



TYTÄRYHTIÖSULAUTUMINEN TILITOIMISTON NÄKÖKULMASTA

Veera Helenius

Opinnäytetyö
Joulukuu 2009
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto
Pirkanmaan ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Pirkanmaan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

VEERA HELENIUS:

Tytäryhtiösulautuminen tilitoimiston näkökulmasta

Opinnäytetyö 36 s.
Joulukuu 2009

Opinnäytetyössä tutkittiin tilitoimistossa tapahtuvaa asiakasyrityksen tytäryhtiösulautumista. Työn tarkoituksena oli tutkia tilitoimiston roolia ja vastuuta sulautumisprosessissa. Työn tuloksia voisi käyttää jatkossa tilitoimistossa tapahtuvissa vastaavissa tapauksissa, koska prosessin kulku käydään tutkimuksessa tarkasti läpi.

Tutkimusmenetelmänä oli tapaustutkimus. Tutkimuksen aineistona käytettiin aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ja tilitoimistossa tapahtuvaa havainnointia. Lisäksi tutkimuksessa käytettiin apuna esimerkiksi asiakasyritysten yhtiökokousten pöytäkirjoja ja muita prosessiin liittyviä dokumentteja.

Asiakasyrityksen tytäryhtiösulautuminen on paljon paperityötä ja aikaa vievä prosessi. Tilitoimistossa tehtiin kaikki sulautumiseen liittyvä paperityö, esimerkiksi sulautumissuunnitelma, patentti- ja rekisterihallituksen lomakkeiden täyttö, yhtiökokouksen pöytäkirjojen laatiminen, yritysten tilinpäätösten teko ja veroilmoitusten täyttö. Sulautuminen alkoi keväällä 2009 yritysten neuvotteluiden pohjalta ja sulautumisen täytäntöönpanon hakupäivä oli 31.10.2009, joten koko prosessi vei aikaa lähemmäs vuoden.

Sulautuvalle yhtiölle tehtiin heti täytäntöönpanopäivän jälkeen tilinpäätös, jonka jälkeen yhtiö purettiin. Sulautuvan yhtiön vahvistettu tase yhdistettiin vastaanottavan yrityksen taseeseen. Sulautumisen yhteydessä syntyi fuusiotappiota, joka kirjattiin vastaanottavan yhtiön omaan pääomaan.

Tilitoimiston vastuulla on sulautumisen onnistuminen, koska sulautumisessa on paljon erilaisia määräaikoja, joiden noudattamatta jättäminen johtaa sulautumisprosessin raukeamiseen. Tilitoimiston vastuulla on myös sulautumiseen liittyvien dokumenttien oikeanlaisuus ja osakeyhtiölain tuntemus, jotta tämänkaltaisen yritysjärjestely onnistuu.

ABSTRACT

Pirkanmaa University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
Accountancy and Business Administration

VEERA HELENIUS:

Merging of a subsidiary into a parent company from the accountant's point of view

Bachelor's thesis 36 p.
December 2009

The purpose of the thesis was to explore the merger of a subsidiary into a parent company which is a customer company of a firm of accountants. The objective was to define the accountant's role and his liability in the process. The firm of accountants could in future use the results of the thesis in similar cases as the process is described in detail.

The research method is case-specific. The material of the thesis consisted of subject-related literature and observation that took place in the firm of accountants. Customer companies' minutes of Annual General Meetings and other documents related to the matter were additionally used as material for the thesis.

Merging of customer companies is time-consuming and produces plenty of paperwork. All the required clerical work was conducted in the firm of accountants such as the plan for merger, forms to the National Board of Patents and Registration in Finland, preparing the minutes of Annual General Meetings, closing the books and filling of tax forms. The whole process took almost a year as the merging started in spring 2009 and the application for the implementation of merger was submitted on 31.10.2009.

Closing the books of the merging company took place immediately after the merging was applied, and then the company was liquidated. The confirmed balance sheet of the merging company was merged into the receiving company's balance sheet. The loss created in the connection of merging was recorded to the equity capital of the receiving company.

The firm accountants is responsible for the success of the process as it includes several deadlines and ignoring these deadlines may cause the extinction of merging. The firm of accountants is also responsible for the correctness of documents involved in the process as well as the knowledge of Companies Act to enable the success of the procedure.

