukuja. Tunnuslukujen (iv) ja (v) laskentakaavat esitetään tämän yleisohjeen *liitteessä 3*.

Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan tulee kuitenkin soveltaa edellä tarkoitettua asetusta kokonaisuudessaan, joten toimintakertomukseen sisällytettävät tunnusluvut määräytyvät niillä asetuksen mukaisesti.

2.10. Muut mahdolliset tunnusluvut liiketoiminnasta (KPL 3:1.5 § 2 virke)

Tässä luvussa 2.10 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritettyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Henkilöstöä ja ympäristöä koskevat tunnusluvut esitetään jäljempänä luvuissa **2.11** ja **2.12**.

Muitakin kuin erikseen tässä yleisohjeessa mainittuja tunnuslukuja voidaan esittää toimintakertomuksessa, esimerkiksi toiminnan tehokkuudesta. Esimerkiksi Euroopan arvopaperivalvojien komitean (CESR) suositusta tunnuslukujen laadinnasta (*CESR Recommendation on Alternative Performance Measures*, October 2005, CESR/05-178 B) voivat kirjanpitovelvolliset hyödyntää soveltuvin osin.

2.11. Henkilöstö (KPL 3:1.5 § 3 virke)

Tässä luvussa 2.11 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritettyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Kirjanpitolaian esitöissä ei ole yksityiskohtaisemmin perusteltu, mitä henkilöstöön liittyviä tunnuslukuja ja muita tietoja toimintakertomuksessa tulisi esittää. Modernisointidirektiivin mukaan henkilöstöä koskevien tunnuslukujen ja tietojen lähtökohtana kuitenkin toimivat parhaat nykykäytännöt. Lisäksi henkilöstöstä annettavat tiedot eivät saisi rajoittua liiketoiminnan taloudelliseen analysointiin, sillä myös yrityksen kannalta merkitykselliset ympäristö-, sosiaaliset ja muut näkökohdat tulee direktiivin uuden muotoilun mukaan ottaa huomioon.

Useat yritykset julkaisevat henkilöstötietoja myös vuosikertomuksessa tai erillisessä yhteiskuntavastuu- tai henkilöstöraportissa. Henkilöstöraportoinnin parhaiden käytäntöjen muodostumista ohjaavat kansainväliset ohjeistot ja henkilöstötilinpäätösmallit. Kansainvälinen yhteiskuntavastuuraportointiohjeisto *Global Reporting Initiative* (GRI) sisältää henkilöstöön liittyviä tunnuslukuja, joita yritykset raportoivat osana laajempaa yhteiskuntavastuun viitekehystä. Henkilöstöraportoinnin tueksi on myös luotu erilaisia malleja, joista tunnetuimpia ovat ns. henkilöstötilinpäätösmallit.

Olennaisten tapahtumien kuvauksessa pääpainon tulisi olla niiden vaikutuksessa asianomaisen tilikauden tilinpäätöstietoihin. Huomio kohdistetaan tällöin sellaisiin osaluaisiin, jotka ovat merkityksellisiä liiketoiminnan ja sen kehityksen ymmärtämiseksi kokonaisuutena. Tämä periaate koskee myös toimintakertomuksessa esitettäviä henkilöstötietoja. Henkilöstöä koskevien tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämisvelvollisuus koskee seikkoja, jotka ovat tarpeen kirjanpitovelvollisen taloudellisen kehityksen, tuloksen tai taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta.

Toimintakertomuksessa tulee esittää ne kehityssuunnat ja tekijät, jotka ovat merkityksellisiä kirjanpitovelvollisen osakkaille tai jäsenille samoin kuin muille sidosryhmille kirjanpitovelvollisen nykyisen ja vastaisen toiminnan arvioimiseksi pitkän tähtäyksen tavoitteiden toteutumisen kannalta. Tämän mukaisesti henkilöstöasioita tarkastellaan toimintakertomuksessa kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan pitkän aikavälin menestystekijänä, jolloin esitettävissä tunnusluvuissa ja tiedoissa tulee ottaa huomioon henkilöstöasioihin liittyvät liiketoiminnalliset tavoitteet ja kehityssuunnat sekä henkilöstö kirjanpitovelvollisen taloudellisena voimavarana.

Henkilöstöasioiden liiketaloudellisten vaikutusten arvioimisen, henkilöstötunnuslukujen tulkitsemisen ja henkilöstöasioiden kehittymisen seurannan kannalta on suositelta-

vaa, että tunnusluvuista esitetään vertailutietoa. Edellä 2.3 luvussa tarkoitettujen kehityssuuntien kuvaamiseksi *kirjanpitolautakunta* suosittelee, että toimintakertomuksessa esitetään henkilöstöä koskevat tunnusluvut päättäneeltä ja kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Muut henkilöstöä koskevat tiedot voivat myös olla sanallista taustatietoa.

Kirjanpitovelvollisen tulee varmistaa, että erillisissä yhteiskuntavastuu- ja henkilöstöraporteissa sekä vuosikertomuksissa ilmoitetut henkilöstöä koskevat tunnusluvut ja muut tiedot ovat yhtäpitäviä kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa. Jos kirjanpitovelvollinen julkaisee henkilöstöä koskevaa tietoa laajemmin erillisessä raportissa, voidaan tästä mainita toimintakertomuksessa. Lisäksi toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi, onko henkilöstöasioita käsittelevä erillinen yhteiskuntavastuu- tai henkilöstöraportti varmennettu ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta.

2.11.1. Pakolliset tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä

Kirjanpitolautakunta katsoo, että henkilöstöön liittyvinä tunnuslukuina kirjanpitovelvollisen tulee esittää toimintakertomuksessa pakollisina tietoina seuraavat henkilöstöä koskevat tunnusluvut päättäneeltä ja kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta:

- (i) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana; sekä
- (ii) palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella.

Henkilöstöön kuuluvat ne, jotka tilikauden aikana ovat olleet työsuhteessa kirjanpitovelvolliseen organisaatioon; jos toimitusjohtajan ja hänen sijaisensa asema perustuu yksinomaan asianomaista kirjanpitovelvollista koskevaan yhteisöläinsäädäntöön, ei heitä sisällytetä henkilöstömäärään. Henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikaudella lasketaan yleensä siten, että henkilöstön määrä kunkin kuukauden lopussa lasketaan yhteen ja näin saatu summa jaetaan kuukausien lukumäärällä.

Jos kirjanpitovelvollisen palveluksessa on suhteellisen paljon osa-aikaisia työsuhteita, voidaan laskea kaikki tilikauden työtunnit yhteen ja jakaa yhteissumma kokoaikaisen henkilön teoreettisella kokonaistuntimäärällä.

Palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella ilmoitetaan suoriteperusteisesti.

2.11.2. Vapaaehtoisesti esitettävät tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä

Toimintakertomuksessa voidaan esittää edeltävän luvun 2.11.1 pakollisia tietoja laajemmin henkilöstötunnuslukuja ja muita tietoja henkilöstöstä. Tämä on perusteltua silloin, kun henkilöstöön liittyvät seikoilla on olennainen merkitys kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen tai taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta, tai kun henkilöstöön liittyvät seikat vaikuttavat olennaisesti kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tavoitteisiin pitkällä aikavälillä. Arvioitaessa henkilöstötietojen merkittävyyttä liiketoiminnan kehittymiselle on hyvä ottaa huomioon yhtiön toimialasta ja toimintamaista aiheutuvat toimintaympäristössä ilmenevät odotukset ja paineet.

On suositeltavaa, että kirjanpitovelvollinen tunnistaa ja valitsee olennaiset henkilöstöä koskevat tunnusluvut ja muut toimintakertomuksessa esitettävät tiedot oman toimintansa luonne ja laajuus huomioiden seuraavista parhaiden nykykäytäntöjen mukaan ryhmitellyistä asiakokonaisuuksista:

- henkilöstön rakenne ja organisaatiossa tapahtuneet muutokset;
- palkitseminen;

- henkilöstöjohtaminen;
- henkilöstön ja osaamisen kehittäminen;
- työhyvinvointi;
- työterveys ja turvallisuus;
- tasa-arvo; sekä
- muut henkilöstöön liittyvät tunnusluvut ja tiedot.

Kirjanpitolautekunta suosittelee, että kirjanpitovelvollinen esittää toimintakertomuksessaan soveltuvin osin seuraavia parhaisiin käytäntöihin pohjautuvia henkilöstötun-
nuslukuja ja muita tietoja henkilöstöstä silloin, kun niillä on olennainen vaikutus kir-
janpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen, tulokseen, taloudelliseen asemaan tai
pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen:

<i>Toimintakertomuksessa soveltuvin osin esitettävät tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä</i>		
<i>Asiakokonaisuus</i>	<i>Henkilöstötunnusluvut</i>	<i>Henkilöstöä koskevat tiedot</i>
Henkilöstön rakenne ja orga- nisaatiossa tapahtuneet muu- tokset	<i>Henkilöstön rakenne ja muutokset</i>	
	Tunnusluvut: 1) Henkilöstön lukumäärä jaoteltuna toimin- nan luonne ja laajuus huomioiden tarkoi- tuksenmukaisella tavalla: – maantieteellisten alueiden mukaan – toiminnoittain – toimialoittain 2) Vakituisten ja määräaikaisten työsuhtei- den osuus 3) Kokoaikaisten ja osa-aikaisten työsuhtei- den osuus 4) Henkilöstön vaihtuvuus 5) Keskimääräinen työsuhteen pituus 6) Henkilöstön ikärakenne	
	<i>Uudelleenjärjestelytilanteet ja irtisanomiset</i>	
	7) Irtisanottujen työsuhteiden lukumäärä	Sanallinen kuvaus irtisanomisten yhteydessä toteutetuista tukitoi- menpiteistä
Palkitseminen	<i>Palkitsemisjärjestelmät</i>	
	8) Maksetut palkat ja palkkiot eriteltynä palkitsemisjärjestelmien perusteella mak- settuihin tulos-, bonus- tms. palkkioihin 9) Palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvan henkilöstön osuus koko henkilöstöstä	Sanallinen kuvaus käytössä olevis- ta palkitsemisjärjestelmistä
Henkilöstöjohtaminen	<i>Henkilöstöjohtamisen tavoitteet</i>	
		Sanallinen kuvaus henkilöstöjoh- tamisen tavoitteista ja henkilöstö- asioiden liittymäkohdista organi- saation liiketoimintastrategiaan
Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen	<i>Esimiestoiminta</i>	
		Sanallinen kuvaus esimiestoimin- nan kehittämiseen liittyvistä hank- keista
	<i>Kehityskeskustelut</i>	
	10) Säännöllisten kehityskeskustelujen piiriin kuuluvan henkilöstön osuus	Sanallinen kuvaus kehityskeskus- telujen tavoitteista ja niiden toteu- tumisesta
	<i>Osaaminen ja koulutus</i>	
	11) Koulutuspäivien lukumäärä henkilöä kohden 12) Henkilöstön koulutusrakenne	Sanallinen kuvaus keskeisistä koulutushankkeista

	Rekrytoinnit	
		Sanallinen kuvaus rekrytointien painopisteestä ja tehtäväkierrosta
Työhyvinvointi	Henkilöstötyytyväisyys	
		Sanallinen kuvaus säännöllisesti toteutettavien henkilöstötutkimusten tuloksista ja kehityksestä
	Henkilöstön työkyky	
		Sanallinen kuvaus keskeisistä hankkeista, joiden tavoitteena on tukea henkilöstön työkyvyn ylläpitoa
Työterveys ja turvallisuus	Työterveys ja turvallisuus	
	13) Tapaturmataajuus	Sanallinen kuvaus työterveys- ja turvallisuustyön tavoitteista ja niiden toteutumisesta
	14) Sairauspoissaoloprosentti	
F. Tasa-arvo	Tasa-arvo	
	15) Sukupuolirakenne (jaoteltuna henkilöstöryhmittäin)	Sanallinen kuvaus tasa-arvosuunnitelman sisällöstä

Tämän yleisohjeen *liite 5* sisältää henkilöstötunnuslukujen laskentakaavat ja *liite 6* esimerkkejä henkilöstötietojen esittämisestä toimintakertomuksessa.

2.11.2.1. Henkilöstön rakenne ja organisaatiossa tapahtuneet muutokset

Henkilöstön rakenteen ja organisaatiossa tapahtuneiden muutosten kuvaaminen toimintakertomuksessa on tärkeää tarkasteltaessa kirjanpitovelvollisen käytössä olevia henkilöstöresursseja ja niiden uudistumista liiketoiminnan kehityksen ja tavoitteiden kannalta. Käytettävissä olevien henkilöstöresurssien määrä ja sen muutokset antavat kuvan kirjanpitovelvollisen mahdollisuuksista toteuttaa liiketoimintastrategiaa pitkällä aikavälillä. Toimintakertomuksessa on suositeltavaa lisäksi antaa tiedot henkilöstön lukumäärästä tilikauden päättyessä sekä henkilöstömäärän kehityksestä jaoteltuna yrityksen toiminnan luonne ja laajuus huomioiden tarkoituksenmukaisella tavalla. Henkilöstömäärän tarkempi jaottelu voi perustua maantieteellisiin alueisiin, toimintoihin tai toimialoihin.

Henkilöstöstä voidaan tarvittaessa esittää tunnuslukuja työsopimussuhteen mukaan jaoteltuna vakituisiin ja määräaikaisiin työsuhteisiin sekä kokoaikaisiin ja osa-aikaisiin. Kirjanpitovelvollisen henkilöstöresurssien riittävyyden arvioinnin kannalta voi olla tarkoituksenmukaista esittää kokonaistyövoiman määrä erityisesti, jos kirjanpitovelvollinen käyttää merkittävästi vuokratyövoimaa. Tällöin toimintakertomuksessa voidaan ilmoittaa henkilöstön kokonaismäärä ja vuokratyöntekijöiden käyttö yhteensä muutettuna kokoaikaisiksi.

Henkilöstön vaihtuvuus kertoo muutoksista organisaation henkilöstöresursseissa. Vaihtuvuudella tarkoitetaan kirjanpitovelvollisen palvelukseen rekrytoitujen henkilöiden ja kirjanpitovelvollisen palveluksesta lähteneiden henkilöiden määrää. Vaihtuvuus voidaan esittää toimintakertomuksessa keskimääräisenä vaihtuvuutena tai erikseen lähtö- ja tulovaihtuvuutena. Lähteneet henkilöt voidaan jaotella tarkemmin eläkkeelle siirtyneisiin, henkilöstön omiin irtisanoutumisiin sekä tuotannollisista ja taloudellisista tai muita syistä työnantajan päättämiin työsuhteisiin.

Toimintakertomuksessa voidaan lisäksi esittää tietoja keskimääräisen työsuhteen pituudesta ja henkilöstön ikärakenteesta. Henkilöstön ikääntyminen ja sen vaikutus työkykyyn on viime aikoina ollut laajasti esillä. Henkilöstön ikärakenteen perusteella voidaan arvioida yrityksen tarvetta panostaa työkyvyn ylläpitoon ja uuden henkilöstön rekrytointiin.

Toimintakertomuksessa on tarpeen kertoa kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvistä olennaisista muutoksista ja niiden vaikutuksista henkilöstön määrään. Tällaisia ovat esimerkiksi toimintojen rakenteelliset uudelleenjärjestelyt, yritysjärjestelyt, toimintojen ulkoistamiset sekä uusien toimintojen aloittamiset. Uudelleenjärjestelyjen ja mahdollisten tuotannollisiin ja taloudellisiin seikkoihin perustuvien irtisanomisten osalta on suositeltavaa kuvata muutokset ja niiden vaikutus yhtiön kehitykseen, tulokseen ja taloudelliseen asemaan sekä heijastuminen henkilöstöön. Irtisanottujen määrä kertoo muutosten laajuudesta ja niiden yhteydessä toteutettujen tukitoimenpiteiden raportointi antaa kuvan yrityksen toiminnan vastuullisuudesta uudelleenjärjestelytilanteissa.

2.11.2.2. Palkitseminen

Henkilöstön palkitsemisella on tärkeä merkitys organisaation strategian toteuttamisen ja henkilöstön sitoutumisen kannalta. Toimintakertomuksessa voidaan kuvata palkkojen ja palkkioiden kokonaissumman lisäksi kirjanpitovelvollisen käytössä olevat palkitsemisjärjestelmät ja maksettujen kannustepalkkioiden määrä sekä palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvat *henkilöt tai henkilöstöryhmät* ja näiden osuus koko henkilöstöstä.

2.11.2.3. Henkilöstöjohtaminen

Henkilöstövoimavarojen johtamisella voi olla merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen. Henkilöstövoimavarojen johtaminen ei ole irrallinen toiminto, vaan henkilöstöjohtamisen tavoitteena on tukea organisaation strategiasta johdettujen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamista. Toimintakertomuksessa on suositeltavaa kuvata sanallisesti kirjanpitovelvollisen henkilöstöjohtamisen tavoitteet ja henkilöstöasioiden liittymäkohdat organisaation liiketoimintastrategiaan.

