

KIRJANPITOLAUTAKUNTA
Kauppa- ja teollisuusministeriö
21.11.2006

YLEISOHJE TULOSLASKELMAN JA TASEEN ESITTÄMISESTÄ

1. JOHDANTO	2
2. KULULAJIKOHTAISEN TULOSLASKELMAN MALLI	4
3. TOIMINTOKOHTAISEN TULOSLASKELMAN MALLI	6
4. TASEEN MALLI	6

Liite 1	Kululajikohtainen tuloslaskelma
Liite 2	Toimintokohtainen tuloslaskelma
Liite 3	KPA 1:6 §:ssä tarkoitettu taseen malli

1. JOHDANTO

1.1. Yleistä

Kirjanpitolautakunta on kirjanpitolain (1336/1997; jäljempänä myös ”KPL”) 8:2.1 §:n nojalla päättänyt antaa seuraavan ohjeen kirjanpitoasetuksen (1339/1997; jäljempänä myös ”KPA”) 1:1, 1:2, 1:6, 1:7, 1:10.3 ja 1:10.4 §:ssä tarkoitettujen tuloslaskelmien ja taseiden esittämisestä. Lisäksi kirjanpitolautakunta on uuden osakeyhtiölain (624/2006; jäljempänä myös ”OYL”) 8:11 §:n nojalla päättänyt antaa ohjeen osakeyhtiön oman pääoman esittämisestä taseessa OYL 8:1 §:n mukaisesti.

Tämä yleisohje korvaa 20.4.1998 annetun yleisohjeen otsikkoasiassa. Yleisohje ei koske tilinpäätöksiä, jotka laaditaan KPL 7a luvun nojalla noudattaen kansainvälisiä tilinpäätöss-tandardeja.

Tässä yleisohjeessa ei käsitellä aatteellisen yhteisön ja säätiön KPA 1:3 §:ssä tarkoitettua tuloslaskelmaa. Myös KPA 1:4 §:n mukainen kiinteistön ja KPA 1:5 §:n mukainen ammatinharjoittajan tuloslaskelma on rajattu tämän yleisohjeen ulkopuolelle.

Yleisohjeessa kuvataan lähtökohtaisesti tuloslaskelma- ja tasekaavojen vähimmäissisältöä; kirjanpitolain yleisestä 3:2.1 §:n oikeiden ja riittävien tietojen esittämistä koskevan säännöksen nojalla kirjanpitovelvollisen tulee kuitenkin tarvittaessa antaa yksityiskohtaisempaa informaatiota liitetietona tai KPA 1:9 §:ssä tarkoitettulla tavalla kaavassa.

1.2. Säännökset

Tuloslaskelman ja taseen kaavoista säädetään KPA:n 1 luvussa. Kululajikohtaista tuloslaskemakaavaa koskevat säännökset sisältyvät 1:1 §:ään ja toimintakohtaista koskevat 1:2 §:ään; säännökset tasekaavasta on puolestaan kirjattu KPA 1:6 §:ään. Mainittuja säännöksiä täydentävät KPA 1:7 – 1:11 §:t kuuluvat seuraavasti:

KPA 1:7 § – Lyhennetty tase

[1 mom.] Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista, tase saadaan 6 §:n 1 momentissa säädetyin sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan.

V a s t a a v a a

A Pysyvät vastaavat

1. Aineettomat hyödykkeet
2. Aineelliset hyödykkeet
3. Sijoitukset

B Vaihtuvat vastaavat

1. Vaihto-omaisuus
2. Saamiset; lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen
3. Rahoitusarvopaperit
4. Rahat ja pankkisaamiset

Vastattavaa

A Oma pääoma

1. Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma
2. Ylikurssirahasto
3. Arvonkorotusrahasto
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot
6. Edellisten tilikausien voitto (tappio)
7. Tilikauden voitto (tappio)

B Tilinpäätössiirtojen kertymä

C Pakolliset varaukset

D Vieras pääoma; lyhyt- ja pitkäaikainen erikseen

[2 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, lyhennetyssä taseessa on eriteltävä myyntisaamiset, ostovelat ja saadut ennakkomaksut.

KPA 1:8 § – Esittämistavan jatkuvuus: Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä.