Keywords: merging, firm of accountants

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
2 SULAUTUMINEN	8
2.1 Yleistä sulautumisesta	8
2.2 Sulautumistavat	9
2.2.1 Absorptiosulautuminen	10
2.2.2 Kombinaatiosulautuminen	12
3 SULAUTUMISPROSESSIN KULKU	13
3.1 Sulautumisen eteneminen vaiheittain	13
3.2 Sulautumissuunnitelma	14
3.3 Tilintarkastajan lausunto	16
3.4 Kuulutus velkojille	17
3.5 Sulautumissuunnitelman hyväksyminen	17
3.6 Sulautumisen täytäntöönpano	18
3.7 Lopputilitys	20
4 SULAUTUMINEN KIRJANPIDOSSA.....	21
4.1 Sulautumisen käsittely kirjapidossa	21
4.2 Absorptiosulautuminen, tavallinen sulautuminen	21
4.3 Absorptiosulautuminen, tytäryhtiösulautuminen	22
4.4 Kombinaatiosulautuminen	23
5 CASE: TYTÄRYHTIÖSULAUTUMINEN TILITOIMISTON NÄKÖKULMASTA	
.....	24
5.1 Tilitoimiston asiakasyrityksen tytäryhtiösulautuminen	24
5.2 Vaihe 1: Sulautumissuunnitelma ja suunnitelman rekisteröiminen	24
5.3 Vaihe 2: Ylimääräinen yhtiökokous ja velkojien kuulutusmenettely	25
5.4 Vaihe 3: Sulautumisen täytäntöönpano	26
5.5 Vaihe 4: Lopputilitys.....	27
5.6 Kustannukset asiakkaalle	27
6 JOHTOPÄÄTÖKSET	28
LÄHTEET	30
LIITTEET	31

1 JOHDANTO

Yritykset voivat muokata rakennettaan ja toimintaansa tekemällä erilaisia yritys-järjestelyitä. Tässä työssä käsitellään yhtä yritysjärjestelyä, sulautumista. Yrityksillä voi olla erilaisia syitä yhdistyä, esimerkiksi rakennetta voi olla tarpeen muokata osingonjakoreitin lyhentämiseksi ja selkeyttämiseksi tai fuusiolla voidaan yhdistää rikkonaista yritysrakennetta. (Manninen 2001, 207.)

Työn tarkoituksena on tutkia tilitoimistossa tapahtuvaa tytäryhtiösulautumista ja pohtia tilitoimiston roolia ja vastuuta sulautumisprosessissa. Työn tilaajana on tilitoimisto, joten työssä käsitellään tilitoimistoa palveluntarjoajana tämänkaltaisissa yritysjärjestelyissä. Tutkimuskohteena on osakeyhtiö, joka sulautuu emoyritykseensä.

Työn pääkäsitteet ovat sulautuminen ja tilitoimisto. Sulautumisella eli fuusiolla tarkoitetaan yritysjärjestelyä, jossa kaksi tai useampia yhtiöitä yhdistetään niin, että sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät ilman selvitysmenettelyä vastaanotavalle yhtiölle (Tomperi 2006, 138). Työssä tarkastellaan erilaisia tapoja sulautua, mutta tutkimuskohteena on tytäryhtiösulautuminen.

Tilitoimisto on taloushallinnon asiantuntijapalveluja tarjoava yritys, joka noudattaa toiminnassaan voimassaolevaa lainsäädäntöä. Tilitoimiston toiminnan tulee olla suunnitelmallista, pitkäjänteistä, huolellista ja ammattitaitoista ja sen tulee olla riippumaton voidakseen tuottaa palvelua asiakkaan edun mukaisesti. (Taloushallintoliitto, 2007.)

Henkilön, joka yritysjärjestelyä suunnittelee ja hoitaa, tulee asettua yrittäjäperheen tai osakkaan asemaan ja hänen tulee tunnistaa omistajien pitkäaikaista-voitteen. Hyvin suunnitellussa yritysjärjestelyssä tulee miettiä erilaisten vaihtoehtojen seurausvaikutuksia, pohtia omistus-, rahoitus- ja veroriskejä ja tehdä aika- ja tehtäväsuunnitelma. (Vahtera, P. 2008.)