2.11.2.4. Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen

Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen ovat yrityksen pitkän aikavälin taloudellisen menestymisen kannalta keskeisiä. Toimintakertomuksessa voidaan esittää tietoja esimiestoiminnan kehittämisestä, kehityskeskustelukäytännöistä ja niiden piiriin kuuluvan henkilöstön määrästä sekä koulutuksesta. Tavoitteena on antaa tietoa organisaation osaamisesta ja siinä tapahtuneista muutoksista erityisesti silloin, kun näillä on olennainen merkitys yrityksen kehityksen ja pitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Osaamisen kehittäminen voi olla tärkeä alue arvioitaessa yrityksen kehitystä, tulosta ja taloudellista asemaa, mutta sillä on myös yhteys yrityksen houkuttelevuuteen työpaikkana sekä henkilöstön kehitysmahdollisuuksiin ja työtyytyväisyyteen ja siten yrityksen menestymiseen pitkällä aikavälillä. Toimintakertomuksessa voidaan esittää tunnusluvut koulutuspäivien määrästä, koulutuskustannuksista ja henkilöstön koulutusrakenteesta sekä rekrytointien painopisteistä.

2.11.2.5. Työhyvinvointi

Henkilöstön työhyvinvointi on tärkeä osa-alue yrityksen toiminnan tehokkuuden ja tuottavuuden kannalta. Työhyvinvointiin liittyy läheisesti työtyytyväisyys, jonka kehittämisestä useissa organisaatioissa seurataan henkilöstötutkimusten avulla. Henkilöstötutkimusten tuloksia voi olla vaikea vertailla eri yhtiöiden välillä, mutta samalla tavalla toteutettuna henkilöstötutkimus antaa tietoa yrityksen henkilöstötyytyväisyyden kehityksestä. Henkilöstötyytyväisyys voi vaikuttaa yrityksen kykyyn toteuttaa liiketoimintastrategiaa ja asetettuja taloudellisia tavoitteita. Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa henkilöstötutkimusten tekemisestä ja keskeisistä tuloksista silloin, kun niillä voidaan katsoa olevan merkitystä yrityksen liiketoiminnan kehityksen kannalta. Työhyvinvointiin liittyy keskeisenä osana työkyvyn ylläpito. Toimintakertomuksessa voidaan kuvata työhyvinvoinnin edistämiseen liittyviä toimenpiteitä. Työkykyä ja työhyvinvoinnin kehitystä voidaan myös mitata työkyvyttömyyseläkkeelle jääneiden määrällä.

2.11.2.6. Työterveys ja turvallisuus

Työterveys- ja turvallisuusasiat ovat merkittäviä niin liiketoiminnan tehokkuuden kuin yritystoiminnan vastuullisuuden näkökulmasta. Ammattisairaudet ja työtapaturmat aiheuttavat yrityksille kustannuksia sairauspoissaolojen vuoksi menetettyjen työpäivien ja mahdollisten korvausvelvoitteiden muodossa. Toimintakertomuksessa käsiteltäviä työterveys- ja turvallisuusasioita ovat työterveys- ja turvallisuustyön tavoitteet ja niiden toteutuminen. Toimintakertomuksessa on suositeltavaa esittää tunnusluvut tapaturmista ja sairauspoissaaloista. Lisäksi on suositeltavaa kertoa erikseen kuolemaan johtaneiden tapaturmien lukumäärä.

2.11.2.7. Tasa-arvo

Tasa-arvoisuus on olennainen osa henkilöstön oikeudenmukaista kohtelua ja se vaikuttaa myös henkilöstön kokemaan työtyytyväisyyteen. Henkilöstön monimuotoisuus ja joustava sijoittuminen erilaisiin työtehtäviin ja organisaation eri tasoille voi olla arvokasta yrityksen liiketoiminnan kehityksen kannalta. Tasa-arvolaki velvoittaa kaikki organisaatiot, joiden palveluksessa on vähintään 30 työntekijää, laatimaan tasa-arvosuunnitelman. Toimintakertomuksessa tasa-arvoon liittyvää kehitystä voidaan kuvata tasa-arvosuunnitelman tavoitteiden ja sisällön kautta sekä tunnuslukuna kuvata sukupuolirakenne ja sen kehitys. Tasa-arvoon liittyvää tietoa voi olla tarkoituksenmukaista esittää jaoteltuna henkilöstöryhmittäin tai muulla yrityksen toiminnan luonne ja laajuus huomioiden tarkoituksenmukaisella tavalla.

2.11.2.8. Muut henkilöstöasiat

Henkilöstöön liittyvien tietojen merkittävyys yrityksen liiketoiminnan kannalta riippuu kirjanpitovelvollisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Edellä kuvatut asiakokonaisuudet on tunnistettu merkittäviksi henkilöstöasioiksi useissa yrityksissä parhaiden raportointikäytäntöjen perusteella. Lisäksi henkilöstöasioihin voi liittyä seikkoja, jotka ovat merkittäviä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen ja taloudellisen aseman ymmärtämiseksi. Tällaisia voivat olla mm.:

- työntekijöiden ja työnantajan väliset suhteet, kuten työehtosopimusriitojen vuoksi menetetyt työpäivät;

- ihmisoikeuksien kunnioittamiseen ja henkilöstön työolosuhteisiin liittyvät kysymykset erityisesti sellaisissa toimintamaissa, joissa kansallinen ihmisoikeus- ja työlainsäädäntö eroaa olennaisesti Suomen lainsäädännön vaatimuksista;
- alihankkijoiden, tavarantoimittajien ja palveluntoimittajien sekä yhteistyökumppaneiden henkilöstöasioiden hoidon taso esimerkiksi sopimusvalmistuksessa, ulkoistetuissa toiminnoissa sekä yhteisyrityksissä ja osakkuusyhtiöissä.

Näiden tietojen esittämisvelvollisuus toimintakertomuksessa syntyy silloin, kun niiden kuvaaminen on tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevasta tärkeistä seikoista.

2.12. Ympäristötekijät (KPL 3:1.5 § 3 virke)

Tässä luvussa 2.12 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritellyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Kirjanpitolain mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot ympäristöstä. Kirjanpitolautakunta on 14.1.2003 antanut yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Yleisohje perustuu Euroopan yhteisöjen komission 30.5.2001 antamaan suositukseen (2001/453/EY). Velvoite ympäristöön liittyvien tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämiseen puolestaan pohjautuu modernisointidirektiiviin.

Kun ympäristökysymykset liittyvät olennaisesti kirjanpitovelvollisen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen, toimintakertomuksen tulee sisältää kuvaus näistä ympäristöasioista ja niitä koskevasta kirjanpitovelvollisen toimenpiteistä. Näiden tietojen on annettava oikea ja riittävä kuva ympäristöasioista, joilla voi olla välitön vaikutus kirjanpitovelvollisen taloudellisen tuloksen ja aseman kehitykseen. Ympäristöasioiden voidaan katsoa olevan liiketoiminnallisesti olennaisia silloin, kun kirjanpitovelvollisen toiminta on ympäristöluvanvaraista tai toimintaan, tuotteisiin tai palveluihin liittyy merkittäviä ympäristölainsäädännön vaatimuksia. Kun organisaation johto tällöin muutenkin seuraa toiminnan, tuotteiden tai palvelujen ympäristövaikutuksia osana toiminnan ohjausta ja valvontaa, on lainmukaisen toimintakertomusinformaation tuottaminen suhteellisen vaivatonta.

Kirjanpitolautakunta suosittelee seuraavien tietojen ilmoittamista toimintakertomuksessa:

- kirjanpitovelvollisen toiminnan ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät;
- merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla;
- ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa voimassa oleviin sekä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin;
- toiminnan luonteen ja koon kannalta merkittäviin ympäristönäkökohtiin liittyvät tiedot ympäristönsuojelun tasosta;
- toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristötietojen suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin.

Tämän yleisohjeen *liite 6* sisältää esimerkkejä ympäristöasioiden esittämisestä toimintakertomuksessa.

2.12.1. Ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja järjestelmät

Toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi kirjanpitovelvollisen toiminnan ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät. Tavoitteena on, että toimintakertomuksen lukijat voivat varmistua siitä, että kirjanpitovelvollisen toiminnan luonteen ja laajuuden kannalta olennaiset ympäristönäkökohdat on asianmukaisesti tunnistettu ja riittävät toimintaperiaatteet ympäristönsuojelussa määritetty. Toimintaperiaatteilla tarkoitetaan muun muassa kirjanpitovelvollisen soveltamaa ympäristöpolitiikkaa ja muita ympäristönsuojelutoimintaa ohjaavia periaatteita ja menetelmiä. Toimintakertomuksessa voidaan esitellä esimerkiksi kirjanpitovelvollisen ympäristöpolitiikka ja johdon toimenpiteet kyseisen politiikan täytäntöön panemiseksi.

Tarvittaessa kirjanpitovelvollinen voi ilmoittaa noudattamiensa ympäristönsuojelun toimintaperiaatteiden ohella tiedot standardien mukaisten ympäristöjärjestelmien käytöstä ja sertifioitujen ympäristöjärjestelmien kattavuudesta. Tällöin on syytä mainita, täyttääkö ympäristöjärjestelmä esimerkiksi kansainvälisen ISO14001-standardin tai Euroopan unionin EMAS-asetuksen vaatimukset. Toimintakertomuksessa ilmoitetaan myös kirjanpitovelvollisen ympäristönsuojelun toimintaperiaatteissa ja ympäristöjärjestelmissä tilikauden aikana tapahtuneet merkittävät muutokset.

2.12.2. Merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa ympäristönsuojelun keskeisillä osa-alueilla tehdyt parannukset. Ympäristönsuojelun keskeiset osa-alueet perustuvat kirjanpitovelvollisen toiminnan merkittäviin ympäristönäkökohtiin. Ympäristönäkökohdilla tarkoitetaan sellaisia kirjanpitovelvollisen toimintojen, tuotteiden tai palvelujen osia, jotka voivat olla vuorovaikutuksessa ympäristön kanssa. ISO14001-standardin mukaan merkittävä ympäristönäkökohta on sellainen, jolla on tai voi olla merkittävä ympäristövaikutus. Käytännössä ympäristönäkökohtien tunnistaminen toteutetaan organisaatiossa yleensä osana ympäristöjärjestelmän rakentamista. Jos kirjanpitovelvollinen on tunnistanut oman toimintansa merkittävät ympäristönäkökohdat, voidaan yhteenveto niistä esittää toimintakertomuksessa. Tavoitteena on antaa yleiskuva kirjanpitovelvollisen merkittävistä ympäristönäkökohdista sekä toiminnan, tuotteiden ja palvelujen ympäristövaikutuksista. Lisäksi on suositeltavaa todeta, millä tavalla mahdolliset toimintaan liittyvät ympäristövastuut on selvitetty.

Toimintakertomuksen lukijoiden kannalta tavoitteena on tuottaa objektiivista ja avointa tietoa kirjanpitovelvollisen ympäristöön liittyvien toimenpiteiden tuottamista hyödyistä keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla. Nämä tiedot ovat erityisen hyödyllisiä, jos ne kuvaavat ympäristönsuojelun tasoa koskevien päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisessa tapahtunutta kehitystä. Lisäksi toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi mahdolliset syyt merkittäviin poikkeamiin tuloksissa suhteessa tavoitteisiin ja tapahtuneeseen kehitykseen. Ympäristönsuojelun osa-alueiden määrittelyssä voidaan noudattaa yleiseurooppalaista ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokitusta.

2.12.3. Ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa vaatimuksiin

Toimintakertomuksessa suositellaan ilmoittavaksi organisaation oman ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa voimassa oleviin sekä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin. Toimintakertomuksen lukijan on hyödyllistä tietää, täyttääkö organisaatio jo uudet, tulossa olevat ympäristövaatimukset ja edellyttääkö niiden täyttäminen esimerkiksi uusia investointeja ympäristönsuojeluun. Toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi kirjanpitovelvollisen ympäristönsuojelun taso suhteessa lakisääteiseen tasoon. Erityisesti tulee ottaa huomioon lainsäädännön muutosten vaikutus. Lainsäädännön muutosten vaikutuksia arvioitaessa tulee ottaa huomioon muun muassa:

- voimassa olevat ympäristölainsäädännön ja viranomaismääräysten vaatimukset
- tiedossa olevat hyväksytyt lakisääteiset muutokset
- viranomaispäätöksiin perustuvat ympäristöluvat ja niiden ehdot
- ennakoitavissa olevat lakisääteiset tai viranomaispäätöksiin liittyvät muutokset, joilla on tai voi olla merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen toimintaan.

2.12.4. Ympäristönsuojelun taso toiminnan luonteeseen ja laajuuteen nähden

Toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi organisaation toiminnan luonteen ja koon kannalta merkittäviin ympäristönäkökohtiin liittyvät tiedot ympäristönsuojelun tasosta. Ympäristönsuojelun tasoa kuvaavat tiedot voivat perustua toiminnan merkittäviin ympäristönäkökohtiin. Komission suosituksen mukaan esimerkkejä ympäristönsuojelun tasoa kuvaavista tiedoista ovat:

- energian kulutus;
- materiaalien kulutus;
- veden kulutus;
- päästöt ilmaan;
- päästöt vesistöihin; sekä
- toiminnassa syntyvät jätteet.

Ympäristöasioita koskevien tunnuslukujen esittämisvelvollisuus toimintakertomuksessa syntyy silloin, kun ympäristöasioilla on olennainen merkitys kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen tai taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta tai kun ne vaikuttavat olennaisesti kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tavoitteisiin pitkällä aikavälillä. Arvioitaessa ympäristöasioiden olennaisuutta liiketoiminnan kehittymiselle on hyvä ottaa huomioon kirjanpitovelvollisen toimialasta ja toimintamaisista aiheutuvat toimintaympäristössä ilmenevät odotukset ja paineet sekä ympäristövaikutusten merkittävyys sekä toiminnan, tuotteiden ja palveluiden ympäristöluvanvaraisuus. On suositeltavaa, että kirjanpitovelvollinen tunnistaa ja valitsee olennaiset ympäristöasioita koskevat tunnusluvut oman toimintansa luonne ja laajuus huomioiden. Toimintakertomuksessa esitettäviä olennaisia ympäristöasioita koskevia tunnuslukuja voivat olla:

<i>Toimintakertomuksessa soveltuvin osin esitettävät tunnusluvut ja muut tiedot ympäristöasioista</i>		
Asiakokonaisuus	Ympäristötunnusluvut	Muut tiedot ympäristöasioista
Energian kulutus	1) Energian kokonaiskulutus	– Sanallinen kuvaus energian käytön ja kustannusten merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen – Energiatehokkuuden parantamiseen ja uusiutu-

		vien energialähteiden käytön edistämiseen liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Materiaalien kulutus	2) Ympäristövaikutusten kannalta merkittävien materiaalien kulutus	– Sanallinen kuvaus materiaalien käytön ja kustannusten merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen – Materiaalitehokkuuden parantamiseen, haitallisten aineiden käytön vähentämiseen, raaka-aineiden alkuperän jäljitettävyyteen sekä kierrätysmateriaalien käytön edistämiseen liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Veden kulutus	3) Veden kokonaiskulutus	– Sanallinen kuvaus veden käytön ja kustannusten merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen – Veden käytön tehostamiseen liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Päästöt ilmaan	4) Hiilidioksidipäästöt (CO ₂) 5) Otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöt 6) Muut merkittävät päästöt ilmaan (esim. VOC, Nox, SO ₂ , hiukkaset, pöly)	– Sanallinen kuvaus päästöjen merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen (esim. päästökauppa) – Ilmansuojeluun liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Päästöt vesistöön	7) Merkittävät päästöt vesistöön	– Sanallinen kuvaus päästöjen merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen – Vesiensuojeluun liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Jätteet	8) Jättemäärät	– Sanallinen kuvaus jätteiden merkityksestä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen – Jätteiden synnyn ehkäisemiseen ja hyödyntämiseen, jätteiden määrän vähentämiseen ja jätteenhuollon tehokkuuteen liittyvien toimenpiteiden kuvaus
Ympäristömenot	9) Ympäristömenot	– Sanallinen kuvaus ympäristöasioiden taloudellisesta merkityksestä

Tämän yleisohjeen *liitteessä 5* esitetään ympäristötunnuslukujen laskentakaavat.

Toimintakertomuksessa ympäristöä koskevat tunnusluvut voidaan ilmaista sekä absoluuttisina määrinä että toimintaan suhteutettuina lukuina. Tällöin on mahdollista tarkastella ympäristönsuojelun tason sekä esimerkiksi tuotannon tai vuotuisen liikevaihdon välistä suhdetta. Tietoja ilmoitettaessa on huolehdittava siitä, että käytetyt mittayksiköt ovat asianmukaisia. Komission suosituksen mukaan tietoja esitettäessä käytetään mieluummin fyysisiä mittayksiköitä kuin rahamääräisiä. Rahamääräiset tiedot esitetään tarvittaessa lakisääteisessä tilinpäätösinformaatiossa ympäristömenoina ja -vastuina. Toimintakertomuksessa voidaan esittää yhteenveto ympäristöasioiden taloudellisista vaikutuksista. Lisäksi rahamääräiset ympäristötiedot voidaan esittää suhteessa taseessa tai tuloslaskelmassa ilmoitettuihin eriin, jolloin niiden suhteellinen merkitys ja kehitys on tällöin helpompi ymmärtää. Jos tiedot on kerätty useista eri lähteistä, kirjanpitovelvollisen on varmistettava, että keräysmenetelmä on riittävän tarkka ja että tiedot voidaan tarvittaessa todentaa ulkopuolisen tahon toimesta. Ympäristötunnuslukujen määrittämisessä on suositeltavaa käyttää hyväksi kansainvälisiä standardeja sekä ympäristöraportoinnin parhaita käytäntöjä.