KPA 1:9 § – Yksityiskohtaisempi esittäminen: Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

KPA 1:10 § – Erien yhdisteleminen

[1 mom.] Tuloslaskelmassa on ilmoitettava tuotto- ja kuluerät erikseen niitä toisistaan vähentämättä, jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

[2 mom.] Milloin kirjanpitovelvollisella on saaminen siltä, jolle hän itse on velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava niitä toisistaan vähentämättä, jollei vähentäminen ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

[3 mom.] Edellä 1–5 §:ssä säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Edellä 1 tai 2 §:n kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

[4 mom.] Edellä 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkittyjä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.

KPA 1:11 § – Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen

[1 mom.] Jos kirjanpitovelvollisen toiminnan luonne sitä edellyttää, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä 1, 2 ja 6 §:stä poiketen arabialaisilla numeroilla merkityistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimikkeitä.

[2 mom.] – kumottu.

[3 mom.] Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta tai taseesta. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1–6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.

2. KULULAJIKOHTAISEN TULOSLASKELMAN MALLI

- 2.1. Kirjanpitoasetuksen 1:1 §:ssä tarkoitetun kululajikohtaisen tuloslaskelman malli esitetään liitteessä 1.
- 2.2. Liitteen 1 mallin mukaisen tuloslaskelman sijasta kululajikohtainen tuloslaskelma saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa. Myös tällöin tuloslaskelmaan tulee merkitä seuraavat välisummat:
- Materiaalit ja palvelut yhteensä;
 - Henkilöstökulut yhteensä;
 - Poistot ja arvonalentumiset yhteensä;
 - Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä;
 - Satunnaiset erät yhteensä; ja
 - Tilinpäätössiirrot yhteensä
- 2.3. Kirjanpitoasetuksen 1:10.3 §:ssä tarkoitetussa tuloslaskelmassa on aina esitettävä vähintään seuraavat erät:

TULOSLASKELMA

	(Tilikausi)		(Edellinen tilikausi)
	_____._____._____		_____._____._____
LIKEVAIHTO	0,00		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot	0,00		0,00
Liiketoiminnan muut kulut	- 0,00		- 0,00
LIKEVOITTO (-TAPPIO)	0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut	+/- 0,00		+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	0,00		0,00
Satunnaiset erät	+/- 0,00		+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot	+/- 0,00		+/- 0,00
Välittömät verot	- 0,00		- 0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	0,00		0,00

Erään "Liiketoiminnan muut kulut" sisällytetään liitteessä 1 luetelluista eristä myös "Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys", "Valmistus omaan käyttöön", "Materiaalit ja palvelut" sekä "Poistot ja arvonalentumiset".

Edellä mainitun säännöksen nojalla KPA 1:1 §:ssä säädetyn tuloslaskelmakaavan erää saadaan yhdistellä:

- 1) jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi; tai
- 2) jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan.

Kirjanpitolautakunta katsoo, että:

- *vähämerkityksellisyyttä* 1 kohdassa tulee tulkita suppeasti; epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa yhdistelemistä ei tule tehdä;
- edellä 2 kohdassa tarkoitettua *selkeyttä* tulee arvioida tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän näkökulmasta; selkeyden perusteella yhdistellyt erät on eriteltävä KPA 2:3.1 §:n 6 kohdan nojalla liitetietona.

- 2.4. Sen lisäksi mitä 2.3 on esitetty, tuloslaskelmaa saadaan KPA 1:1.4 §:n nojalla lyhentää myös siten, että liitteessä 1 ennen ”Henkilöstökuluja” mainitut erät lasketaan yhteen ”*Bruttotulokseksi*” edellyttäen, että päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista, jotka tätä yleisohjetta annettaessa olivat:
- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 3 400 000 euroa
 - 2) taseen loppusumma 1 700 000 euroa
 - 3) palveluksessa keskimäärin 25 henkilöä.