Kun yritys on ulkoistanut yritysjärjestelyn tilitoimistolle, on tilitoimiston rooli sulautumisprosessissa valtava. Työn tarkoituksena onkin miettiä mitä tilitoimisto tekee käytännössä tämänlaisissa yritysjärjestelyissä. Työssä käsitellään myös, kuinka yritysten kirjanpidot muuttuvat sulautumisen myötä.

Tytäryhtiösulautumista tutkitaan case- eli tapaustutkimuksena. Tapaustutkimus on tutkimustapa, jonka sisällä voidaan käyttää erilaisia aineistoja ja menetelmiä. Tapaustutkimuksessa kohde on useimmiten tapahtumakulku tai ilmiö ja usein tarkastellaan pientä joukkoa tapauksia tai vain yhtä tiettyä tapausta. Tapaustutkimukselle on ominaista pyrkiä selvittämään jotakin, mikä ei ole tiedossa tai mikä vaatii lisätietoa. Tapaustutkimus soveltuu vastaamaan kysymyksiin miten ja miksi. Tarkoituksena on lisätä ymmärrystä tulkittavasta tapauksesta ja olosuhteista, joiden lopputuloksena tapauksesta tuli sellainen kuin tuli. (Laine, Bamberg & Jokinen, 2007, 9-10.)

Tutkimusmenetelmänä käytetään havainnointia ja kirjalliseen materiaaliin ja arkistoihin tutustumista. Havainnointi on tutkijan suorittamaa tiedonkeruuta ja kohteena on tutkittava asia. Kirjalliseen materiaaliin tutustumisella tarkoitetaan tietojen hankintaa kirjallisista lähteistä eli dokumenteista. Näihin luetaan esimerkiksi tutkimuksessa käytettävät pöytäkirjat. (Järvinen & Järvinen 2004, 155-156.)

Työssä lähdetään liikkeelle kertomalla yleistä sulautumisesta, miksi yritykset sulautuvat ja minkälaiset yritysmuodot on mahdollista fuusoida. Tämän jälkeen esitellään sulautumistavat. Sulautumistavat on jaettu omiin alaotsikoihin. Kun on kerrottu yleistä sulautumisesta ja sulautumistavoista, lähdetään purkamaan sulautumisprosessia.

Sulautumisprosessi etenee vaiheittain, joten ensin kerrotaan koko prosessin kulku. Prosessista on nostettu esille tärkeitä asioita, joista kerrotaan enemmän. Näitä ovat sulautumissuunnitelma, tilintarkastajan lausunto, kuulutus velkojille ja lopputilitys.

Teorian lopussa kerrotaan vielä kuinka sulautumista käsitellään yritysten kirjanpidoissa. Tässäkin luvussa on jaettu alalukuihin absorptiosulautumisen tavallinen sulautuminen ja tytäryhtiösulautuminen sekä kombinaatiosulautuminen, koska näiden sulautumistapojen kirjanpidollisessa käsittelyssä oli muutamia eroja.

Seuraavana työssä esitellään tutkimus. Tutkimus on jaettu neljään vaiheeseen ja lopuksi pohditaan vielä asiakkaan kustannuksia tämänlaisessa yritysjärjestelyssä. Tutkimusosiossa on paljon viittauksia liitteisiin, joita on runsaasti työn lopussa. Liitteiden tarkoitus on tukea teoria tietoa ja antaa käytännönläheisempää kuvaa tutkimusprosessista. Tutkimusosion jälkeen on vuorossa vielä omaa pohdintaa johtopäätöksissä ja lähdeluettelo.

2 SULAUTUMINEN

2.1 Yleistä sulautumisesta

”Osakeyhtiö (sulautuva yhtiö) voi sulautua toiseen osakeyhtiöön (vastaanottava yhtiö), jolloin sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautumisvastike saa olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia.” (OYL 16:1.)

Sulautumistapoja on kahtatyyppiä. Kun sulautuminen tapahtuu kahden tai useamman yhtiön kesken, siten että yhden tai useamman yhtiön (sulautuvan yhtiön) varat ja velat siirtyvät ilman selvitysmenettelyä vastaanottavalle yhtiölle, kutsutaan sulautumista absorptiosulautumiseksi. Toinen sulautumistapa on kombinaatiosulautuminen, jossa vähintään kaksi yhtiötä (sulautuvat yhtiöt) yhtyy perustamalla uuden yhtiön, jolle niiden varat ja velat siirtyvät. (Koski & Sillanpää 1998, 12:1.)