Tarvittaessa ympäristönsuojelun tasoa kuvaavat tiedot voidaan jaotella liiketoimintaluottimiksi. Tämä on hyödyllistä erityisesti silloin kun, tällä on kirjanpitovelvollisen toiminnan luonteen kannalta merkitystä.

2.12.4.1. Energian kulutus. Energian kulutuksella voi olla merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa. Energiaintensiivisillä toimialoilla energiakustannusten osuus yrityksen kokonaiskustannuksista tai tuotteen valmistuskustannuksista voi olla huomattava. Taloudellista vaikutusta lisää energian hintakehitys ja energian saatavuuteen liittyvät kysymykset.

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut energian kokonaiskulutuksesta ja siihen liittyvästä kehityksestä silloin, kun energia-asioilla on merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Energia-asioiden osalta kirjanpitovelvollinen voi toimintakertomuksessa lisäksi kuvata energian käytön ja kustannusten taloudellisia vaikutuksia sekä toimenpiteitä energiatehokkuuden parantamiseksi ja uusiutuvien energialähteiden käytön edistämiseksi.

2.12.4.2. Materiaalien kulutus. Materiaalien käytön taloudelliset vaikutukset voivat liittyä materiaalien käytön tehokkuuteen, haitallisten aineiden käyttöön sekä käytettävien raaka-aineiden hyväksyttävyyteen. Materiaalien kulutuksen olennaisuus riippuu kirjanpitovelvollisen toiminnan luonteesta, markkinoiden ja sidosryhmien odotuksista sekä lainsäädännön vaatimuksista.

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut ympäristön kannalta haitallisten aineiden kulutuksesta ja siihen liittyvästä kehityksestä silloin, kun materiaalien käytöllä on merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta.

Toimintakertomuksessa voidaan myös kuvata toimenpiteitä materiaalitehokkuuden parantamiseksi, haitallisten aineiden käytön vähentämiseksi sekä käytettyjen raaka-aineiden alkuperän varmistamisesta. Haitallisten aineiden osalta on tärkeää tarkastella erityisesti sellaisia aineita, joiden käyttöön liittyy lakisääteisiä rajoituksia. Tuotteiden alkuperän ja jäljitettävyyden merkitys korostuu tietyillä toimialoilla, jolloin voi olla tarpeellista esittää tietoja raaka-aineiden alkuperäsertifioinneista ja niiden kattavuudesta. Merkittävä taloudellinen kysymys voi myös liittyä kierrätysmateriaalien käyttöön, jolloin tähän liittyvästä kehityksestä voidaan esittää tietoja toimintakertomuksessa.

2.12.4.3. Veden kulutus. Veden kulutuksen taloudellinen merkitys voi olla olennainen erityisesti paljon vettä käyttävässä toiminnassa tai alueilla, joissa veden saatavuuteen liittyy ongelmia. Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut olennaisesta veden kulutuksesta ja siihen liittyvästä kehityksestä silloin, kun veden kulutuksella on merkittävä vaikutus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Toimintakertomuksessa voidaan myös esittää tietoja toimenpiteistä veden käytön tehokkuuden parantamiseksi.

2.12.4.4. Päästöt ilmaan. Päästöillä ilmaan voi olla taloudellista merkitystä kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen lainsäädännön ja lupaehtojen kehityksen kautta. Tiukemmat päästönormit voivat edellyttää ympäristönsuojeluinvestointeja tuotantoprosesseissa ja uusien vaatimusten huomioon ottamista tuotekehityksessä.

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut päästöistä ilmaan ja niihin liittyvästä kehityksestä silloin, kun päästöillä on merkittävä vaikutus kirjanpito-velvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Päästöjä ilmaan kuvaavat tunnusluvut voidaan jakaa hiilidioksidipäästöihin, otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöihin sekä muihin päästöihin ilmaan. Hiilidioksidipäästöjen osalta on tarpeen ilmoittaa Euroopan unionin päästökaupan piiriin kuuluvien kirjanpito-velvollisen tuotantolaitosten hiilidioksidipäästöjen määrä yhdessä kokonaispäästöjen kanssa. Päästökaupan taloudellisten vaikutusten kuvaamiseksi voi olla tarpeen esittää toimintakertomuksessa myös tiedot saatujen päästöoikeuksien määrästä, vuotuisista toteutuneista hiilidioksidipäästöistä, kirjanpito-velvollisen hallinnassa olevien päästöoikeuksien määrästä sekä päästöoikeuksien ostoista ja myynneistä. Jos kirjanpito-velvollisen toiminnasta aiheutuu merkittäviä määriä muita Kioton ilmastositomuksen määrittelemiä kasvihuonekaasujen päästöjä (CH₄, N₂O, HFC, PFC, SF₆), voi niiden ilmoittaminen toimintakertomuksessa olla tarpeen.

Merkittäviä päästöjä ilmaan voivat olla otsonikatoa aiheuttavien aineiden päästöt sekä muut päästöt, kuten haihtuvien orgaanisten aineiden (VOC), typen oksidien (NO_x), rikkidioksidin (SO₂), hiukkasten ja pölyn päästöt. Otsonikerrosta heikentävät aineet sisältävät joko klooria tai bromia. Yleisimmät otsonikerrosta heikentävät aineet ovat ns. CFC- ja HCFC-yhdisteitä. Muiden päästöjen osalta kirjanpito-velvollinen voi esimerkiksi ilmoittaa päästöt, joille ympäristöluvista on asetettu luparaja tai tarkkailuvelvoite. Toimintakertomuksessa voidaan myös kuvata sanallisesti merkittäviä ilmasuojeluun liittyviä toimenpiteitä.

2.12.4.5. Päästöt vesistöön. Päästöillä vesistöön voi olla taloudellista merkitystä kirjanpito-velvollisen liiketoiminnan kehitykseen lainsäädännön ja lupaehtojen kehityksen kautta. Tiukemmat päästönormit voivat edellyttää ympäristönsuojeluinvestointeja jätevesien käsittelyyn ja muutoksia tuotantoprosesseihin.

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut päästöistä vesistöön ja niihin liittyvästä kehityksestä silloin, kun jätevesikuormituksella on merkittävä vaikutus kirjanpito-velvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Tunnuslukuina on suositeltavaa ilmoittaa merkittävät jätevesikuormitukset vesistöön esimerkiksi niille päästöille, joille ympäristöluvista on asetettu luparaja tai tarkkailuvelvoite. Toimintakertomuksessa voidaan myös kuvata sanallisesti merkittäviä vesiensuojeluun liittyviä toimenpiteitä.

2.12.4.6. Jätteet. Jätteisiin ja jätehuoltoon liittyvien kysymysten taloudellinen merkitys liiketoiminnassa kasvaa. Jätteen synnyn ehkäisylle ja hyödyntämiselle on asetettu valtakunnallisia tavoitteita. Jätteiden ja niihin liittyvien kustannusten osalta merkitystä on jätemäärien lisäksi jätetyypillä, jätteen haitallisuudella ja jätteen käsittelyvaihtoehdoilla. Jättemateriaalien hyödyntämisellä teollisessa toiminnassa ja energian tuotannossa on myös kasvava taloudellinen merkitys. Jätehuollon tehokas järjestäminen voi myös olla merkittävä kustannustekijä.

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa ilmoittaa tunnusluvut jätteistä ja niihin liittyvästä kehityksestä silloin, kun jätteillä ja jätehuoltoon liittyvillä kysymyksillä on merkittävä vaikutus kirjanpito-velvollisen liiketoiminnan kehityksen, tuloksen, taloudellisen aseman tai pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Tunnuslukuina on suositeltavaa ilmoittaa merkittävät jätemäärät. Toimintakertomuk-

nessa voidaan myös kuvata sanallisesti merkittäviä jätteiden synnyn ehkäisemiseen ja hyödyntämiseen, jätteiden määrän vähentämiseen ja jätehuollon tehokkuuteen liittyviä toimenpiteitä.

2.12.4.7. Ympäristömenot. Ympäristöasioiden taloudellinen merkitys kasvaa uusien lakisääteisten vaatimusten voimaan astumisen seurauksena. Ympäristönsuojeluun liittyvien toimenpiteiden aiheuttamien kustannusten osuus kirjanpitovelvollisen kokonauskustannuksista voi olla merkittävä. Kirjanpitolautakunta on yleisohjeessa 14.1.2003 antanut ohjeet ympäristömenojen ja -vastuiden kirjaamiselle, laskennalle ja esittämiseksi tilinpäätöksessä. Jos ympäristökustannusten merkitys on olennainen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa, voidaan toimintakertomuksessa esittää yhteenvedo ympäristöasioiden taloudellisesta merkityksestä. Yhteenvedon tulee kattaa kirjanpitovelvollisen ympäristönsuojeluinvestoinnit, ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut, muut tilikauden ympäristökulut ja ympäristövastuut kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaisesti.

2.12.4.8. Muut ympäristötunnusluvut. Ympäristöasioiden taloudellinen merkitys riippuu kirjanpitovelvollisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Tarvittaessa kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava tunnuslukuja ja muita tietoja olennaisista ympäristöasioista edellä kuvattuja tietoja laajemmin. Tällaisia voivat olla esimerkiksi onnettomuuksien aiheuttamat päästöt, vuodot, olennaiset valitukset sekä muihin ympäristövaikutuksiin liittyvät tiedot, kuten maa-alueiden pilaantuminen, melu, haju, lämpöpäästöt, vaikutus luonnon monimuotoisuuteen, toiminta suojelualueilla tai niiden välittömässä läheisyydessä sekä tuotteisiin ja niiden käyttöön liittyvät ympäristötunnusluvut.

2.12.5. Toimintakertomuksen suhde muuhun ympäristöraportointiin

Komission suosituksen mukaan kirjanpitovelvollisen tulee varmistaa, että vuosikertomuksessa tai erillisessä yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportissa ilmoitetut ympäristötiedot ovat yhtäpitäviä kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa. Jos kirjanpitovelvollinen julkaisee erillisen yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportin, on tämä suositeltavaa mainita toimintakertomuksessa. Jos kirjanpitovelvollisen yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportti kattaa olennaiset tunnusluvut ympäristönsuojelun tasosta, voidaan toimintakertomukseen sisällyttää yhteenvedo ympäristöön liittyvistä tuloksista ja maininta siitä, että yksityiskohtaisemmat tiedot on esitetty erillisessä raportissa. Lisäksi toimintakertomuksessa suositellaan ilmoitettavaksi, onko yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportti ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta varmennettu. Toimintakertomuksen käyttäjien on tärkeää tietää, sisältääkö raportti objektiivista, ulkopuolisten tarkastettavissa olevaa tietoa.

Raportoivan yhteisön laajuuden ja laskentarajojen tulee olla samat sekä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa että erillisessä yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportissa. Lisäksi erillisen raportin raportointiajankohdan ja -kauden pitää olla sama kuin toimintakertomuksessa. Jos erillinen yhteiskuntavastuu- tai ympäristöraportti ei laajuudeltaan kata toimintakertomuksen laatineen kirjanpitovelvollisen koko toimintaa, tulee poikkeamat tältä osin ilmoittaa laadintaperiaatteissa.

2.13. Mahdolliset täydentävät tiedot ja lisäselvitykset

Tässä luvussa 2.13 esitetyt vaatimukset eivät pakollisina koske KPL 3:9.2 §:ssä määritettyä pientä kirjanpitovelvollista, joka laatii toimintakertomuksen vapaaehtoisesti.

Kirjanpitolain 3:1.5 §:n neljäs virke velvoittaa kirjanpitovelvollisen esittämään "tarvittaessa" toimintakertomukseen kuuluvissa arvioissa "– täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista".

Kirjanpitolautakunta katsoo, että mainitun lainkohdan soveltamisala jää lähtökohtaisesti suppeaksi edellä eriteltyihin toimintakertomusta koskeviin vaatimuksiin nähden ottaen vielä huomioon, että tilinpäätöksen tuloslaskelman ja taseen lukuja selventävät ja täydentävät seikat ilmoitetaan ensisijaisesti tilinpäätöksen liitetietoina. Säännöksen nojalla toimintakertomuksessa voi kuitenkin mahdollisesti olla tarpeen selventää esimerkiksi sellaista kehityssuuntaa, jonka kuvaus muutoin jäisi toimintakertomus- ja tilinpäätössäännösten perusteella vajavaiseksi.

2.14. Kirjanpitovelvollisen yhteisömuotoon perustuvat tiedot

2.14.1. Osakeyhtiötä koskevat toimintakertomustiedot

Seuraavassa esitetään uuteen osakeyhtiölakiin (624/2006, jäljempänä myös "OYL") perustuvat lisävaatimukset toimintakertomukselle. Mainitut seikat on esitettävä KPL:ssa edellytettyjen tietojen ohella toimintakertomuksessa tai vaihtoehtoisesti – jos kyse on KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettusta pienestä kirjanpitovelvollisesta, joka voi jättää toimintakertomuksen laatimatta – liitetietoina OYL 8:5.1 §:n toisen virkkeen nojalla.

Edellä mainittu valintaoikeus koskee kuitenkin vain pientä kirjanpitovelvollista. Muu kirjanpitovelvollinen – joka on KPL 3:9.2 §:n mukaan aina velvollinen laatimaan toimintakertomuksen – ei voi OYL 8:5.1 §:n perusteella esittää OYL:ssa edellytettyjä tietoja yksinomaan tilinpäätöksen liitetietona. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että tällöin toimintakertomuksen tulee vähintäänkin viitata nimenomaisesti asianomaiseen kohtaan liitetiedoissa. Kuten osakeyhtiölain perusteluissa (Hallituksen esitys 109/2005 vp. uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi, 8:5 §:n yksityiskohtaiset perustelut) todetaan, "[i]lmoitettavien tietojen keskittäminen yhteen paikkaan yhtäältä selkeyttää tilinpäätösinformaatiota ja toisaalta varmistaa sen, ettei ristiriitaisuuksia IFRS-standardien kanssa synny".

2.14.1.1. Hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta (OYL 8:5.2 §)

Esimerkki

Voitonjakokelpoiset varat tilinpäätöksessä ovat [x] euroa, josta tilikauden voitto on [x] euroa. Yhtiön taloudellisessa tilanteessa ei ole tilikauden päättymisen jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia eikä myöskään OYL 13:2 §:ssä tarkoitettu maksukykyisyydestä vaikuta voitonjakokelpoisten varojen määrään. Hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle voitonjakokelpoisten varojen käyttämistä seuraavasti:

- osinkona jaetaan [x] euroa osakkeelle eli yhteensä [xxx] euroa
- jätetään vapaaseen omaan pääomaan [xxx] euroa
- [xxx] euroa

2.14.1.2. Yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset (OYL 8:5.3 § 1 kohta)

Esimerkki

	2006	2005
Yhtiön osakepääoma jakautuu osakelajeittain seuraavasti:		
A-osakkeet (20 ääntä/osake)	[x] kpl	[x] kpl
B-osakkeet (1 ääni/osake)	[x] kpl	[x] kpl
Yhteensä	[x] kpl	[x] kpl

A- ja B -osakkeilla on yhtäläinen oikeus osinkoihin ja yhtiön varoihin. Osakkeita eivät rasita suostumus- tai lunastuslausekkeet.

2.14.1.3. Pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko (OYL 8:5.3 § 2 kohta)

Esimerkki

Osakkaat ovat myöntäneet yhtiölle tuotekehitykseen liittyvää pääomalainaa [x] euroa. Laina täyttää OYL 12 luvussa säädetyt edellytykset pääomalainalle. Pääasialliset lainaehdot:

- laina-aika on [x] vuotta, joista [x] ensimmäistä ovat vapaavuosia
- pääoma ja korko saadaan maksaa yhtiön selvitystilassa ja konkurssissa vain kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella
- pääoma saadaan muutoin palauttaa ja korkoa maksaa vain siltä osin, kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomalainojen määrä maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän taseen mukaisen tappion määrän
- pääoman tai koron maksamisesta yhtiö tai sen tytäryhteisö ei saa antaa vakuutta
- laina maksetaan takaisin tasaerinä [x] vuoden kuluessa alkaen vuonna [x], jos ehdot täyttyvät.
- lainan korko on [x] prosenttiyksikön alempi kuin kulloinkin voimassa oleva peruskorko, kuitenkin vähintään [x,x] prosenttia.
- pääomalainan velkojan suostumuksella pääomalainaa voidaan käyttää osakepääoman korotuksen maksuksi, muuntaa sijoitetuksi vapaaksi omaksi pääomaksi tai käyttää yhtiön tappion kattamiseen
- jos pääomalainalle tulevaa korkoa ei voida maksaa, korko siirtyy maksettavaksi ensimmäisen sellaisen tilinpäätöksen perusteella, jonka perusteella se voidaan maksaa; kuluksi kirjaamaton kertynyt korko on [x] euroa tilikauden päättyessä.

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- pääomallainoilla on keskenään yhtäläinen oikeus yhtiön varoihin.- pääomallainat merkitään taseeseen erillisenä eränä. |
|--|

2.14.1.4. Tieto yhtiön ulkomaisista sivuliikkeistä (OYL 8:5.4 §)

Esimerkki

<i>Yhtiöllä on sivuliikkeet Ruotsissa ([sikaläinen rekisteröity nimi ja numero sekä osoite]), Saksassa ([sikaläinen rekisteröity nimi ja numero sekä osoite]) ja Tanskassa ([sikaläinen rekisteröity nimi ja numero sekä osoite]).</i>

2.14.1.5. Rahallainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahallainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia omasta pääomasta (OYL 8:6.1 §)

Yhtiön ja toisen henkilön katsotaan kuuluvan toistensa lähipiiriin, jos toinen pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa (OYL 8:6.2 §).