3. TOIMINTOKOHTAISEN TULOSLASKELMAN MALLI

- 3.1. Kirjanpitoasetuksen 1:2 §:ssä tarkoitetun toimintokohtaisen tuloslaskelman malli esitetään liitteessä 2.
- 3.2. Liitteen 2 mallin sijasta toimintokohtainen tuloslaskelma saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa. Myös tällöin tuloslaskelmaan tulee merkitä seuraavat välisummat:
- Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä;
 - Satunnaiset erät yhteensä; ja
 - Tilinpäätössiirrot yhteensä.
- 3.3. Mitä edellä kohdissa 2.3 ja 2.4 on esitetty, sovelletaan vastaavasti toimintokohtaisen tuloslaskelman esittämiseen.

4. TASEEN MALLI

- 4.1. Kirjanpitoasetuksen 1:6 §:ssä tarkoitetun taseen malli esitetään liitteessä 3.

Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa halutessaan merkitä taseeseen seuraavat välisummat:

Vastaaviin

- Pysyvät vastaavat yhteensä; ja
- Vaihtuvat vastaavat yhteensä;

Vastattaviin

- Oma pääoma yhteensä; ja
- Vieras pääoma yhteensä.

- 4.2. Liitteen 3 mallin sijasta tase saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita. Tällöin taseeseen tulee merkitä seuraavat välisummat:

Vastaaviin

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

Vastattaviin

- Muut rahastot yhteensä;
- Tilinpäätössiirtojen kertymä yhteensä;
- Pakolliset varaukset yhteensä;
- Pitkäaikaiset velat yhteensä; ja
- Lyhytaikaiset velat yhteensä.

4.3. Kirjanpitoasetuksen 1:7 §:ssä tarkoitetun *lyhennetyn taseen* malli on seuraava:

T A S E

(Tilikauden päättymispäivä)

(Edellisen tilikauden päättymispäivä)

— · — · —

— · — · —

V a s t a a v a a**PYSYVÄT VASTAAVAT****Aineettomat hyödykkeet**

0,00

0,00

Aineelliset hyödykkeet

0,00

0,00

Sijoitukset

0,00

0,00

VAIHTUVAT VASTAAVAT**Vaihto-omaisuus**

0,00

0,00

Saamiset**Pitkäaikaiset**

Myyntisaamiset

0,00

0,00

Laskennalliset verosaamiset

0,00

0,00

Muut saamiset

0,00

0,00

0,00

0,00

Lyhytaikaiset

Myyntisaamiset

0,00

0,00

Laskennalliset verosaamiset

0,00

0,00

Muut saamiset

0,00

0,00

0,00

0,00

Rahoitusarvopaperit

0,00

0,00

Rahat ja pankkisaamiset0,000,00**Vastaavaa yhteensä**0,000,00**T A S E**

(Tilikauden päättymispäivä)

(Edellisen tilikauden päättymispäivä)

— · — · —

— · — · —

V a s t a t t a v a a**OMA PÄÄOMA****Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma**

0,00

0,00

Arvonkorotusrahasto

0,00

0,00

Käyvän arvon rahasto

0,00

0,00

Muut rahastot

0,00

0,00

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

0,00

0,00

Tilikauden voitto (tappio)

0,00

0,00

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

0,00

0,00

PAKOLLISET VARAUKSET

0,00

0,00

VIERAS PÄÄOMA**Pitkäaikainen**

Pääomalainat

0,00

0,00

Saadut ennakot

0,00

0,00

Ostovelat

0,00

0,00

Laskennalliset verovelat

0,00

0,00

Muut velat

0,00

0,00

0,00

0,00

Lyhytaikainen

Pääomalainat

0,00

0,00

Saadut ennakot

0,00

0,00

Ostovelat

0,00

0,00

Laskennalliset verovelat

0,00

0,00

Muut velat

0,000,000,000,00**Vastattavaa yhteensä**0,000,00

Osakeyhtiöitä silmällä pitäen KPA 1:7 §:ssä edellytetään "Ylikurssirahaston" esittämistä omana eränään; tätä käsitellään seuraavassa kohdassa 4.4.

Mahdolliset KPA 1:6:5 §:ssä tarkoitetut erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseen vastaavissa. Kirjanpitolautakunta on antanut asiasta muun muassa lausunnot 837/1986 (asianajotoiminta), 1320/1995 (perintätoiminta) ja 1334/1995 (aatteellinen yhteisö ja säätiö).