Yleensä sulautuminen on mahdollista tapahtua vain samaa yhtiömuotoa olevien yhtiöiden kesken, esimerkiksi osakeyhtiö sulautuu toiseen osakeyhtiöön ja useimmat sulautumiset tapahtuvat konserniyhtiöiden kesken. Tähän on kuitenkin useita poikkeuksia, jotka mahdollistavat eri yhtiömuotoa olevien oikeushenkilöiden yhdistämisen suoraan tai välillisesti. Usein saattaa olla tarpeen yritysmuodon muutos, koska erimuotoisia yhtiöitä ei yleensä ole mahdollista fuusioida suoraan, esimerkiksi henkilöyhtiöitä ei voida fuusioida osakeyhtiön kanssa. Toiminimi voidaan sopimusteitse sulauttaa avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön, jolloin kyseessä ei tosin ole varsinainen sulautuminen. (Koski & Sillanpää 1998, 12:1; Manninen 2001, 207.)

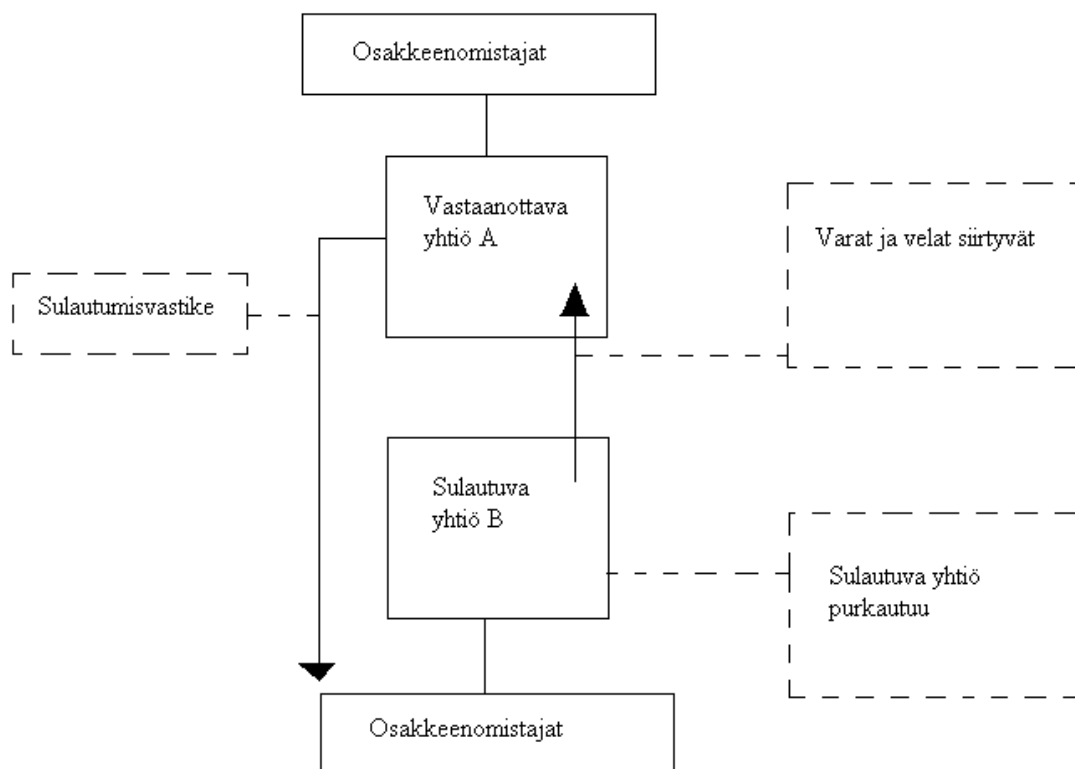
Yhtiöt fuusioituvat erilaisista syistä. Toisilla yhtiöillä rakennetta voi olla tarpeen muuttaa osingonjakoreitin lyhentämiseksi tai selkeyttämiseksi. Toiset yhtiöt haluavat saavuttaa sulautumisella hallinnollisia etuja ja lisäksi välttyä erillisen konsernitilinpäätöksen laatimiselta ja muiden konsernisäännösten noudattamiselta. Yrityskauppa voidaan tehdä fuusiolla tai sillä voidaan yhdistää rikkoutunutta yritysrakennetta. (Koski & Sillanpää 1998, 12:1; Manninen 2001, 207-208.)