Esimerkki

<i>Yhtiön lähipiiriin kuuluville henkilöille myönnettyjen lainojen laina-aika on [x] – [x] vuotta ja lainat ovat laina-aikanaan lyhennysvapaita.</i> <i>Lainojen korko ylittää kulloisenkin peruskoron [x] prosenttiyksiköllä. Lainojen kokonaismäärä on [x] euroa ja niistä on saatu [x] euron arvoiset vakuudet.</i> <i>Yhtiö on antanut [x] euroa vastuusitoumuksia lähipiiriläisten puolesta.</i>
--

2.14.1.6. Omat osakkeet (OYL 8:8 §)

Osakelajikohtaiset tiedot:

- 1) yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärästä sekä suhteellisista osuuksista kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä; sekä
- 2) tilikauden aikana yhtiölle tulleista ja pantiksi otetuista omista ja emoyhtiön osakkeista sekä niiden luovuttamisesta ja mitätöimisestä.

Tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista seuraavat tiedot:

- 1) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne luovutettu;
- 2) osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista; sekä
- 3) maksettu vastike.

Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen.

Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalla tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalla, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä. Lain perustelujen mukaan (hallituksen esitys 109/2005 vp., s. 97) nimen maininta ei kuitenkaan ole ehdoton vaatimus:

" Edellytyksenä ilmoitukselle on luonnollisesti se, että osakkeiden luovuttajan tai saajan kuulumisen lähipiiriin on kohtuullisella työllä selvitettävissä. Olennaisuuden periaatteesta voidaan johtaa se, että mikäli tiedolla ei ole merkitystä, sitä ei tarvitse antaa. Tällainen tilanne voi olla käsillä esimerkiksi silloin, kun yhtiö on toteuttanut laajan omien osakkeiden osto-ohjelman, jonka puitteissa kaikilla

osakkeenomistajilla on ollut yhtäläiset mahdollisuudet myydä osakkeita yhtiölle."

Esimerkki

Yhtiö on ostanut omia osakkeitaan päättyneen tilikauden aikana [x] kappaletta hankinta-arvoltaan [x] euroa. Yhtiöllä on [x] kappaletta omia osakkeita [x] euron suuruisen lähipiirilainasaatavan vakuutena.

Tilikauden aikana yhtiö luovutti omia osakkeitaan [x] kappaletta vastikkeena kaupassa, jolla yhtiö hankki [x] Oy:n koko osakekannan. Luovutetuista osakkeista saatu vastike oli [x] euroa per osake.

Osakkeiden luovutuksen jälkeen yhtiön hallussa on tilikauden lopussa [x] kappaletta omia osakkeita kirjanpitoarvoltaan [x] euroa; niiden osuus osakepääomasta on [x] % ja yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamista äänistä [x] %.

Omia osakkeita on mitätöity [x] kappaletta tilikauden aikana.

2.14.1.7. Selostus, jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut (OYL 8:7 § 1 kohta)

Esimerkki

Yhtiö hankki tilikauden aikana emoyhtiöaseman tuottavan omistuksen ([x] % osakkeista ja äänistä) [X] Oy:ssä ([rekisterinumero] ja [osoite]) ja ruotsalaisen [Y] AB:n ([rekisterinumero] ja [osoite]) koko osakekannan.

2.14.1.8. Pääasiallinen sisältö maksullista osakeantia koskevasta päätöksestä (OYL 8:7 § 2 kohta)

Uuden osakeyhtiölain 9:5 §:n mukaan maksullista osakeantia koskevassa päätöksessä on mainittava:

- annettavien osakkeiden lukumäärä tai enimmäismäärä osakelajeittain;
- annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita;
- kenellä on oikeus merkitä osakkeita;
- jos anti suunnataan, perustelut sille, että osakkaiden etuoikeudesta poikkeamiseen on OYL 9:4.1 §:n ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu painava taloudellinen syy;
- maksuaika;
- osakkeiden merkintäaika, jos kaikki merkintään oikeutetut eivät merkitse osakkeitaan osakeannista päättävässä kokouksessa; sekä
- muussa kuin suunnatussa osakeannissa aika, jona merkintäetuoikeutta tulee käyttää.

Esimerkki

Yhtiökokous päätti [x].[x].2006 laskea liikkeeseen [x] kappaletta uusia osakkeita, joiden merkintähinta on [x] euroa. Osakeanti on suunnattu [x] Oy:lle sen tytäryhtiön [y] Oy:n koko osakekannan ostamiseksi. Osakeannin suuntaamiseen on ollut OYL 9:4.1 §:n ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu painava taloudellinen syy, koska kaupalla saadaan yhtiölle oikeudet [y] Oy:n omistuksessa oleviin teollisoikeuksiin. Kauppa on toteutettu [x].[x].2006, jolloin maksu uusista osakkeista on saatu [y] Oy:n osakkeina.

2.14.1.9. Pääasiallinen sisältö maksutonta osakeantia koskevasta päätöksestä (OYL 8:7 § 2 kohta)

Uuden OYL 9:17 §:n mukaan maksutonta osakeantia koskevassa päätöksessä on mainittava:

- annettavien osakkeiden lukumäärä osakelajeittain;
- annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita;
- kenellä on oikeus saada osakkeita; ja
- jos anti suunnataan, perustelut sille, että osakkaiden etuoikeudesta poikkeamiseen on OYL 9:4.1 §:n toisessa virkkeessä tarkoitettu erityisen painava taloudellinen syy.

2.14.1.10. Pääasiallinen sisältö optio-oikeuksien tai muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevasta päätöksestä (OYL 8:7 § 3 kohta)

Uuden OYL 10.3.1 §:n mukaan optio-oikeuksien tai muiden OYL 10:1 §:ssä tarkoitettujen erityisten oikeuksien antamista koskevassa päätöksessä on mainittava:

- osakkeet, joihin kukin optio-oikeus tai muu erityinen oikeus tuottaa oikeuden;
- annetaanko oikeuksia vastaan uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita;
- annettavien optio-oikeuksien tai muiden erityisten oikeuksien lukumäärä tai enimmäismäärä;
- kenellä on oikeus saada tai merkitä optio-oikeuksia tai muita erityisiä oikeuksia;
- jos optio-oikeudet tai muut erityiset oikeudet annetaan vastiketta vastaan, niiden merkintähinnat tai muut vastikkeet sekä merkintä- ja maksuajat;
- optio-oikeuksia tai muita erityisiä oikeuksia vastaan saatavien osakkeiden merkintähinnat, merkintäajat ja maksuajat;
- perustelut sille, että oikeuksien antamiseen on OYL 10:1.1 §:ssä tarkoitettu painava taloudellinen syy;
- perustelut oikeuksien merkintähintojen tai muun vastikkeen määrittämiselle;
- perustelut optio-oikeutta tai muuta erityistä oikeutta vastaan saatavien osakkeiden merkintähintojen määrittämiselle;
- optio-oikeuksien tai muiden erityisten oikeuksien asema (i) myöhemmässä osakeannissa; (ii) annettaessa optio-oikeuksia tai muita erityisiä oikeuksia myöhemmin; (iii) jaettaessa yhtiön varoja OYL 13:1.1 §:ssä tarkoitetuilla tavoilla; (iv) hankittaessa optio-oikeuksia tai muita erityisiä oikeuksia takaisin yhtiölle; (v) yhtiön sulautuessa toiseen yhtiöön; (vi) yhtiön jakautuessa; sekä (vii) OYL 18 luvun mukaisessa vähemmistöosakkeiden lunastuksessa.

2.14.1.11. Pääasialliset ehdot aikaisemmin annettuihin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvassa osakemerkinnässä (OYL 8:7 § 4 kohta)

2.14.1.12. Hallituksen voimassa olevat valtuudet osakeantiin sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien liikkeeseen laskemiseen (OYL 8:7 § 5 kohta)

Esimerkki

Yhtiökokous, joka pidettiin [x].[x].2006, valtuutti hallituksen laskemaan liikkeelle määrämälleen ehdoilla uusia osakkeita enintään [x] kappaletta yhdessä tai useammassa erässä siten, että yhtiölle maksettava määrä on kultakin osakkeelta vähintään [x] euroa. Yhtiökokous päätti, että yhtiölle maksettava määrä merkitään taseen osakepääomaan.

Hallituksen valtuus sisältää oikeuden päättää, kenellä on oikeus merkitä osakkeita ja oikeuden poiketa osakkeenomistajille kuuluvasta merkintäetuoikeudesta, jos tähän on yhtiön kannalta painava taloudellinen syy, kuten yhtiön pääomarakenteen vahvistaminen, yritysoston ja -järjestelyjen rahoittaminen tai yhteistoimintajärjestelyiden toteuttaminen.

Hallitus ei saa poiketa merkintäetuoikeudesta yhtiön lähipiiriin kuuluvan hyväksi. Uusmerkintä voidaan suorittaa myös apportiomaisuutta vastaan.

Valtuutus on voimassa [x].[x].2007 saakka. Hallitus ei ollut käyttänyt 31.12.2006 mennessä näitä valtuutuksia.

2.14.1.13. Pientä osakeyhtiötä koskevat helpotukset

Jos osakeyhtiö on KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettu ns. pieni kirjanpitovelvollinen, se voi päättää, ettei se laadi kirjanpitolain tarkoittamaa toimintakertomusta. Tällöin sen kuitenkin tulee OYL 8:5.1 §:n toisen virkkeen nojalla antaa liitetietoina edellä mainitut OYL:n edellyttämät seikat luvussa **2.1** esitetyllä tavalla.

2.14.2. Osuuskuntaa koskevat toimintakertomustiedot

Seuraavassa esitetään osuuskuntalakiin (1488/2003. jäljempänä myös "OKL") perustuvat erityisvaatimukset toimintakertomukselle; näiden mukaiset seikat on esitettävä toimintakertomuksessa KPL:ssä edellytettyjen tietojen ohella.

2.14.2.1. Esitys ylijäämää tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi (OKL 6:7.2 § 1 kohta)

2.14.2.2. Jäsenten ja osuuksien yhteenlasketut määrät tilikauden alkaessa ja päättyessä, jos säännöissä määrätään jäsenten lisämaksuvelvollisuudesta (OKL 6:7.2 § 4 kohta)

2.14.2.3. Tieto ulkomaisista sivuliikkeistä (OKL 6:7.2 § 2 kohta)

- Tieto annetaan samalla tavalla kuin osakeyhtiössä (ks. kohta **2.14.1.4** edellä).

2.14.2.4. Selostus, jos osuuskunnasta on tullut emo-osuuskunta, se on ollut vastaanotavana osuuskuntana sulautumisessa tai se on jakautunut (OKL 6:7.2 § 3 ja 5 kohta)

- Tieto annetaan samalla tavalla kuin osakeyhtiössä (ks. kohta **2.14.1.7** edellä).

2.14.2.5. Pientä osuuskuntaa koskevat helpotukset

Jos osuuskunta on KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettu ns. pieni kirjanpitovelvollinen, se voi päättää, ettei se laadi kirjanpitolain tarkoittamaa toimintakertomusta; tällöin sen kuitenkin tulee antaa OKL 6:7.1 §:n toisen virkkeen nojalla edellä mainitut osuuskuntalain edellyttämät tiedot liitetietoina luvussa **2.1** esitetyllä tavalla.

2.14.3. Asunto-osakeyhtiötä koskevat toimintakertomustiedot

Seuraavat asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 72 §:n tarkoittamat tiedot tulee esittää asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa sen lisäksi, mitä KPL ja OYL edellyttävät.

2.14.3.1. Selostus yhtiövastikkeen käytöstä, jos vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein

Käytännössä selvitys annetaan erillisellä laskelmalla vastikkeiden käytöstä eli ns. vastikerahoituslaskelmalla. Kirjanpitolautakunta on 12.4.2005 antanut yleisohjeen asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, jonka kohdassa 5.5.1 annetaan seuraava oheistus vastikerahoituslaskelman laadinnasta:

”Vastikerahoituslaskelma on tilinpäätöshetkelle eri vastiketuloista ja niillä katettavista menoista laadittava suoriteperusteinen rahavirtalaskelma. Vastikerahoituslaskelma on kumulatiivinen ja kattaa vastiketulojen ja niillä katettavien menojen kertymishistorian edellisiltä tilikausilta siirtyvällä yli- tai alijäämällä. Laskelman laatimisella varmistetaan se, että kullakin vastikkeella ja siihen liittyvillä muilla tuloilla katetaan vain niitä menoja, joihin vastiketta voidaan käyttää. Jos yhtiössä peritään osakkailta vain yhtä vastiketta, ei erillistä vastikerahoituslaskelmaa vaadita. Vastikelaskelman tarkoitus on turvata osakkaiden yhdenvertaisuus. Vastikerahoituslaskelmassa esitettävien erien tulee vastata tuloslaskelmassa ja taseessa esitettäviä tietoja ja laskelman osoittaman eri vastikkeiden kokonaisyli- tai alijäämän tulee täsmätä taseen osoittaman rahoitusaseman kanssa.”

2.14.3.2. Tieto talousarvion toteutumisesta

Kirjanpitolautakunnan 12.4.2005 antamassa yleisohjeessa (kohta 5.5.2) suositellaan, että tilikaudelle vahvistetun talousarvion rinnalla esitetään tilikaudella toteutuneet luvut. Vertailun helpottamiseksi toteutuneet luvut esitetään tuloslaskelman esittämistavan ja -tarkkuuden mukaisina. Näitä lukuja täydennetään asiaan liittyvien tase-erien muutoksilla (esimerkiksi aktivoinnit, lainojen nostot ja lyhennykset) siten, että tilikauden aikaiset tapahtumat tulevat eritellyksi riittävällä tarkkuudella. Talousarvion mukaisten ja toteutuneiden lukujen erotus esitetään omana sarakkeenaan. Jos toteutuneet luvut eroavat merkittävästi talousarvion mukaisista eristä, tulee eroavuudet selvittää toimintakertomuksessa tai sen liitteessä.

2.14.3.3. Pientä asunto-osakeyhtiötä koskevat helpotukset

Asunto-osakeyhtiön on aina laadittava asunto-osakeyhtiölain mukainen toimintakertomus. Toisaalta, jos asunto-osakeyhtiö on KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettu ns. pieni kirjanpitovelvollinen, se voi päättää, ettei se laadi kirjanpitolain tarkoittamaa toimintakertomusta. Tällöin sen kuitenkin tulee antaa toimintakertomuksena edellä mainitut OYL:n ja asunto-osakeyhtiölain edellyttämät tiedot. Kuten edellä luvussa 2.1 on esitetty, tämä asiakirja tulisi selvyiden vuoksi nimetä ”asunto-osakeyhtiölain tarkoittamiksi toimintakertomustiedoiksi” eikä siihen saisi sisällyttää mitään muita tietoja. Asiakirjan ei ole tarpeen olla erillinen vaan sen mukaiset tiedot voidaan esittää esimerkiksi välittömästi tilinpäätöksen liitetietojen jälkeen.

2.14.4. Säätiötä koskevat toimintakertomustiedot

Sen lisäksi mitä KPL:ssa säädetään, säätiön toimintakertomuksesta tulee pääpiirteittäin käydä ilmi, millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi tilikauden aikana (**Säätiölaki (109/1930) 11.5 § 2 virke**).

Säätiön on aina laadittava säätiölain mukainen toimintakertomus. Toisaalta, jos säätiö on KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitettu ns. pieni kirjanpitovelvollinen, se voi päättää, ettei se laadi kirjanpitolain tarkoittamaa toimintakertomusta. Tällöin sen kuitenkin tulee antaa toimintakertomuksena edellä mainittu säätiölain edellyttämä tieto siitä, millä tavoin se on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi. Kuten edellä kohdassa 2.1 on esitetty, tämä asiakirja tulisi selvyuden vuoksi nimetä ”säätiölain tarkoittamiksi toimintakertomustiedoiksi” eikä siihen saisi sisällyttää mitään muita tietoja. Asiakirjan ei ole tarpeen olla erillinen vaan sen mukaiset tiedot voidaan esittää esimerkiksi välittömästi tilinpäätöksen liitetietojen jälkeen.

2.14.5. Henkilöyhtiötä sekä yhdistystä koskevat toimintakertomustiedot

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 9:1 §:n mukaan avoimen yhtiön samoin kuin kommandiittiyhtiön "[t]ilinpäätös on laadittava kirjanpitolain (1336/1997) ja tämän lain säännösten mukaan". Vaikka laki vaikenee toimintakertomuksesta, myös se tulee laadittavaksi KPL 3 luvun yleisiä säännöksiä noudattaen, sillä kirjanpitolain vuoden 2004 muutoslain (1304/2004) voimaannanosäännöksen 8 kohdan mukaan "[m]itä muualla laissa säädetään kirjanpitolain nojalla laadittavasta tilinpäätöksestä, koskee soveltuvin osin myös toimintakertomusta, ellei erikseen toisin säädetä". Niin avoin yhtiö kuin kommandiittiyhtiö on kirjanpitolain tarkoittama kirjanpitovelvollinen (KPL 1:1.1 § 3 ja 4 kohta). Kirjanpitolain 3:1.4 §:n 2 kohdan nojalla niin avoin kuin kommandiittiyhtiö voi kuitenkin jättää toimintakertomuksen laatimatta, jos yhtiö täyttää KPL 3:9.2 §:ssä säädettyä pientä kirjanpitovelvollista koskevat edellytykset.