Edellä esitetyn mallin sijasta lyhennetty tase saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusrakkeita. Myös tällöin lyhennettyyn taseeseen tulee merkitä seuraavat välisummat:

Vastaaviin

- Pitkäaikaiset saamiset yhteensä;
- Lyhytaikaiset saamiset yhteensä; ja

Vastattaviin

- Pitkäaikaiset velat yhteensä; ja
- Lyhytaikaiset velat yhteensä.

Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa halutessaan merkitä lyhennettyyn taseeseen seuraavat välisummat:

Vastaaviin

- Pysyvät vastaavat yhteensä; ja
- Vaihtuvat vastaavat yhteensä;

Vastattaviin

- Oma pääoma yhteensä; ja
- Vieras pääoma yhteensä.

4.4. Osakeyhtiön taseessa oma pääoma esitetään seuraavasti:

T A S E

(Tilikauden päättymispäivä)

(Edellisen tilikauden päättymispäivä)

—:—:—

—:—:—

V a s t a t t a v a a

OMA PÄÄOMA

Osakepääoma

Osakepääoma	0,00		0,00	
Osakepääoman korotus	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Ylikurssirahasto

	0,00		0,00	
--	------	--	------	--

Arvonkorotusrahasto

	0,00		0,00	
--	------	--	------	--

Käyvän arvon rahasto

	0,00		0,00	
--	------	--	------	--

Vararahasto

	0,00		0,00	
--	------	--	------	--

Muut rahastot

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	0,00		0,00	
--	------	--	------	--

Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot	0,00		0,00	
-------------------------------------	------	--	------	--

Muut rahastot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
---------------	-------------	------	-------------	------

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

	0,00			
--	------	--	--	--

Tilikauden voitto (tappio)

	0,00			0,00
--	------	--	--	------

Kumotun osakeyhtiölain (734/1978) mukaiset *vararahasto* ja *ylipurssirahasto* ovat uuden OYL 8:1 §:ssä tarkoitettua sidottua omaa pääomaa (laki osakeyhtiölain voimaantuloa 625/2006, 16 §); uuden OYL:n voimaantultua niitä ei enää voi kerryttää, ellei kerryttämi-

nen perustu - lainsäädännön yleisiä voimaantulovaikutuksia vastaavalla tavalla - kumotun osakeyhtiölain aikana tehtyyn päätökseen, jossa on lain sallimalla tavalla nimenomaisesti määrätty asianomainen erä merkittäväksi joko vararahastoon tai ylikurssirahastoon. Vararahasto on kaavassa esitetty KPA 1:6 §:n "Muista rahastoista" erillisenä eränä, sillä se on sidottua omaa pääomaa.

Uudelleenarvostusrahasto saadaan esittää yksinomaan KPL 7a luvussa tarkoitettua kansainvälistä tilinpäätössäännöstöä noudattaen tilinpäätöksensä laativan kirjanpitovelvollisen taseessa; uudelleenarvostusrahastoa ei tule sekoittaa KPL 5:17.1 §:ssä tarkoitettuun *arvonkorotusrahastoon*.

Uusi osakeyhtiölaki ei salli omien osakkeiden aktivoimista. Kumotun osakeyhtiölain nojalla mahdollisesti aktivoidut *Omat osakkeet* eliminoidaan taseesta *Omien osakkeiden rahastoa* vastaan.

Kirjanpitolautakunta pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että osakeyhtiön taseen liitetietona ilmoitetaan:

- *sidotun oman pääoman* määrä, joka saadaan laskemalla yhteen kaavassa ennen "Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoa" esitetyt erät ja "Yhtiöjärjestyksen mukaisista rahastoista" ne, joiden käyttötarkoitus on sidottu; ja
- *vapaan oman pääoman* määrä, joka käsittää muut kuin edellä mainitut erät omasta pääomasta.

Osakeyhtiölain 12:2.4 §:n nojalla *pääomalaina* merkitään taseeseen erilliseksi eräksi (**KILA 1787/2006**). Lain esitöiden (hallituksen esitys 109/2005 vp. s. 122) mukaan pääomalaina kuuluu lähtökohtaisesti vieraaseen pääomaan (ks. liite 3), joten sitä ei ole esitetty edeltävässä kaavassa oman pääoman eränä.