2.2 Sulautumistavat

Osakeyhtiölain mukaan sulautumistavat voidaan jaotella kahteen tyyppiin, absorptiosulautuminen ja kombinaatiosulautuminen. Absorptiosulautumisesta voidaan vielä erottaa tavallinen sulautuminen ja tytäryhtiösulautuminen. (Tomperi 2006, 138.)

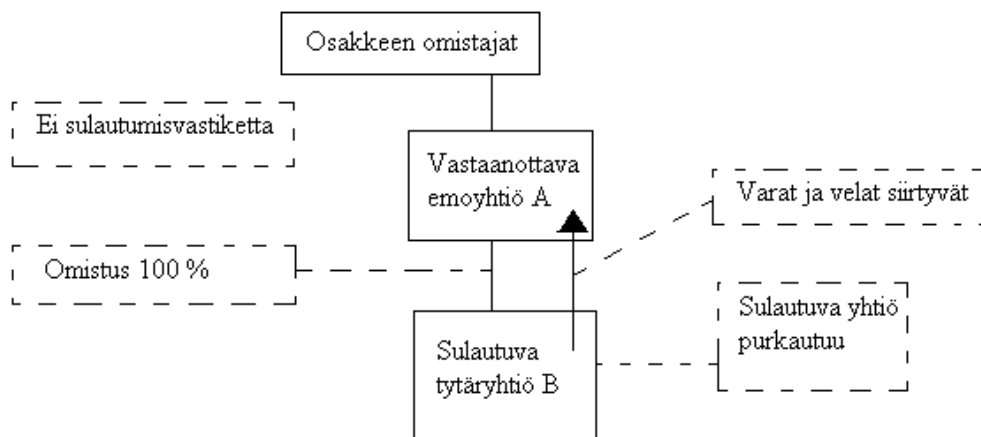
2.2.1 Absorptiosulautuminen

Absorptiosulautumisessa vastaanottavalle yhtiölle siirretään ilman selvitysmenettelyä sulautuvan yhtiön varat tai velat. Kun vastaanottava yhtiö ei omista sulautuvan yhtiön osakkeita, sulautumista kutsutaan tavalliseksi sulautumiseksi. Kuviossa 1 on kuvattu tavallinen sulautuminen. Kuten kuvasta voidaan huomata, sulautuvan yhtiön osakkaat saavat vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita. Tietyntyyppistä sulautumista voidaan kutsua myös kolmikantasulautumiseksi. Silloin muu taho kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastikkeen. Yleensä vastikkeen anataja on emoyhtiö. (Tomperi 2006, 138.)



Kuvio 1. Absorptiosulautuminen (Mähönen, Säiläkivi & Villa 2006, 482.)