Yhdistyslaki (503/1989) ei puolestaan sisällä erityisiä säännöksiä toimintakertomuksesta kuten ei myöskään tilinpäätöksestä. Siten yhdistyksen toimintakertomus tulee laadittavaksi kirjanpitolain mukaisesti, sillä yhdistys on KPL 1:1.1 §:n 5 kohdassa säädetty kirjanpitovelvolliseksi. Yhdistystäkin kuitenkin koskee KPL 3:1.4 §:n 2 kohta, joten yhdistys, joka täyttää KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitetun pienen kirjanpitovelvollisen tunnusmerkit, voi jättää toimintakertomuksen laatimatta.

Toisaalta aatteellisten yhdistysten, kuten muunkin yhteisön tai säätiön säännöissä tai yhtiöjärjestyksissä saattaa olla ”toimintakertomukseksi” nimitystä asiakirjasta määreäyksiä, jotka koskevat muita kuin luonteeltaan taloudellisia seikkoja. *Kirjanpitolautakunta* pitää selvyuden kannalta tärkeänä, että tämä asiakirja pidetään erillään kirjanpito-oikeudellisesta toimintakertomuksesta: tarkoituksenmukaista on, ettei sitä liitetä tilinpäätökseen KPL 3:1.4 §:n mukaisesti eikä siihen sisällytetä kirjanpitolaissa tai muualla laissa säädettyjä taloudellisia tietoja. Niin ikään tällaisissa yhteisöissä tulisi harkita sääntöjen tarkentamista siten, että säännöissä tämä asiakirja nimettäisiin esimerkiksi ”vuosikertomukseksi” toimintakertomuksen sijasta.

2.15. Tiedot konsernista emoyrityksen toimintakertomuksessa

Kirjanpitolain 6:2.3 § edellyttää, että "[e]moyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista." Säännöksen sanamuoto on epätarkka. Lain esitöistä ilmenevällä tavalla tarkoituksena on ollut saattaa voimaan konsernitalinpäätösdirektiivin 36 artikla, joka kuuluu:

- **36.1 art. 1 kappale.:** "Konsolidoidussa toimintakertomuksessa on oltava ainakin oikean kuvan antava selostus konsolidointiin kuuluvien yritysten liiketoiminnan

kehittymisestä ja tuloksesta sekä niiden tilasta, mukaan luettuna kuvaus niiden merkittävimmistä tulevista riskeistä ja epävarmuustekijöistä."

- **36.1 art. 2 kappale.:** "Selostuksen on oltava tasapuolinen ja kattava analyysi konsolidointiin kuuluvien yritysten liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä niiden tilasta, ja sen on vastattava yhtiön kokoa ja moninaisuutta. Analyysin on sisällettävä yhtiön kehityksen, tuloksen tai aseman ymmärtämisen kannalta tarvittavassa laajuudessa tärkeimmät sekä taloudelliset että tarvittaessa muut kuin taloudelliset tulosindikaattorit, jotka ovat merkityksellisiä liiketoiminnalle, mukaan lukien tiedot ympäristöä ja työntekijöitä koskevista seikoista."
- **36.1 art. 3 kappale.:** "Konsolidoidussa toimintakertomuksessa esitettävään analyysiin on tarvittaessa sisällytettävä tietoa ja lisäselvityksiä konsolidoidussa tilinpäätöksessä esitetyistä luvuista."
- **36.2 art.:** "Kertomuksessa on myös annettava näiden yritysten osalta:
 - a) tiedot kaikista tilikauden päättymisen jälkeisistä tärkeistä tapahtumista;
 - b) tiedot näiden yritysten todennäköisestä tulevasta kehityksestä kokonaisuutena;
 - c) tiedot näiden yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnasta kokonaisuutena;
 - d) emoyrityksellä itsellään tai sen tytäryrityksillä taikka omissa nimissään mutta näiden yritysten lukuun toimivilla henkilöillä olevien emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien määrä ja nimellisarvo tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidoollinen vasta-arvo. Jäsenvaltio voi vaatia tai sallia, että nämä tiedot annetaan liitetiedoissa;
 - e) yritysten käyttämiin rahoitusvälineisiin liittyen ja jos tämä on olennaista varojen, velkojen, taloudellisen aseman sekä voiton ja tappion arvioimisen kannalta
 - yritysten rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja menettelytavat, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa, ja
 - hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskit.
- **36.3 art.:** "Jos toimintakertomuksen lisäksi edellytetään konsolidoidun toimintakertomuksen esittämistä, nämä kertomukset voidaan antaa yhtenä asiakirjana. Tällaista asiakirjaa laadittaessa voi olla tarkoituksenmukaista painottaa enemmän niitä seikkoja, jotka ovat merkityksellisiä konsolidointiin sisältyville yrityksille kokonaisuutena tarkasteltuna."

Kirjanpitolautakunta katsoo, että KPL 6:2.3 §:n tarkoituksena on ollut säätää KPL 3:1.5 §:n ja 3:1.6 §:n ensimmäisen virkkeen sekä kauppa- ja teollisuusministeriön rahoitusvälineistä annetun asetuksen (1315/2004) samoin kuin OYL 8:8 §:n osakeyhtiön omia osakkeita koskevien säännösten soveltamisesta konsernitietoihin emoyrityksen toimintakertomuksessa. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on, että mainittujen säännösten tarkoittamat tiedot ilmoitetaan emoyrityksen tilinpäätöksessä, vaikka nimenomaisesti velvoitetta laissa ei olekaan.

LIITE 1: PERUSTANA OLEVAT DIREKTIIVISÄÄNNÖKSET

1. Tilinpäätösdirektiivin ja konsernitilinpäätösdirektiivin säännökset

Edeltävissä luvuissa 1.2.2 ja 1.2.3 esitetyt säännökset perustuvat tilinpäätösdirektiivin 46 artiklaan, joka uudistettiin ns. modernisointidirektiivillä (2003/51/EY) vuonna 2003. Koska KPL:n ja ministeriöasetuksen säännösten jäsenitys ja sanamuodot eroavat joiltakin osin mainitusta artiklasta, tosinnetaan ohessa artiklan sisältö kokonaisuudessaan:

- **46.1.a art. 1 kappale:** "Toimintakertomuksessa on oltava ainakin oikean kuvan antava selostus yhtiön liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yhtiön tilasta, mukaan luettuna kuvaus sen merkittävimmistä tulevista riskeistä ja epävarmuustekijöistä."
- **46.1.a art. 2 kappale:** "Selostuksen on oltava tasapuolinen ja kattava analyysi yhtiön liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yhtiön tilasta, ja sen on vastattava yhtiön kokoa ja moninaisuutta."
- **46.1.b art.:** "Analyysin on sisällettävä yhtiön kehityksen, tuloksen tai aseman ymmärtämisen kannalta tarvittavassa laajuudessa tärkeimmät sekä taloudelliset että tarvittaessa muut kuin taloudelliset tulosindikaattorit, jotka ovat merkityksellisiä yhtiön liiketoiminnalle, mukaan lukien tiedot ympäristöä ja työntekijöitä koskevista seikoista."
- **46.1.c art.:** "Toimintakertomuksessa esitettävään analyysiin on tarvittaessa sisällytettävä tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä esitetyistä luvuista."
- **46.2 art.:** "Kertomuksessa on myös annettava:
 - a) tiedot kaikista tilikauden päättymisen jälkeisistä tärkeistä tapahtumista;
 - b) tiedot yhtiön todennäköisestä tulevasta kehityksestä;
 - c) tiedot tutkimus- ja kehitystoiminnasta;
 - d) direktiivin 77/91/ETY 22 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut tiedot omien osakkeiden hankkimisesta;
 - e) yhtiön sivuliikkeiden olemassaolosta;
 - f) yhtiön käyttämiin rahoitusvälineisiin liittyen ja jos tämä on olennaista yhtiön varojen, velkojen, rahoitusaseman sekä voiton tai tappion arvioimisen kannalta
 - yhtiön rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja menettelytavat, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa, ja
 - yhtiön hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskit.
- **46.3 art.:** "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa 11 artiklassa tarkoitetut yhtiöt velvollisuudesta laatia toimintakertomus, jos liitetiedoissa annetaan direktiivin 77/91/ETY 22 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut tiedot omien osakkeiden hankkimisesta."
- **46.4 art.:** "Jäsenvaltiot voivat päättää, että 27 artiklan piiriin kuuluviin yrityksiin ei sovelleta edellä olevan 1 kohdan b alakohdan velvoitetta siltä osin, kuin se koskee muuta kuin taloudellisia tietoja."

Konsernitilinpäätösdirektiivin 36 artiklan, joka koskee konsernitietojen ilmoittamista emoyrityksen toimintakertomuksessa, sisältö on esitetty edellä luvussa 2.15.

2. Direktiivien perustelut

Modernisointidirektiivin johdanto-osion 9 kohdassa kuvataan toimintakertomussäännösten uudistamisen perusteita ja tavoitteita seuraavasti:

- "Toimintakertomus ja konsolidoitu toimintakertomus ovat tilinpäätösraportoinnin tärkeitä osia. On tarpeen laajentaa nykyisiä vaatimuksia parhaiden nykykäytäntöjen perusteella, jotta toimintakertomukset antaisivat oikean kuvan yhtiön liiketoiminnan kehittymisestä ja yhtiön tilasta, ottaen huomioon liiketoiminnan laajuus ja monimuotoisuus, ja jotta selostusten laatu yhdenmukaistuu ja annetaan lisäohjeita tiedoista, joita "oikean kuvan" antavan selostuksen on sisällettävä. Annettavat tiedot eivät saisi rajoittua yhtiön liiketoiminnan taloudellisiin näkökohtiin. Tämän odotetaan tarvittaessa johtavan yhtiön kehityksen, tuloksellisuuden ja tilan ymmärtämisen kannalta merkityksellisten ympäristönäkökohtien, sosiaalisten ja muiden näkökohtien analysointiin. Tämä on myös ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa 30 päivänä toukokuuta 2001 annetun komission suosituksen 2001/453/EY mukaista. Ottaen kuitenkin huomioon tilinpäätösraportoinnin alan kehittyvä luonne ja tietynkokoisille yrityksille mahdollisesti koituva rasite jäsenvaltiot voivat vapauttaa nämä yritykset velvoitteesta antaa muita kuin taloudellisia tietoja toimintakertomuksessa."

LIITE 2: YHTEISÖMUOTOON PERUSTUVAT SÄÄNNÖKSET

1. Osakeyhtiölaki

Uuden osakeyhtiölain (624/2006; jäljempänä myös "OYL") 8:5 – 8:8 § sisältää täydentävät säännökset osakeyhtiön toimintakertomuksesta.

Toimintakertomus (OYL 8:5 §)

- **OYL 8:5.1 §:** "Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot. Vastaavat tiedot voidaan kuitenkin toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaisissa toisin säädetä."
- **OYL 8:5.2 §:** "Toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta."
- **OYL 8:5.3 §:** "Toimintakertomuksessa on ilmoitettava:
 - 1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset; sekä
 - 2) pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko."
- **OYL 8:5.4 §:** "Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet."

Toimintakertomuksen tiedot lähipiirilainoista (OYL 8:6 §)

- **OYL 8:6.1 §:** "Toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 200 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta."
- **OYL 8:6.2 §:** "Yhtiön ja toisen henkilön katsotaan kuuluvan toistensa lähipiiriin, jos toinen pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa."

Toimintakertomuksen tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä (OYL 8:7 §)

"Toimintakertomuksessa on annettava selostus:

- 1) jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut;
- 2) 9 luvun 5 tai 17 §:ssä tarkoitetun osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä;
- 3) 10 luvun 3 §:ssä tarkoitetun optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä;
- 4) yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista; sekä
- 5) hallituksen voimassa olevista osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista."

Toimintakertomuksen tiedot omista osakkeista (OYL 8:8 §)

- **OYL 8:8.1 §:** "Toimintakertomuksessa on ilmoitettava osakelajeittain:
 - 3) yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä; sekä
 - 4) tilikauden aikana yhtiölle tulleet ja pantiksi otetut omat ja emoyhtiön osakkeet sekä niiden luovuttaminen ja mitätöiminen."

- **OYL 8:8.2 §:** ”Toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista:
 - 4) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne luovutettu;
 - 5) osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista; sekä
 - 6) maksettu vastike.”
- **OYL 8:8.3 §:** ”Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalla, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.”

2. Osuuskuntalaki

Osakeyhtiölakia vastaavasti osuuskuntalain (1488/2001; jäljempänä myös "OKL") 6:7 § sisältää erityissäännökset osuuskunnan toimintakertomuksesta.

- **OKL 6:7.1 §:** ”Osuuskunta saa jättää toimintakertomuksen laatimatta, jos sekä päättäneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista. Osuuskunnan on kuitenkin aina esitettävä liitetietoina ne toimintakertomukselta edellytetyt tiedot, jotka tämän lain perusteella on ilmoitettava.
- **OKL 6:7.2 §:** ”Sen lisäksi, mitä kirjanpitolaisissa säädetään, toimintakertomuksessa on oltava:
 - 1) esitys ylijäämää tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi;
 - 2) tiedot ulkomaisista sivuliikkeistä;
 - 3) jos osuuskunnasta on tullut emo-osuuskunta, tieto siitä;
 - 4) tiedot jäsenten ja osuuksien yhteenlasketuista määristä tilikauden alkaessa ja päättyessä, jos säännöissä määrätään jäsenten lisämaksuvelvollisuudesta;
 - 5) selostus, jos osuuskunta on ollut vastaanottavana osuuskuntana sulautumises- sa tai osuuskunta on jakautunut.”

3. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 9:1 §:n mukaan avoimen yhtiön samoin kuin kommandiittiyhtiön "[t]ilinpäätös on laadittava kirjanpitolain (1336/1997) ja tämän lain säännösten mukaan." Vaikka laki vaikenee toimintakertomuksesta, myös se tulee laadittavaksi KPL 3 luvun yleisiä säännöksiä noudattaen, sillä kirjanpitolain vuoden 2004 muutoslain (1304/2004) voimaannpanosäännöksen 8 kohdan mukaan "[m]itä muualla laissa säädetään kirjanpitolain nojalla laadittavasta tilinpäätöksestä, koskee soveltuvin osin myös toimintakertomusta, ellei erikseen toisin säädetä". Niin avoin yhtiö kuin kommandiittiyhtiö on kirjanpitolain tarkoittama kirjanpitovelvollinen (KPL 1:1.1 § 3 ja 4 kohta).

4. Säätiölaki ja yhdistyslaki

Säätiölain (109/1930) 11.5 §:n toisen virkkeen mukaan "[s]en lisäksi mitä kirjanpitolaisissa säädetään, toimintakertomuksesta tulee pääpiirteittäin käydä ilmi, millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi tilikauden aikana."

Yhdistyslaki (503/1989) ei puolestaan sisällä erityisiä säännöksiä toimintakertomuksesta kuten ei myöskään tilinpäätöksestä. Siten yhdistyksen toimintakertomus tulee

laadittavaksi kirjanpitolain mukaisesti, sillä yhdistys on KPL 1:1.1 §:n 5 kohdassa säädetty kirjanpitovelvolliseksi.

5. Asunto-osakeyhtiölaki

Asunto-osakeyhtiölaki (809/1991) perustaa toimintakertomusta koskevat vaatimukset kirjanpitolakiin ja osakeyhtiölakiin. Asunto-osakeyhtiölain 72 §:n mukaan ”[s]en lisäksi mitä osakeyhtiölaissa ja kirjanpitolaissa säädetään, toimintakertomuksessa on annettava tiedot:

- 1) yhtiövastikkeen käytöstä, jos vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein; sekä
- 2) talousarvion toteutumisesta”.

LIITE 3: TALOUDELLISTEN TUNNUSLUKUJEN LASKENTA- KAAVAT

Tässä liitteessä esitetään laskentakaavat yleisohjeen 2.9 luvun alakohdissa (iv) ja (v) tarkoitetuille tunnusluvuille. Kaavat vastaavat yleisohjeessa 29.10.2002 (yleisohje valtiovarainministeriön asetuksessa (538/2002) tarkoitetun tilinpäätöksen, tilinpäätöstiedotteen ja osavuositarkastuksen laatimisesta) esitettyjä laskentakaavoja. Oman pääoman tuotto prosenttia koskevasta kaavasta on esitetty versio yhtäältä kirjanpitoasetuksen (1339/1997) mukaisesti tilinpäätöksensä laativille kirjanpitovelvollisille ja toisaalta IFRS-standardeja noudattaville kirjanpitovelvollisille.

1. Oman pääoman tuotto prosentteina

1.1. Kirjanpitoasetusta noudattavat kirjanpitovelvolliset

$$\frac{\text{voitto, ylijäämä tai tappio ennen satunnaisia eriä} - \text{verot}}{\text{oma pääoma} + \text{vähemmistöosuus}} \times 100$$

Tunnusluvun jakaja lasketaan tilikauden ja edellisen tilikauden taseen mukaisten arvojen keskiarvona. Vähemmistöosuus otetaan huomioon kaavassa esitetyllä tavalla silloin, kun tieto esitetään konsernista.