Edellä esitetyn mallin sijasta oman pääoman erät saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita. Myös tällöin taseeseen tulee merkitä välisumma "Muut rahastot yhteensä".

Kirjanpitolautakunta katsoo, että KPL 3:2 §:ssä tarkoitettu oikean ja riittävän kuvan antaminen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta edellyttää yleensä liitetiedon esittämistä OYL 13:5 §:ssä tarkoitettusta jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta.

4.5. Kirjanpitoasetuksen 1:10.4 §:ssä tarkoitetussa taseessa on aina esitettävä vähintään seuraavat erät:

T A S E	(Tilikauden päättymispäivä)		(Edellisen tilikauden päättymispäivä)	
	— · — · —		— · — · —	
V a s t a a v a a				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineettomat hyödykkeet	0,00		0,00	
Aineelliset hyödykkeet	0,00		0,00	
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Muut sijoitukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
Vaihto-omaisuus	0,00		0,00	
Saamiset	0,00		0,00	
Rahoitusarvopaperit				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Muut rahoitusarvopaperit	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahat ja pankkisaamiset		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
V a s t a a v a a y h t e e n s ä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

T A S E	(Tilikauden päättymispäivä)		(Edellisen tilikauden päättymispäivä)	
	— · — · —		— · — · —	
V a s t a t t a v a a				
OMA PÄÄOMA				
Osake-, osuus				
tai muu vastaava pääoma	0,00		0,00	
Ylikurssirahasto	0,00		0,00	
Arvonkorotusrahasto	0,00		0,00	
Käyvän arvon rahasto	0,00		0,00	
Muut rahastot	0,00		0,00	
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	0,00		0,00	
Tilikauden voitto (tappio)	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN				
KERTYMÄ		0,00		0,00
PAKOLLISET VARAUKSET		0,00		0,00
VIERAS PÄÄOMA		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
Pääomalaina	0,00		0,00	
Muu vieras pääoma	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
V a s t a t t a v a a y h t e e n s ä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Mahdolliset KPA 1:6.5 §:ssä tarkoitetut erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseen vastaavissa. Kirjanpitolaetakunta on antanut asiasta muun muassa lausunnot 837/1986 (asianajotoiminta), 1320/1995 (perintätoiminta) ja 1334/1995 (aatteellinen yhteisö ja säätiö).

Kirjanpitoasetuksen 1:10.4 §:n nojalla KPA 1:6 §:ssä säädetyn tasekaavan muita eriä saadaan yhdistellä:

- 1) jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi; tai
- 2) jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan.

Kirjanpitolautakunta katsoo, että:

- *vähämerkityksellisyyttä* 1 kohdassa tulee tulkita suppeasti; epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa yhdistelemistä ei tule tehdä;
- edellä 2 kohdassa tarkoitettua *selkeyttä* tulee arvioida tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän näkökulmasta; selkeyden perusteella yhdistellyt erät on eriteltävä KPA 2:4.1 §:n 12 kohdan ja 2: 5.1 §:n 5 kohdan nojalla liitetietona.

Edellä säädetyn mallin sijasta tase saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita. Myös tällöin taseeseen tulee merkitä seuraavat välisummat:

Vastaaviin

- Sijoitukset yhteensä;
- Rahoitusarvopaperit yhteensä; ja
- Rahat ja pankkisaamiset yhteensä;

Vastattaviin

- Oma pääoma yhteensä.