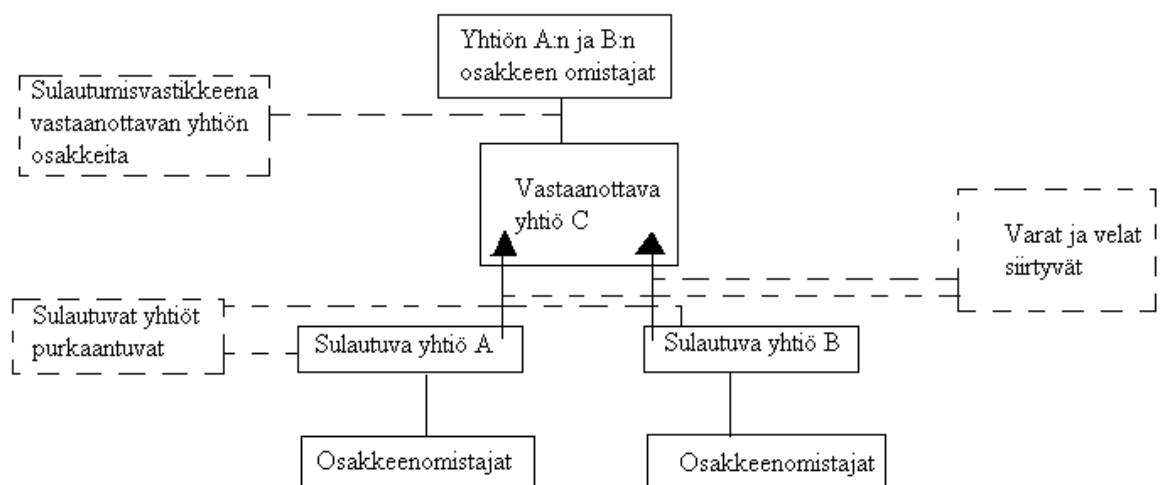
Kuviossa 2 on kuvattu tytäryhtiösulautuminen. Tytäryhtiösulautuminen on absorptiosulautumisen muoto, jossa sulautumiseen osallistuvat yhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet sekä mahdolliset optio-oikeudet ja muut erityiset osakkeisiin oikeuttavat oikeudet, kuten kuvasta voidaan huomata. Tytäryhtiösulautuminen ei edellytä, että emoyhtiö omistaa kaikki sulautettavan yhtiön osakkeet. Sulautumiseen voi osallistua muita konserniyhtiöitä, esimerkiksi useampi osittain toisiaan omistava tytäryhtiö sulautuu kaikkien yhteiseen emoyhtiöön. Edellytyksenä tytäryhtiösulautumiselle on vain, että kukaan ulkopuolinen ei omista sulautuvien yhtiöiden osakkeita. (Mähönen ym. 2006, 482-484.)



Kuvio 2. Tytäryhtiösulautuminen (Mähönen ym. 2006, 483.)

2.2.2 Kombinaatiosulautuminen

Kombinaatiosulautumisessa kaksi tai useampia yhtiötä perustavat uuden osakeyhtiön, jolle niiden varat ja velat siirtyvät vastaanottavan yhtiön osakkeita vastaan. Kuviossa 3 on esitetty kombinaatiosulautuminen. Kuten kuvassa näkyy, sulautuvien yhtiöiden osakkeenomistajista tulee uuden yhtiön osakkeenomistajia ja uuteen perustettuun yhtiöön siirtyvät sulautuvien yhtiöiden varat ja velat. (Manninen 2001, 210.)



Kuvio 3. Kombinaatiosulautuminen (Mähönen ym. 2006, 483.)

3 SULAUTUMISPROSESSIN KULKU

3.1 Sulautumisen eteneminen vaiheittain

Sulautuminen etenee vaiheittain ja laissa on määrätty eräitä pakollisia määräaikoja, jotka vaikuttavat asioiden käsittelyyn. Päävaiheet osakeyhtiön sulautumisessa toiseen osakeyhtiöön:

1. Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitukset neuvottelevat ja laativat sulautumissuunitelman sekä hyväksyvät ja allekirjoittavat sen.
2. Laaditaan välitilinpäätös, mikäli julkisen osakeyhtiön tilikauden päättymisestä on kulunut yli kuusi kuukautta. Hallitus laatii selostuksen tilinpäätöksestä tai osavuosikatsauksen jälkeisistä yhtiön asemaan olennaisesti vaikuttavista asioista.
3. Tilintarkastaja antaa lausunnon sulautumissuunnitelmasta ja hallituksen selostuksesta.
4. Sulautumissuunnitelma ilmoitetaan rekisteröitäväksi kaupparekisteriin kuukauden kuluessa sulautumissuunitelman allekirjoittamisesta.
5. Kutsutaan yhtiökokous koolle sulautumissuunitelman rekisteröimisen jälkeen, jossa päätetään sulautumisesta. Tytäryhtiösulautumisessa sulautuvan yhtiön hallitus voi päättää suunnitelman hyväksymisestä.
6. Vastaanottavassa yhtiössä päätetään osakeannista tai omien osakkeiden luovuttamisesta.
7. Annetaan kuulutus velkojille. Velkojia kuullaan ja mahdollisesti sulautumista vastustavan velkojan saatava maksetaan pois tai maksusta annetaan vakuus.
8. Sulautumisen täytäntöönpanosta tehdään ilmoitus kaupparekisteriin kuuden kuukauden kuluessa sulautumisen päätöksestä.
9. Sulautuminen tulee voimaan luvan rekisteröimishetkellä, jolloin sulautuva yhtiö purkautuu ja sen varat ja velat siirretään vastaanottavalle yhtiölle. Sulautuvan yhtiön osakkaille jaetaan sulautumisvastike.