1.2. IFRS-standardeja noudattavat kirjanpitovelvolliset

$$\frac{\text{tilikauden tulos}}{\text{oma pääoma}} \times 100$$

Tunnusluvun jakaja lasketaan tilikauden ja edellisen tilikauden taseen mukaisten arvojen keskiarvona.

2. Omavaraisuusaste prosentteina

$$\frac{\text{oma pääoma} + \text{vähemmistöosuus}}{\text{taseen loppusumma} - \text{saadut ennakot}} \times 100$$

Tunnusluvun jaettava ja jakaja lasketaan tilinpäätöspäivän arvojen perusteella. Vähemmistöosuus otetaan huomioon kaavassa esitetyllä tavalla silloin, kun tunnusluku esitetään konsernista.

LIITE 4: HENKILÖSTÖÄ JA YMPÄRISTÖÄ KOSKEVIEN TUNNUSLUKUJEN LASKENTAKAAVAT

1. Henkilöstöä koskevat tunnusluvut

1.1. Henkilöstön määrä jaoteltuna toiminnan luonteen ja laajuuden mukaan

Henkilöstön määrä ilmoitetaan, kun tilikautena on kalenterivuosi, tilanteen 31.12. mukaisesti todellisenä henkilölukumääränä.

Erittely voidaan perustaa toiminnan luonteen ja laajuuden mukaan:

- maantieteellisiin alueisiin;
- toimintoihin;
- toimialoihin.

Maantieteellinen jakauma voi olla sama, jonka mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään liikevaihdon jakauma maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti. Tarvittaessa kirjanpitovelvollinen voi esittää henkilöstön määrän jakauman maakohtaisesti keskeisimpien toimintamaiden osalta.

Henkilöstön määrän esittäminen toiminnoittain voi noudattaa kirjanpitovelvollisen henkilöstöryhmien jakaumaa tai toimintojen mukaista jakaumaa. Henkilöstöryhmät voidaan jakaa esimerkiksi seuraaviin luokkiin: ylin johto, keskijohto, esimiehet ja asiantuntijat, toimihenkilöt, työntekijät. Toiminnot voidaan jakaa esimerkiksi seuraaviin luokkiin: tuotanto, hallinto, tutkimus ja kehitys, myynti ja markkinointi.

1.2. Vakituisten ja määräaikaisten työsuhteiden osuus

Vakituisten ja määräaikaisten työsuhteiden osuudet ilmoitetaan 31.12. tilanteen mukaisesti. Määrät ilmoitetaan prosenttiosuuksina koko henkilöstön lukumäärästä.

$(\text{Vakituisen henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

$(\text{Määräaikaisen henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

1.3. Kokoaikaisten ja osa-aikaisten työsuhteiden osuus

Kokoaikaisten ja osa-aikaisten työsuhteiden lukumäärä ilmoitetaan 31.12. tilanteen mukaan. Määrät ilmoitetaan prosenttiosuuksina koko henkilöstön lukumäärästä.

$(\text{Kokoaikaisen henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

$(\text{Osa-aikaisen henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

Jos kirjanpitovelvollinen ilmoittaa koko henkilöstön määrän muutettuna kokonaistyöllistyvyydeksi, niin muunnetaan osa-aikaisten määrä kokoaikaisiksi työajan perusteella. Tällöin lasketaan kaikki tilikauden työtunnit yhteen ja jaetaan yhteissumma kokoaikaisen henkilön teoreettisella kokonaistuntimäärällä. Tällöin esimerkiksi kaksi osa-aikaista 50 % työaikaa tekevää henkilöä vastaa yhtä kokoaikaista. Kokonaistyöllistä-

vyYTEEN lasketaan mukaan myÖs kirjanpitoVelvollisen kÄyttÄmÄ vuokratyövoima muuttuna kokoaikaisiksi henkilöiksi samoilla periaatteilla kuin osa-aikaiset.

1.4. Henkilöstön vaihtuvuus

Henkilöstön vaihtuvuus lasketaan kirjanpitoVelvollisen palvelukseen tilikauden aikana tulleiden ja palveluksesta tilikauden aikana lähteneiden henkilöiden määrän perusteella. Vaihtuvuus lasketaan ulkoisena vaihtuvuutena, jolloin ei huomioida kirjanpitoVelvollisen henkilöstön sisäistä vaihtuvuutta. KirjanpitoVelvollinen voi halutessaan ilmoittaa sisäisen vaihtuvuuden erikseen.

Keskimääräinen vaihtuvuus:

$$\frac{(\text{Palvelukseen tulleiden henkilöiden määrä } 1.1 - 31.12. + \text{Palveluksesta lähteneiden henkilöiden määrä } 1.1 - 31.12.)}{2} \\ \text{Henkilöstön määrä } 31.12.$$

Vaihtuvuus voidaan myös esittää erikseen lähtö- ja tulovaihtuvuutena

Tulovaihtuvuus:

$$\frac{\text{Palvelukseen tulleiden henkilöiden määrä } 1.1 - 31.12.}{\text{Henkilöstön määrä } 31.12.}$$

Lähtövaihtuvuus:

$$\frac{\text{Palveluksesta lähteneiden henkilöiden määrä } 1.1 - 31.12.}{\text{Henkilöstön määrä } 31.12.}$$

1.5. Keskimääräinen työsuhteen pituus

Keskimääräinen työsuhteen pituus ilmoitetaan vuosina 31.12. tilanteen mukaisesti. Työsuhteen pituus lasketaan työsuhteen alkamisesta tilikauden päättymiseen. Keskimääräinen työsuhteen pituus saadaan laskemalla yhteen kaikkien työsuhteiden pituudet 31.12. tilanteen mukaisesti ja jakamalla yhteissumma koko henkilöstön määrällä per 31.12.

1.6. Henkilöstön ikärakenne

Henkilöstön ikärakenne ilmoitetaan 31.12. tilanteen mukaisesti.

Ikärakenne esitetään ryhmiteltynä tarkoituksenmukaisiin luokkiin, kuten esimerkiksi: 20-29, 30-39, 40-49, 50-59, 60-64 -vuotiaat henkilöt.

1.7. Irtisanottujen työsuhteiden lukumäärä

Tuotannollisista ja taloudellisista tai muista syistä työnantajan toimesta päätettyjen työsuhteiden lukumäärä tilikauden aikana (1.1.-31.12.).

Lisäksi ilmoitetaan tiedossa olevat toimet henkilöstön vähentämiseksi. Esimerkiksi käynnissä olevien yhteistoimintamenettelyjen osalta ilmoitetaan irtisanomisten ja uudelleenjärjestelyjen piiriin kuuluvan henkilöstön määrä.

1.8. Palkat ja palkkiot eriteltyinä palkitsemisjärjestelmien mukaisesti

Maksettujen palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma ilmoitetaan suoriteperusteisesti tilinpäätöksen liitetietojen henkilöstökulujen mukaisena tilikauden yhteissummana, josta eritellään tulos-, bonus- ja muiden kannustepalkkioiden osuus.

1.9. Palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvan henkilöstön osuus

Palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvan henkilöstön osuus ilmoitetaan prosenttiosuutena koko henkilöstön lukumäärästä 31.12 tilanteen mukaisesti.

$(\text{Palkitsemisjärjestelmien piiriin kuuluvan henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

1.10. Säännöllisten kehityskeskustelujen piiriin kuuluvan henkilöstön osuus

Säännöllisten kehityskeskustelujen piiriin kuuluvan henkilöstön osuus ilmoitetaan prosenttiosuutena koko henkilöstön lukumäärästä 31.12. tilanteen mukaisesti.

$(\text{Kehityskeskustelujen piiriin kuuluvan henkilöstön määrä 31.12.} / \text{Koko henkilöstön määrä 31.12.}) * 100 \%$

1.11. Koulutuspäivien lukumäärä per henkilö

Koulutuspäivien lukumäärä tilikauden (1.1.– 31.12) aikana. Koulutuspäivien lukumäärä per henkilö saadaan jakamalla koulutuspäivien lukumäärä henkilöstön keskimääräisellä määrällä.

$$\frac{\text{Koulutuspäivien lukumäärä 1.1. – 31.12.}}{\text{Henkilöstön määrä keskimäärin 1.1. – 31.12.}}$$

Henkilöstön määrä keskimäärin tilikauden aikana lasketaan yleensä siten, että kuukausien loppulukemat lasketaan yhteen ja näin saatu summa jaetaan kuukausien määrällä.

Kirjanpitovelvollinen voi myös ilmoittaa koulutuspäivä per henkilö jaoteltuna henkilöstöryhmittäin. Henkilöstöryhmät voidaan jakaa esimerkiksi seuraaviin luokkiin: ylin johto, keskijohto, esimiehet ja asiantuntijat, toimihenkilöt, työntekijät.

1.12. Henkilöstön koulutusrakenne

Henkilöstön koulutusrakenne ilmoitetaan 31.12. tilanteen mukaisesti.

Koulutusrakenne esitetään ryhmiteltynä tarkoituksenmukaisiin luokkiin, kuten esimerkiksi: peruskoulu, lukio/ammattikoulu, opistoaste, alempi/ylempi korkeakoulututkinto, lisensiaatti- ja tohtoritutkinto.

1.13. Tapaturmataajuus

Tapaturmataajuus lasketaan tilikauden aikana sattuneiden poissaoloon johtaneiden tapaturmien ja tehdyn työajan suhteena. Poissaoloon johtaneilla tapaturmilla tarkoitetaan tapauksia, jotka ovat johtaneet vähintään yhden päivän tai työvuoron poissaoloon tapaturman sattumispäivä mukaan lukien. Tehdyllä työajalla tarkoitetaan sitä työaikaa,

jonka henkilö todella on työssä. Siihen sisältyy tehdyt lisä- ja ylityöt, mutta ei poissaoloaika.

Tapaturmataajuus:

Vähintään yhden päivän poissaoloon johtaneiden tapaturmien lukumäärä 1.1. – 31.12.

Tehtyjen työtuntien määrä 1.1. -31.12.

1.14. Sairauspoissaoloprosentti

Sairauspoissaoloprosentti lasketaan jakamalla sairaudesta johtuva poissaoloaika teoreettisella säännöllisellä työajalla. Poissaoloaikaan lasketaan tilikauden sairastajan- ja tapaturma-ajan sekä lapseen sairauteen liittyvät poissaolot. Teoreettisella säännöllisellä työajalla tarkoitetaan sovitun työaika- tai työtuntijärjestelmän mukaista työaika, mukaan luettuna vuosiloma-aika. Teoreettiseen säännölliseen työaikaan ei lueta ylityöaika eikä työajan lyhentämiseen liittyviä vapaita, kuten ns. pekkasvapaita, vuorovapaita tai arkipyhiä. Säännöllisellä työajalla tarkoitetaan sovitun työaika tai työtuntijärjestelmän mukaista työaika. Siihen ei lueta vuosiloma-aikaa, ylityöaika eikä työajan lyhentämiseen liittyviä vapaita. Teoreettinen säännöllinen työaika jakaantuu säännöllisenä työaikana tehtyyn työaikaan, poissaoloaikaan ja muuhun aikaan.

Sairauspoissaoloprosentti:

$$\frac{\text{Sairauspoissaolopäivien määrä tilikaudella (1.1. - 31.12.)} * 100 \%}{\text{Teoreettinen säännöllinen työaika päivinä tilikaudella (1.1. – 31.12.)}}$$

1.15. Sukupuolirakenne (jaoteltuna henkilöstöryhmittäin)

Sukupuolirakenne ilmoitetaan 31.12. tilanteen mukaisesti.

Kirjanpitovelvollinen voi myös ilmoittaa sukupuolirakenteen jaoteltuna henkilöstöryhmittäin. Henkilöstöryhmät voidaan jakaa esimerkiksi seuraaviin luokkiin: ylin johto, keskijohto, esimiehet ja asiantuntijat, toimihenkilöt, työntekijät.

2. Ympäristötekijöitä koskevat tunnusluvut

2.1. Energian kokonaiskulutus

Energian kokonaiskulutusmäärä 1.1. – 31.12., gigajouleina (GJ).

Energian kokonaiskulutus tarkoittaa kirjanpitovelvollisen tilikauden aikana käyttämiä eri energialähteistä tuotettuja polttoaineita ja energiatuotteita. Tilastokeskus jakaa polttoaineet seuraaviin luokkiin: fossiiliset polttoaineet (öljyt, hiili, maakaasu), turve, uusiutuvat ja sekapolttoaineet (biomassa, muut sekapolttoaineet), ydinenergia ja muut energialähteet sekä sähkö ja lämpö. Kirjanpitovelvollinen voi käyttää tätä luokitusta tai muuta toimintaansa soveltuvaa luokitusta energian kokonaiskulutuksen ilmoittamiseen. Energian kokonaiskulutuksen laskemiseksi eri energialähteisiin perustuva energian kulutus muunnetaan yhteismitalliseksi energiayksiköksi. Suositeltavaa on ilmoittaa energian kokonaiskulutus jouleina. Tilastokeskuksen polttoaineluokituksessa on annettu oletuslämpöarvo eri polttoaineille joulemuunnosta varten. Kirjanpitovelvollinen voi käyttää energialaskennassa myös mittauksiin perustuvia tietoja käyttämiensä polttoaineiden lämpöarvoista. Jos kirjanpitovelvollisen energian kulutus koostuu pel-

kästään ostetun sähkön ja lämmön kulutuksesta voidaan energian kokonaiskulutus ilmoittaa myös megawattitunteina (MWh).

2.1. Ympäristövaikutusten kannalta merkittävien materiaalien kulutus

Ympäristön kannalta merkittävien materiaalien kulutusmäärä 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Ympäristön kannalta merkittävien materiaalien osalta ilmoitetaan tilikauden aikana käytettyjen materiaalien määrät tonneina. Kirjanpitovelvollinen voi määrittää toimintaansa parhaiten soveltuvan jaottelun materiaaleille. Jaottelun täytyy kuitenkin vastata yleisesti käytössä olevaa luokittelua, kuten esimerkiksi vaarallisten kemikaalien luokittelu (palo- ja räjähdysvaaralliset, terveydelle vaaralliset ja ympäristölle vaaralliset kemikaalit) tai kielletyt vaaralliset aineet sähkö- ja elektroniikkalaitteissa (RoHS-direktiivi).

2.3. Veden kokonaiskulutus

Veden kokonaiskulutusmäärä 1.1. – 31.12., kuutiometreinä (m³).

Veden kokonaiskulutus voidaan tarvittaessa jaotella esimerkiksi talousveden, jäähdytysveden sekä prosessivesien käytön mukaan tai vesilähteiden mukaan (vesijohtoverkosto, pintavesi, pohjavesi), jos veden otolla on merkittävä vaikutus vesilähteeseen.

2.4. Hiilidioksidipäästöt (CO₂)

Hiilidioksidipäästöjen määrä 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Hiilidioksidipäästöjen määrä lasketaan käytettyjen polttoaineiden määrästä päästö- ja hapetuskertoimien avulla. Jos energiantuotannon lisäksi kirjanpitovelvollisella on sellaisia prosesseja, joista hiilidioksidipäästöjä syntyy, lasketaan näiden prosessien päästöt mukaan. Päästökaupan piiriin kuuluvat kirjanpitovelvolliset ilmoittavat päästölupapäätöksen liitteenä hyväksytyn tarkkailusuunnitelman mukaan lasketut hiilidioksidipäästöt. Päästökaupan ulkopuolisten toimintojen hiilidioksidipäästöjen laskennassa suositellaan käytettäväksi energian toimittajien antamia tai laskennallisiin keskiarvotietoihin perustuvia polttoaineiden, sähkön ja lämmön CO₂-kertoimia.

2.5. Otsonikerrosta heikentävien aineiden päästöt

Otsonikatoa heikentävien aineiden päästöjen määrä 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Otsonikatoa aiheuttavien aineiden päästöt lasketaan otsonikerrosta heikentävien aineiden käyttömääristä viranomaisten määrittelemien seurantavelvoitteiden mukaisesti.

2.6. Muut merkittävät päästöt ilmaan (esim. VOC, Nox, SO₂, hiukkaset, pöly)

Päästöt ilmaan 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Päästöt ilmaan ilmoitetaan viranomaisten määrittämien mittaus- ja tarkkailuvelvoitteiden mukaisesti.

2.7. Merkittävät päästöt vesistöön

Päästöt vesistöön ilmoitetaan jäteveden kokonaismääränä ja kuormitusparametreina.

Jäteveden kokonaismäärä 1.1. – 31.12., kuutiometreinä (m³).

Jäteveden kuormitus eriteltynä päästöparametreittain 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Jäteveden kokonaismäärä ja kuormitus vesistöön ilmoitetaan viranomaisten määrittämien mittaus- ja tarkkailuvelvoitteiden mukaisesti.

2.8. Jättemäärät

Jätteiden kokonaismäärä 1.1. – 31.12., tonneina (t).

Jätteiden kokonaismäärä ilmoitetaan jaoteltuna jätetyypeittäin, kuten esimerkiksi paperi ja kartonki, pakkausjätteet, biohajoavat jätteet, sähkö- ja elektroniikkalaiteromu, metalli, lasi, romurenkaat ja romuautot sekä ongelmajätteet. Lisäksi jätetiedot voidaan ilmoittaa jätteiden käsittelytavan mukaan, kuten esimerkiksi jätteiden energiakäyttö, kierrätys ja loppusijoitus. Jättemäärät ilmoitetaan viranomaisten hyväksymän jättekirjanpidon mukaisesti.