Liite 1

TULOSLASKELMA

	(Tilikausi)		(Edellinen tilikausi)	
	-	-	-	-
LIKEVAIHTO		0,00		0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-	0,00	+/-	0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	0,00	-/+	0,00
Ulkopuoliset palvelut	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
Liiketoiminnan muut kulut	-	<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
LIKEVOITTO (-TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteis- yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-	0,00	-	0,00
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	-	0,00	-	0,00
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	-	0,00	-	0,00
Muille	-	<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ		0,00		0,00
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	-	<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	0,00	-/+	0,00
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	<u>0,00</u>	-/+	0,00
Tuloverot				
Tilikauden verot	-	0,00	-	0,00
Laskennalliset verot	-	<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
Muut välittömät verot	-	<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

TULOSLASKELMA

	(Tilikausi)		(Edellinen tilikausi)	
	— · — · —	— · — · —	— · — · —	— · — · —
LIKEVAIHTO		0,00		0,00
Hankinnan ja valmistuksen kulut		- 0,00		- 0,00
Bruttokate		0,00		0,00
Myyntin ja markkinoinnin kulut		- 0,00		- 0,00
Hallinnon kulut		- 0,00		- 0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut kulut		- 0,00		- 0,00
LIKEVOITTO (-TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin				
Yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteys-				
Yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien				
sijoituksista				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien				
sijoituksista	- 0,00		- 0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien				
vastaavien rahoitusarvopapereista	- 0,00		- 0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	- 0,00		- 0,00	
Muille	- 0,00	+/- 0,00	- 0,00	+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN				
SATUNNAISIA ERIÄ		0,00		0,00
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	- 0,00	+/- 0,00	- 0,00	+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS-				
SIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirot				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+ 0,00		-/+ 0,00	
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-)				
tai vähennys (+)	-/+ 0,00	-/+ 0,00	-/+ 0,00	-/+ 0,00
Tuloverot				
Tilikauden verot	- 0,00		- 0,00	
Laskennalliset verot	- 0,00	- 0,00	- 0,00	- 0,00
Muut välittömät verot		- 0,00		- 0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Liite 3

TASE

	(Tilikauden päättymispäivä)		(Edellisen tilikauden päättymispäivä)	
	— · — · —		— · — · —	
V a s t a a v a a				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineettomat hyödykkeet				
Kehittämismenot	0,00		0,00	
Aineettomat oikeudet	0,00		0,00	
Liikearvo	0,00		0,00	
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet				
Omistettut	0,00		0,00	
Vuokraoikeudet	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rakennukset ja rakennelmat	0,00		0,00	
Omistettut	0,00		0,00	
Vuokraoikeudet	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Koneet ja kalusto	0,00		0,00	
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00		0,00	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Osuudet omistusyhteisyriksissä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyriksiltä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
Vaihto-omaisuus	0,00		0,00	
Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
Keskeneräiset tuotteet	0,00		0,00	
Valmiit tuotteet/Tavarat	0,00		0,00	
Muu vaihto-omaisuus	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Saamiset				
Pitkäaikaiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyriksiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikaiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyriksiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahoitusarvopaperit				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut arvopaperit	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahat ja pankkisaamiset		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
V a s t a a v a a y h t e e n s ä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

T A S E

	(Tilikauden päättymispäivä)		(Edellisen tilikauden päättymispäivä)	
	— · — · —		— · — · —	
Vastattavaa				
OMA PÄÄOMA				
Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma	0,00		0,00	
Ylikurssirahasto	0,00		0,00	
Arvonkorotusrahasto	0,00		0,00	
Käyvän arvon rahasto	0,00		0,00	
Vararahasto	0,00		0,00	
Muut rahastot				
Yhtiöjärjestyksen/Sääntöjen mukaiset rahastot	0,00		0,00	
Muut rahastot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	0,00		0,00	
Tilikauden voitto (tappio)	0,00		0,00	
TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ				
Poistoero	0,00		0,00	
Vapaaehtoiset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
PAKOLLISET VARAUKSET				
Eläkevaraukset	0,00		0,00	
Verovaraukset	0,00		0,00	
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
VIERAS PÄÄOMA				
Pitkäaikainen				
Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteyksyrityksille	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikainen				
Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteyksyrityksille	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Vastattavaa yhteensä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Vararahasto on kaavassa esitetty KPA 1:6 §:n "Muista rahastoista" rahastoista erillisenä eränä, sillä se on sidottua omaa pääomaa.

Mahdolliset KPA 1:6.5 §:ssä tarkoitetut erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseen vastaavissa. Kirjanpitolautakunta on antanut asiasta lausunnot 837/1986 (asianajotoiminta), 1320/1995 (perintätoiminta) ja 1334/1995 (aatteellinen yhteisö ja säätiö).