10. Sulautuvan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja antavat purkautuneen yhtiön osakkeenomistajien kokouksessa lopputilityksen, joka ilmoitetaan kaupparekisteriin.
11. Käydään mahdollinen lunastusriita sulautumista vastustavan osakkeenomistajan kanssa. (Koski & Sillanpää 1998, 12:7; Airaksinen, Jauhiainen, Neimala 2001, 215-216.)

3.2 Sulautumissuunnitelma

”Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten on laadittava kirjallinen sulautumissuunnitelma, joka on päivättävä ja allekirjoitettava. Kolmikantasulautumisessa myös sulautumisvastikkeen antajan on allekirjoitettava sulautumissuunnitelma.” (OYL 16:3.)

Sulautumissuunnitelma on päätösehdotus sulautumisesta, jonka antaa hallitus yhtiökokoukselle. Suunnitelman tarkoitus on antaa osakkeenomistajille riittävästi tietoa, jotta nämä voivat arvoida sen vaikutuksia asemaansa ja päättää sulautumisesta. Lisäksi suunnitelmasta tulee käydä ilmi riittävästi tietoa velkojille heidän oman asemansa arvioimiseksi. Yhtiökokous voi vain hyväksyä tai hylätä suunnitelman. Mikäli suunnitelmaa halutaan muuttaa, täytyy prosessi aloittaa alusta. (Blummé, Pitkänen, Raunio & Äärilä 2008, 38.)

Sulautumissuunnitelman tulee sisältää tietyt pakolliset tiedot, joiden lisäksi siihen voidaan liittää myös muita ehtoja. Suunnitelmassa tulee olla seuraavat tiedot:

1. Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden toiminimet, yritys- ja yhteisötunnukset sekä kotipaikat.
2. Selvitys sulautumisen syistä.
3. Absorptiosulautumisessa ehdotus mahdollisesta vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestyksen muutoksesta. Kombinaatiosulautumisessa ehdotus perustettavan yhtiön yhtiöjärjestyksestä ja siitä, miten uuden yhtiön toimielinten jäsenet valitaan.
4. Absorptiosulautumisessa ehdotus annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita sekä sulautumisvastikkeena mahdollisesti annettavien osakkeiden lukumäärästä. Ehdotus mahdollisesta muusta sulautumisvastikkeesta. Kombinaatiosulautumisessa ehdotus vastaanottavan yhtiön osakkeiden lukumäärästä.
5. Ehdotus vastikkeen jakautumisesta, vastikkeen antamisen ajankohdasta ja muista vastikkeen antamisen ehdoista.
6. Selvitys sulautuvan yhtiön optio-oikeuden ja muun osakkeisiin oikeuttavan erityisen oikeuden haltijan oikeuksista.
7. Absorptiosulautumisessa ehdotus vastaanottavan yhtiön mahdollisesta osakepääoman korotuksesta. Kombinaatiosulautumisessa ehdotus vastaanottavan yhtiön osakepääomasta.
8. Selvitys sulautuvan yhtiön varoista, veloista, omasta pääomasta ja niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista, vaikutukset vastaanottavan yhtiön taseeseen sekä selvitys kirjanpidollisista menettelyistä.
9. Ehdotus yhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavalliseen liiketoimintaan liittyvistä järjestelyistä, joilla olisi vaikutusta niiden oman pääoman tai osakkeiden määrään.
10. Selvitys niistä pääomalainoista, joilla voisi olla vaikutusta velkojen vastustukseen sulautumisessa.
11. Selvitys sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeiden lukumäärästä.
12. Selvitys sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omaisuuteen kohdistuvista yritysliittymäehtoista.

13. Ehdotus tai selvitys sulautumiseen osallistuvan yhtiön hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenille, toimitusjohtajalle, tilintarkastajalle ja suunnitelmasta lausunnon antavalle tilintarkastajalle annettavista erityisistä eduista ja oikeuksista.

14. Ehdotus sulautumisen täytäntöönpanon suunnitellusta rekisteröimisajankohdasta ja ehdotus muista sulautumisen ehdoista.