2.9. Ympäristömenot

Ympäristömenojen kokonaismäärä 1.1. – 31.12., euroina.

Ympäristömenoina ilmoitetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (14.1.2003) mukaisesti jaoteltuna ympäristönsuojelun investointeihin ja ympäristönsuojelutoimenpiteiden aiheuttamat tilikauden kuluihin sekä tilinpäätöksen kirjattuihin ympäristövastuihin.

LIITE 5: ESIMERKKEJÄ TOIMINTAKERTOMUKSESSA ESITET- TÄVISTÄ TALOUDELLISISTA TIEDOISTA

1. Merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevat esimerkit

Seuraavat esimerkit liittyvät yleisohjeen lukuun 2.5.1. Esimerkkejä ei ole tarkoitettu sellaisenaan sovellettaviksi, vaan kunkin kirjanpitovelvollisen tulee arvioida niiden soveltuvuutta oman toimintansa kannalta ottaen huomioon mm. toimiala ja harjoitetun toiminnan laajuus.

1.1. Riskienhallintapolitiikka ja riskienhallinnan järjestäminen

Konsernissamme riskienhallinta tarkoittaa systemaattista ja ennakoivaa tapaa analysoida ja hallita toimintaan liittyviä mahdollisuuksia ja uhkia, ei yksinomaan riskien eliminointia. Tässä tarkoituksessa konsernin riskienhallinta on perustettu tietoisuuteen keskeisistä uhista mukaan lukien strategiset, toiminnalliset, rahoitus- ja vahinkoriskit, jotka uhkaavat konserniamme saavuttamasta tavoitteistaan.

Vuoden 2006 aikana yhtenäistettiin menetelmät konsernin riskien tunnistamiseksi ja priorisoimiseksi. Yhtenäisen toimintamallin perusteella arvioitiin konsernin riskienhallinnan taso, määriteltiin riskienhallintapolitiikka ja luotiin periaatteet riskiraportoinnille.

Hallitus vastaa yhtiön ja konsernin riskienhallintapolitiikasta ja valvoo sen toteuttamista. Toimitusjohtaja vastaa siitä, että riskienhallinta on asianmukaisesti järjestetty. Riskienhallinta on integroitu osaksi liiketoimintayksiköiden ja konsernin tukitoimintojen päivittäisiä liiketoimintaprosesseja ja päätöksentekoa. Jokaisella henkilökunnan jäsenellä on siten oma vastuu tunnistaa konsernimme tavoitteiden toteutumista uhkaavia riskejä.

Kukin liiketoimintayksikkö ja tukitoiminto laatii konsernin riskienhallintapolitiikan kanssa yhtenevän riskipolitiikan ja toimittaa sen toimitusjohtajan hyväksyttäväksi. Liiketoimintayksiköiden ja tukitoimintojen riskienhallintatoiminnot raportoivat konsernin riskienhallinnalle, joka vastaa riskien konsolidoinnista ja analysoinnista konserninlaajuisesti.

Taloudellisen riskienhallinnan pääperiaatteena on määrittää riskien laajuus mahdollisimman tarkasti ja seurata niitä etukäteen määriteltyihin riskirajoihin. Tässä työssä hyödynnetään Value-at-Risk -analyysiä ja muita kvantitatiivisia menetelmiä.

1.2. Strategiset ja operatiiviset riskit

Konserni on määritellyt useita potentiaalisia riskejä, joilla voi olla vaikutusta tulevaisuuden kannattavuuteen ja kehitykseen:

- Jatkuva kilpailu konsernin teollisuustuotteissa voi heikentää kannattavuutta ja sitä kautta vaatia mittavia investointeja.*
- Myyntihinnat sekä raaka-aineiden ja energiahinnat ovat syklisiä, joten hetkelliset alhaiset myyntihinnat, kalliit raaka-aine- ja energiahinnat heikentävät kannattavuutta.*
- Kulutustottumusten muutokset saattavat vaikuttaa joidenkin tuotteiden kysyntään ja siten vaikuttaa kannattavuuteen epäsuotuisasti.*

- Merkittävien investointien rahoituksessa saattaa ilmentyä vaikeuksia. Niihin luokituvat myös mahdollisesti tulevaisuudessa tehtävät merkittävät yritysostot, jotka saattavat olla tarpeen tavoitellun kasvun saavuttamiseksi.
- Yritysostojen ja fuusioiden onnistuminen vaikuttaa kasvusuunnitelmien toteutumiseen. Jos yrityskaupoissa tai fuusioissa epäonnistutaan, yhtiön kilpailukyky voi kärsiä. Toisaalta yrityskaupat voivat muuttaa yhtiön riskiprofiilia.
- Riippuvuus [x] raaka-aineesta voi nostaa konsernin raaka-ainekustannuksia tai vaikuttaa tuotantoon.
- Valuuttakurssien muutokset voivat vaikuttaa merkittävästi tulokseen.
- Ympäristölainsäädännöstä ja -määräyksistä saattaa aiheutua yhtiölle huomattavia kustannuksia, jotka vaikuttavat myyntikatteisiin ja tuloskehitykseen.
- Poliittiset, taloudelliset ja lainsäädännölliset muutokset voivat vaikuttaa Suomen ulkopuolisten investointien arvoihin.
- Energian hankinta ulkopuolisilta toimittajilta voi vaikuttaa konsernin energiakustannuksiin tai energian saantiin.

Konsernin liiketoiminta perustuu toimiville ja luotettaville tietojärjestelmille. Niihin liittyviä riskejä pyritään hallitsemaan mm. kahdentamalla kriittiset tietojärjestelmät ja tietoliikenneyhteydet, kiinnittämällä huomiota yhteistyökumppaneiden valintaan sekä standardoimalla käytössä olevia työasemamalleja ja ohjelmistoja sekä tietoturvaan liittyviä menettelytapoja. Konsernin uusi toiminnanohjausjärjestelmä otetaan lähivuosina käyttöön kaikissa toimintamaissa. Huolellisesta ennakkovalmistautumisesta huolimatta käyttöönottovaiheeseen saattaa liittyä toiminnan laatua heikentäviä häiriöitä, jotka voivat aiheuttaa myynnin sekä kannattavuuden tilapäistä alenemista. Hallitus uskoo, että pahimmat järjestelmään liittyvät toiminnalliset häiriöt koettiin järjestelmän ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä Suomessa ja että käyttöönotto muissa maissa sujuu vähemmän häiriöin.

Toiminnallisia häiriöitä voi liittyä myös muutoksiin logistisissa järjestelmissä. Suomessa vuonna 2006 toteutettu jakelun ja varastoinnin keskittäminen jakelukeskukseen heikensi väliaikaisesti jakelutoiminnan laatua sekä myyntiä ja kannattavuutta. Vuonna 2007 otetaan käyttöön uudet jakelukeskukset ulkomaisissa toimintamaissa. Saatuun kokemukseen perustuvan kehitystyön perusteella varastojen muuttojen uskotaan onnistuvan ilman merkittäviä toiminnallisia häiriöitä. Kyseisten varastojen osuus koko konsernin toimitusvolyymeista ei myöskään ole merkittävä.

Konsernin liiketoiminnan luonteen mukaisesti suurimpia tase-eriä ovat myyntisaamiset ja vaihto-omaisuus. Myyntisaamisiin liittyvää luottotappioriskiä hallitaan yhdenmukaisella luotonantopolitiikalla ja tehokkaalla perintätoiminnalla. Myyntisaamisten ja vaihto-omaisuuden arvostuksessa tilinpäätöksessä käytetään samoja, varovaisuuden periaatteista lähteviä kriteerejä.

Konsernin ydinosaaminen liittyy liiketoimintaprosesseihin, joita ovat myynti, hankinta ja logistiikka sekä tarvittaviin tukitoimintoihin, joita ovat mm. tietohallinto, talous, henkilöstöasiat ja viestintä. Ydinosaamisen ennakoimaton merkittävä vähentyminen olisi riski. Yhtiö pyrkii jatkuvasti lisäämään henkilöstönsä ydin- ja muuta merkittävää osaamista tarjoamalla mahdollisuuksia työssä oppimiseen ja koulutukseen sekä rekrytoimalla osaavaa uutta henkilöstöä.

1.3. Vahinkoriskit

Valtaosa konsernin tuotannosta on pääomavaltaita: suuri osa konsernin pääomasta on sidottu tuotantolaitoksiin. Siten esimerkiksi tulipalo tai vakava konerikko voi aiheuttaa merkittäviä omaisuus- ja keskeytysvahinkoja sekä muita epäsuoria hai-

tallisia vaikutuksia konsernin toimintaa. Konserni pyrkii suojautumaan tällaisilta riskeiltä arvioimalla riskienhallinnan kannalta tuotantolaitoksiaan ja prosessejaan.

Konserni tarkistaa säännöllisesti vakuutuksensa osana riskien kokonaishallintaa. Vakuutuksilla pyritään kattamaan kaikki ne riskit, jotka ovat taloudellisesti tai muista syistä järkevää hoitaa vakuuttamalla. Vakuutusmaksujen noustua konsernissa on kiinnitetty huomiota myös muiden riskienhallintatoimenpiteiden tehostamiseen yksiköissä, suojaustasoa alentamatta.

Vireillä ei ole oikeudenkäyntejä eikä sen toimintaan liity muitakaan hallituksen tiedossa olevia juridisia riskejä, jotka vaikuttaisivat oleellisesti yrityksen toiminnan tulokseen.

1.4. Rahoitukselliset riskit

- Rahoitusriskien hallinta: Konsernin rahoitus on keskitetty emoyhtiöön ja tytäryhtiöiden rahoitus hoidetaan pääsääntöisesti konsernin sisäisillä lainoilla. Konserniyhtiöiden likviditeetti keskitetään konsernitilien avulla. Rahoitusosasto vastaa likviditeettiylijäämän sijoittamisesta.
- Korkoriski: Korkoherkkien lainojen osuus yhtiön korollisista lainoista oli tilikauden lopussa [x] miljoonaa euroa eli [x] %. Jos lainamäärä pysyisi ennallaan ja korko nousisi 1 prosenttiyksikön verran, tämä lisäisi korkokuluja 12 kuukauden aikana noin [x] miljoonalla eurolla. Korkoriskien hallitsemiseksi konsernin lainanotto ja sijoitukset on hajautettu kiinteä- ja vaihtuvakorkoisiin instrumentteihin. Korkoriskin hallitsemiseksi voidaan käyttää apuna johdannaissopimuksia. Tavoitteena on suojautua korkotason muutosten aiheuttamilta negatiivisilta vaikutuksilta. Rahoitusosasto muokkaa lainojen korkosidonnaisuusaikaa käyttämällä korkojohdannaissopimuksia; muita johdannaissopimuksia ei käytetty tilivuoden aikana. Tavoiteduraatio on [y] vuotta ja duraation sallitaan vaihdella [x] ja [z] vuoden välillä. Toteutunut korkosidonnaisuusaika oli tilikauden aikana keskimäärin [x] vuotta.
- Valuuttariski: Konsernin kassavirroista valtaosa on euromääräistä, jolloin yhtiön altistuminen valuuttariskille (ekonominen riski ja transaktioriski) on vähäistä. Oman pääoman valuuttamääräinen, lähinnä ulkomaisesta tytäryhtiöstä johtuva, translaatiopositio oli vähäinen tilikauden lopussa. Translaatiopositiota ei ole suojattu.
- Likviditeettiriski: Likviditeettiriskin hallinnan tavoitteena on konsernin rahoituksen varmentaminen kaikissa tilanteissa. Yhtiön keskeisin rahoitusjärjestely on [x] euron EMTN-ohjelma, jonka puitteissa on laskettu liikkeeseen [x] euron määrästä joukkovelkakirjalainoja, joiden maturiteetti on [x] vuotta. Yhtiöllä on lisäksi [x] euron yritystodistusohjelma ja [x] miljoonan euron kommitoitu syndikoitu luottoliemi. Edellä mainittuihin järjestelyihin perustuvaa rahoitusta yhtiöllä oli enimmillään [x] euroa päätyneen tilikauden aikana. Konsernin likvidien varojen ja sijoitusten määrä oli [x] euroa tilikauden lopussa. Pitkäaikaisia sitovia luottolimiittejä oli tilinpäätöshetkellä nostettavissa [x] euron vasta-arvosta.
- Erityisehtoinen rahoitus (esimerkki (i)): Yhtiöllä ei ole erityisehtoista rahoitusta, joka tuloksen tai taloudellisen aseman heikentymiseen perustuvan ehdon lauetessa johtaisi erityisehdollisen rahoituksen takaisinmaksamiseen ja uudelleenrahoitusjärjestelyihin; (esimerkki (ii)): Konsernin vieraan pääoman ehtoista rahoituksesta [x] miljoonaa euroon eli [x] %:iin liittyy kovenantti- tai muita ehtoja, jotka on sidottu konsernin omavaraisuuteen tai kannattavuuteen tai konsernin omistusosuuteen toisissa konserniyhtiöissä; nämä ehdot eivät suoranaisesti rajoita asianomaisen pääoman käyttöä, mutta voivat vaikuttaa konsernin rahoitukseen jatkossa

tai vastaavasti joiltakin osin viivästyttää velkojen maksua emoyhtiölle tai saattavat edellyttää neuvotteluja rahoittajan kanssa.

- *Luottoriski: Liiketoimintayksiköt vastaavat myyntisaamisiin liittyvästä luottoriskistä. Rahoitusinstrumentteihin sisältyy riski siitä, että vastapuoli ei pysty täyttämään velvoitettaan. Likvidien varojen sijoitukset tehdään vahvistettujen limiittien rajoissa kohteisiin, joiden luottokelpoisuus on hyvä. Sijoituskohteet sekä niille määritelty limiitit tarkistetaan tarvittaessa, kuitenkin vähintään vuosittain. Sijoitustoimintaa valvotaan, eikä avoinna olevista sijoituksista odoteta aiheutuvan luottotappiota. Valuutta- ja korkojohdannaissopimuksia tehdään vain hyvän luottokelpoisuuden omaavien koti- ja ulkomaisten pankkien kanssa.*
- *Luottoluokitukset (esimerkki (i)): Yhtiö on hankkinut kansainväliset luottoluokitukset osana rahoituksensa varmentamista. Moody's Investor Services on luokittanut Yhtiön pitkäaikaiset sitoumukset luokkaan Baa2 (outlook stable). Standard & Poor's on luokittanut yhtiön pitkäaikaiset sitoumukset luokkaan BBB (outlook stable) ja lyhytaikaiset sitoumukset luokkaan A-2; (vaihtoehto (ii)): Yhtiö ei ole toistaiseksi hankkinut luottokelpoisuusluokitusta, koska sitä ei ole pidetty tarpeellisenä konsernin nykyisessä rahoitustilanteessa.*

1.5. Korollisten lainojen maturiteettijakautuma

Milj. €	31.12.06 käytössä	Käytet- tävissä	Yht.	2007	2008	2009	2010	2011 -
Lainat rahoituslaitoksilta	xxx,x		xxx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xxx,x
Suunnatut velkakirja-lainat	xxx,x		xxx,x					xxx,x
Eläkelainat	xx,x		xx,x	x,x	x,x	x,x	x,x	xx,x
Rahoitusleasingvelat	xx,x		xx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xx,x
Muut korolliset velat	xx,x		xx,x	xx,x	xx,x			
Sitovat luottolimiitit		xxx,x						
Yritys-todistukset	xxx,x	xxx,x	xxx,x	xx,x				
Yht.	xxxx,x	xxx,x	xxxx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xx,x	xxx,x

2. Esimerkit todennäköistä tulevaa kehitystä koskevista arvioista

Seuraavat esimerkit liittyvät yleisohjeen lukuun 2.5.2. Esimerkkejä ei ole tarkoitettu sellaisenaan sovellettaviksi, vaan kunkin kirjanpitovelvollisen tulee arvioida niiden soveltavuutta oman toimintansa kannalta ottaen huomioon mm. toimiala ja harjoitetun toiminnan laajuus.

Johdon käsityksen mukaan liiketoimintaympäristö säilyy haastavana myös seuraavana tilikautena. Energia- ja raaka-ainekustannusten odotetaan pysyvän vuoden 2006 tasolla tai nousevan, minkä johdosta myyntikatteisiin kohdistuu edelleen painetta. Kustannusten nousua pyritään tasapainottamaan myyntihintojen korotuksilla.

Johto on hallituksen johdolla valmistanut erillisen toimenpidesuunnitelman kuluvalle ja sitä seuraavalle tilikaudelle. Resurssit suunnataan perusliiketoimintaan ja kustannuksissa noudatetaan tiukkaa kuria.

Investointien ei arvioida ylittävän päättäneen tilikauden mukaista tasoa.

LIITE 6: ESIMERKKEJÄ HENKILÖSTÖÄ JA YMPÄRISTÖTEKIJÖITÄ KOSKEVISTA TUNNUSLUVUISTA JA MUISTA TIEDOISTA

1. Henkilöstö

1.1. Henkilöstön rakenne ja organisaatiossa tapahtuneet muutokset

Tilikauden 2006 aikana [x] työntekijää irtisanottiin tuotannollisten ja taloudellisten syiden johdosta yhtiön Suomen tehtailla. Irtisanotuista [x] jäi eläkkeelle, [x] sijoitettiin uusiin tehtäviin yhtiön sisällä, [x] määräaikaista työsuhdetta päätettiin ja [x] sai vapaaehtoisen irtisanomispaketin. Työpaikkojen menettämisen vaikutusten lieventämiseksi irtisanotuille tarjottiin myös uudelleensijoittumispalveluja.

Syyskuussa 2006 julkistetun yhtiön kannattavuuden parantamiseen tähtäävän ohjelman yhteydessä määritetyt henkilöstövähennykset koskevat noin [x] työntekijää, joista puolet on toimihenkilöitä. Henkilöstövähennykset tapahtuvat pääosin yhtiön ulkomailla sijaitsevilla tehtailla.

Henkilöstövähennysten yhteydessä yhtiö noudattaa johdonmukaista toimintatapaa, jota sovelletaan paikallisen lainsäädännön ja irtisanomiskäytäntöjen mukaan. Yhtiö on määritellyt henkilöstövähennyksiä koskevat ohjeet, joiden tavoitteena on taata mahdollisimman eettinen ja vastuullinen irtisanomiskäytäntö koko konsernissa.

1.2. Palkitseminen

Yhtiössä palkan määräytymisen perusteina ovat paikalliset kollektiiviset ja yksilölliset sopimukset, tehtävässä suoriutuminen sekä tehtävän vaativuus. Peruspalkkaa täydentävät tuloksiin sidotut palkkiojärjestelmät, joiden piirissä on yhtiön koko henkilöstö. Vuonna 2006 maksettujen palkkojen kokonaissumma oli [x] (vuonna 2005: [x]) miljoonaa euroa. Tästä [x] ([x]) miljoonaa euroa maksettiin kannustepalkkioina. Palkkiojärjestelmien piiriin kuuluu noin [x] % ([x] %) henkilöstöstä.

1.3. Henkilöstöjohtaminen

Henkilöstöjohtaminen ja henkilöstön panos ovat merkittäviä tekijöitä yhtiön pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamisessa. Yhtiön tavoitteena on luoda tulevaisuuteen suuntautunut ja kilpailukykyinen organisaatio. Tavoite saavutetaan rekrytoimalla ammattitaitoisia ja motivoituneita ihmisiä, kehittämällä heidän kykyjään sekä luomalla jatkuvaa kehittymistä ja tuloksellisuutta vaaliva yrityskulttuuri.

Henkilöstöstrategian tavoitteena on kehittää erityisesti asiantuntijoiden ja esimiesten osaamista sekä lisätä sitoutumista yhtiöön ja edistää henkilöstön työkykyä ja työhyvinvointia. Keskeisiä menestystekijöitä ovat työelämän laatutekijät kuten työn monipuolisuus, siihen vaikuttamismahdollisuus, hyvä työilmapiiri, ympäristön tuki sekä työn palkitsevuus. Yhtiö seuraa ja mittaa kyseisiä menestystekijöitä taatakseen, että henkilöstöstrategia säilyy yhteensopivana konsernin liiketoimintastrategian kanssa.

1.4. Henkilöstön ja osaamisen kehittäminen

Esimiessuunnittelu on yksi yhtiön avainprosesseista sen varmistamiseksi, että konsernin palveluksessa on sekä pitkällä että lyhyellä aikavälillä jatkuvasti asiantuntevaa, kokenutta ja sitoutunutta johtoa. Esimiessuunnittelu on koko johtamisen elinkaaren kattava jatkuva, johdonmukainen ja ennakoiva työskentelytapa. Siihen sisältyvät esimiespotentiaalin tunnistaminen sekä sisäisesti että ulkoisesti, potentiaalin houkuttelevuus, rekrytointi ja pitäminen konsernin palveluksessa, esimiesten osaamisen ja suorituksen arviointi ja kehittäminen, palkitseminen ja urasuunnittelu sekä lopulta seuraajasuunnittelu.

Esimiehille, kuten koko henkilöstölle, laaditaan vuotuisen kehityskeskustelun pohjalta henkilökohtainen kehityssuunnitelma seuraaville kahdelle vuodelle. Suunnitelma ja henkilökohtaisen suorituksen arviointi tuovat tärkeää tietoa sisäiseen esimiessuunnitteluun. Vuonna 2006 esimiessuunnittelu kattoi kaikki esimiestasot ylimmästä johdosta osastojen ja tiimien tasolle ja koski noin [x] henkilöä. Kehityskeskustelut käytiin vuonna 2006 henkilökohtaisesti koko henkilöstön kanssa. Kehityskeskustelujen käyminen oli myös osa yhtiön tulospalkkiojärjestelmää

Henkilöstön ja osaamisen kehittämisen tavoitteena on kehittää, ylläpitää ja päivittää tietotaitoa ja osaamista, joita vaaditaan yhtiön strategian toteuttamiseen. Oikea osaaminen oikeaan aikaan ja kyky sopeutua jatkuvasti muuttuvaan liiketoimintaympäristöön ovat elintärkeitä menestystekijöitä yhtiölle. Henkilöstöä kehitetään kaiken aikaa organisaation kaikilla tasoilla: uusien tulokkaiden perehdyttämisestä korkeimman johdon koulutukseen. Koulutus ja osaamisen kehittäminen tähtäävät yrityksen uusiutumiseen asiakastarpeiden ja teknologian kehittymisen mukaisesti.

Koulutuspäivien lukumäärä henkilöä kohden tilivuonna 2006 oli [x] ([x]) päivää vuodessa. Vuonna 2006 koulutusta järjestettiin erityisesti esimiehille, myyntihenkilöstölle, projektipäälliköille ja ostajille. Henkilöstön koulutustaso yhtiössä on korkea. Henkilöstöstä [x] ([x]) % on suorittanut lisensiaatin tai tohtorin tutkinnon, [x] ([x]) % ylemmän korkeakoulututkinnon, [x] ([x]) % alemman korkeakoulututkinnon, [x] ([x]) % opistoasteisen tutkinnon ja [x] ([x]) % ammatillisen tutkinnon.

Seuraavan 10 vuoden aikana yhtiön henkilöstöstä noin [x] % siirtyy eläkkeelle. Uusien työntekijöiden ja osaajien palkkaaminen onkin yksi yhtiön lähivuosien suurimmista haasteista. Näitä haasteita pyritään ennakoimaan mm. tehostetulla henkilöstön kehittämisellä.

1.5. Työhyvinvointi

Yhtiö toteuttaa vuosittain koko henkilöstön kattavan tyytyväisyystutkimuksen. Henkilöstötyytyväisyystutkimus on tärkeä ja monipuolinen mittari kuvaamaan johtamisen laatua ja työilmapiirin kehittymistä. Tutkimuksella arvioidaan henkilöstön tyytyväisyyttä omaan työhön, esimiehen toimintaan, oman yksikön ja koko yhtiön toimintaan. Tutkimuksen tuloksia verrataan muiden alan yritysten vastaavien tutkimusten tuloksiin ja käytetään pohjana erilaisissa kehitysprosesseissa. Vuonna 2006 tutkimus osoitti selvästi tarpeen kehittää henkilöjohtamista ja esimiestoimintaa. Yhtiö keskittyykin jatkossa voimakkaasti henkilöjohtamistaitojen vahvistamiseen. Osana tätä työtä on laadittu henkilöjohtamisen kehittämisohjelma, jonka tavoitteena on kehittää johtajien esimies-, viestintä- ja muutoksenhallintataitoja.

Ikärakenne yhtiössä vaihtelee yksiköittäin ja joidenkin alojen ammattilaisten

keski-ikä on varsin korkea. Ennen aikaista eläkkeelle jäämistä pyritään ehkäisemään parantamalla työkykyä työterveyshuollon avulla, työturvallisuuden kehittämisellä sekä erilaisilla työkykyä edistävillä kursseilla, kuntoutuksilla ja vapaa-ajantoiminnalla. Henkistä hyvinvointia kehitetään mielekkäillä työkokonaisuuksilla, esimiestyöllä ja yhteishenkeä kasvattavilla tilaisuuksilla. Joustavat tehtävät ja työaikajärjestelyt sekä osa-aikaeläkevaihtoehdot ovat keinoja työssäoloajan pidentämiseen.

1.6. Työterveys ja turvallisuus

Turvallisuuskulttuurin edistäminen jatkui yhtiössä tilivuonna 2006. Tavoitteena on työtapaturmien määrän vähentäminen kohti nollatasoa. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi toteutettiin kattavaa turvallisuuden kehittämisohjelmaa. Ohjelma sisältää muun muassa konsernitason turvallisuusvaatimusten käyttöönoton, turvallisuuskoulutusta organisaation kaikilla tasoilla ja toimipaikoilla tehtäviä turvallisuuden havainnointikierroksia. Vuoden 2006 lopussa yhtiössä voimassa olleet OHSAS 18001- tai vastaavan standardin mukaiset työterveyshuollon ja työsuojelun johtamisjärjestelmän sertifikaatit kattoivat [x] % yhtiön henkilöstöstä.

Vuonna 2006 tapahtui [x] vähintään yhden päivän poissaoloon johtanutta työtapaturmaa. Tämä tarkoittaa [x] tapaturmaa yhtä miljoonaa työtuntia kohti. Työtapaturmien aiheuttamia poissaolopäiviä oli [x] eli [x] % työajasta. Vuonna 2006 tapahtui [x] kuolemaan johtanutta tapaturmaa. Työn riskien arvioinnin ja turvallisuusohjeiden noudattamisen parantaminen ovat keskeisiä toimia tilivuoden 2007 tavoitteen saavuttamiseksi, joka on alle [x] tapaturmaa miljoonaa työtuntia kohti. Sairauspoissaolojen osuus säännöllisestä työajasta oli [x] % vuonna 2006.

1.7. Tasa-arvo

Yhtiöllä on hallituksen vuonna 2003 hyväksymä tasa-arvopolitiikka, jota kaikki yksiköt noudattavat. Perustana on EU-lainsäädäntö, jonka pohjalta yhtiölle on tehty kansainvälisesti sovellettava malli. Tasa-arvopolitiikan tavoitteena on edistää naisten ja miesten tasapuolista hakeutumista avoimna oleviin tehtäviin, tasapuolisia mahdollisuuksia kehittymiseen ja uralla etenemiseen, tasapuolista sijoitumista organisaation eri tasoille ja samanarvoisuutta palkkauksessa ja muissa työsuhteen ehdoissa.

Yhtiön henkilöstöstä naisia on [x] ([x]) % ja miehiä [x] ([x]) %. Naisten osuus ylimmässä johdossa on [x] ([x]) %, keskijohdossa [x] ([x]) %, toimihenkilöissä [x] ([x]) % ja työntekijöissä [x] ([x]) %.

2. Ympäristötekijät

2.1. Ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät

Yhtiön ympäristötyön lähtökohtana ovat oman ja asiakkaiden toimintaympäristön lainsäädännölliset ja toiminnalliset vaatimukset. Yhtiön tuotteiden merkittävimmät ympäristövaikutukset syntyvät lähinnä silloin, kun tuotteita käytetään. Siksi ympä-

ristöajattelu on laajennettu tuotteiden koko elinkaareen, ja ympäristö- ja turvallisuusasiat otetaan huomioon tuotteiden suunnittelussa ja tuotekehityksessä. Yhtiön ympäristöasioiden hallinta perustuu konsernin riskienhallinta- ja ympäristöpolitiikkoihin, ohjeisiin sekä ympäristöjärjestelmiin. Yhtiön hallitus hyväksyi uuden ympäristöpolitiikan ja siihen liittyen yhtiön ympäristötavoitteet. ISO14001-standardin mukaisesti sertifioitujen ympäristöjärjestelmien kattavuus tilikauden päättyessä oli [x] ([x]) % liikeitoiminnasta.

2.2. Merkittävät ympäristönäkökohdat ja aikaansaadut parannukset

Yhtiön merkittävimmät ympäristönäkökohdat liittyvät materiaalien ja raaka-aineiden käyttöön, energian kulutukseen sekä päästöjen ja jätteiden syntymiseen. Yhtiö investoi vuoden 2006 aikana ympäristönsuojeluun tuotantolaitoksillaan yhteensä [x] miljoonaa euroa. Investoinnit vähentävät tuotantolaitosten pölypäästöjä [x] % sekä tehostavat merkittävästi jätevesien käsittelyä. Investointien seurauksena toimipaikat täyttävät vuonna 2007 voimaan astuvien uusien ympäristölupien vaatimukset.

2.3. Ympäristönsuojelun taso suhteessa vaatimuksiin

Yhtiö pyrkii järjestelmällisesti tunnistamaan toimintansa ympäristöriskit. Yritysjärjestelyjen ja uusien hankkeiden yhteydessä arvioidaan aina ympäristönäkökohdat. Yhtiö on selvittänyt aiempaan toimintaan liittyvät ympäristövastuut ja kirjannut tarvittavat varaukset ympäristövahingoista johtuviin tuleviin kunnostuskustannuksiin. Johdon tiedossa ei ole tapauksia, joilla olisi merkittävä vaikutus yhtiön taloudelliseen asemaan. Vuoden 2006 tilinpäätökseen sisältyvistä pakollisista varauksista [x] miljoonaa euroa kohdistuu ympäristövastuisiin. Nämä varaukset liittyvät lähinnä saastuneen maaperän puhdistushankkeisiin.

Vuonna 2006 yhtiössä tapahtui yhteensä [x] luparajojen ylitystä ja [x] tapaus, joissa ympäristömääräyksiä ei noudatettu. Lupaehtojen ylitykset tapahtuivat pääosin Suomen toimipaikoissa. Ne johtuivat ongelmista jätevesien käsittelyssä. Toiminta on saatu kaikilta osin lupaehtojen mukaiseksi korjaamalla rikkoutuneet laitteistot sekä kehittämällä toimintatapoja. Tapauksista ei aiheutunut yhtiölle sanktioita tai merkittäviä taloudellisia vastuita.

Euroopan unionin uusi kemikaalilainsäädäntö (REACH) tulee voimaan vuoden 2007 alusta. Uusi lainsäädäntö lisää merkittävästi rekisteröinnin, testaamisen ja riskienarvioinnin kustannuksia EU:ssa myytävälle tai sinne tuotavalle, jo käytössä oleville kemiallisille aineille. Tällä hetkellä yhtiö valmistaa tai tuo EU-alueelle noin [x] sellaista ainetta, joita REACH tulee koskemaan. REACH-säädösten voimaantulo aiheuttaa yhtiölle vuositasolla lisäkustannuksia noin [x] miljoonaa euroa.

Yhtiön toimipaikat kuuluvat päästökauppajärjestelmän piiriin. Yhtiö sai alkuaikoina päästöoikeuksia päästökaupunkaudelle 2005 – 2007 noin [x] tonnia vuodessa.

Vuoden 2006 aikana toteutuneet hiilidioksidipäästöt olivat yhteensä [x] tonnia. Käyttämättä jääneitä päästöoikeuksia myytiin markkinoille. Päästöoikeuksien myynnistä saatu tulo, [x] miljoonaa euroa, on kirjattu yhtiön tulokseen.

2.4. Ympäristönsuojelun taso toiminnan luonteeseen ja laajuuteen nähden

Yhtiön johto seuraa säännöllisesti ympäristötekijöihin liittyvien avaintunnuslukujen kehittymistä sekä niille asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Olennaiset ympäristötunnusluvut liittyvät energian kulutukseen, päästöihin ilmaan ja jätteisiin. Konsernitasolla seurataan lisäksi olennaisina tietoina ympäristöasioihin liittyvien poikkeamien, kuten lupaehtojen ylitysten, määrää ja ympäristökustannuksia.

Ympäristöntunnusluvut	2006	2005	2004
<i>Energian kulutus (TJ)</i>	[x]	[x]	[x]
<i>Hiilidioksidipäästöt (1000t)</i>	[x]	[x]	[x]
<i>VOC-päästöt (t)</i>	[x]	[x]	[x]
<i>Jättemäärät (t):</i>			
- ongelmajätteet	[x]	[x]	[x]
- kaatopaikkajäte	[x]	[x]	[x]
- hyötykäytetty jäte	[x]	[x]	[x]
<i>Ympäristömenot (milj. eur)</i>			
- ympäristönsuojeluinvestoinnit	[x]	[x]	[x]
- ympäristönsuojelun käyttömenot			[x][x]
<i>Ympäristövastuut (pakolliset varaukset)</i>	[x]	[x]	
	[x]	[x]	
<i>Lupaehtojen ylitykset (kpl)</i>	[x]	[x]	[x]

2.5. Toimintakertomuksen suhde muuhun ympäristöraportointiin

Yhtiö julkaisee vuosittain erillisen yhteiskuntavastuuraportin, joka sisältää laajemmin tietoa yhtiön ympäristöasioiden hoidon tilasta ja kehityksestä. Yhteiskuntavastuuraportin hyväksyy yhtiön hallitus ja raportin tietosisällön varmentaa ulkopuolinen riippumaton taho. Ympäristömenoja, -vastuita ja lupaehtojen ylityksiä koskevat tunnusluvut kattavat yhtiön juridisen konsernirakenteen mukaiset yksiköt noudattaen konsernitilinpäätöksen yhdistelyperiaatteita. Energian kulutusta, päästöjä ja jätteitä kuvaavat tunnusluvut kattavat yhtiön tuotannolliset toimipaikat sekä yhtiön omistamat ja hallinnoimat kiinteistöt.