Sulautumissuunnitelma on ilmoitettava rekisteröitäväksi kuukauden kuluessa suunnitelman allekirjoittamisesta. Ilmoituksen liitteeksi annetaan tilintarkastajan lausunto. (Koski & Sillanpää 1998, 12:12.)

3.3 Tilintarkastajan lausunto

”Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten on nimettävä yksi tai useampi tilintarkastaja antamaan sulautumissuunnitelmasta lausunto kullekin sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä. Jos kaikki sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat suostuvat tai jos kysymyksessä on tytäryhtiösulautuminen, riittää lausunto siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan vastaanottavan yhtiön velkojen maksun.” (OYL 16:4.)

Tilintarkastajan tulee olla hyväksytty tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja. Lausunnon antajaksi riittää yksi hyväksytty tilintarkastaja, mutta heitä voi olla myös useampia esimerkiksi yksi kullekin sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä. (Mähönen, Säiläkivi & Villa 2006, 499.)

Tilintarkastajan lausunnon ensisijainen tarkoitus on varmentaa osakkeenomistajille vastikkeesta annettujen tietojen oikeellisuus ja riittävyys. Lisäksi lausunnon on tarkoitus ottaa kantaa sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden arvojen määrittämiseen ja määrittelyperusteisiin. Lausunnon on arvioitava antaako sulautumissuunnitelma oikeat ja riittävät tiedot vastikkeen jakamisen perusteista, joiden mukaan vastike määrätään. Lisäksi on annettava vastaanottavalle yhtiöllä lausunto, jossa on mainittava, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. (Mähönen ym. 2006, 500.)

3.4 Kuulutus velkojille

”Niillä sulautuvan yhtiön velkojilla, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumissuunnitelman rekisteröimistä, on oikeus vastustaa sulautumista (OYL 16:6).” Sulautuvan yhtiön hakemuksesta on rekisteriviranomaisen annettava kuulutus kaikille niille sulautuvan yhtiön velkojille, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumissuunnitelman rekisteröimistä. Myös vastaanottavan yhtiön velkojille on annettava kuulutus, mikäli tilintarkastajan lausunnosta käy ilmi, että sulautuminen on omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. Kuulutuksessa on mainittava velkojan oikeudesta vastustaa sulautumista ilmoitettuun määräpäivään mennessä. (Koski & Sillanpää 1998, 12:16.)

Kuulutuksen antamista tulee hakea neljän kuukauden kuluessa sulautumissuunnitelman rekisteröinnistä tai sulautuminen raukeaa. Yhtiön tulee myös lähettää kirjallinen ilmoitus velkojille viimeistään kuukautta ennen määräpäivää. Tämä koskee myös vastaanottavaa yhtiötä, mikäli tilintarkastajan lausunnon mukaan sulautuminen on omiaan vaarantamaan vastaanottavan yhtiön velkojen maksun. (Mähönen ym. 2006, 502.)

3.5 Sulautumissuunnitelman hyväksyminen

Sulautumissuunnitelman hyväksymisestä sulautuvassa yhtiössä päättää yhtiökokous. Vastaanottavassa yhtiössä sulautumissuunnitelman hyväksyy hallitus tai yhtiökokous. Vastaanottavankin yhtiön on siis hyväksyttävä sulautumissuunnitelma. Tähän on syynä se, jos esimerkiksi sulautumissuunnitelmassa on ehdotus vastaanottavan yhtiöjärjestyksen muuttamisesta. Sulautumissuunnitelman hyväksyminen on tehtävä neljän kuukauden kuluessa sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä. Yhtiökokous on kuitenkin pidettävä viimeistään kuukautta ennen sulautumisen täytyäntöönpanon määräpäivää, jotta velkojille voidaan ilmoittaa lunastetuksi vaadittavista osakkeista ja oikeuksista. (Blummé ym. 2008, 47.)

Sulautuvassa yhtiössä sulautumissuunnitelman hyväksyminen vaatii 2/3:n määränemmistön osakelajikohtaisesti suoritettussa äänestyksessä. Yhtiöjärjestys

voi vaatia vielä suuremman enemmistön hyväksymiselle. Vastaanottavassa yhtiössä suunnitelman hyväksyy hallitus, jolleivat vähintään 5 %:a kaikista osakkeista edustavat osakkeenomistajat vaadi päätöksen tekemistä yhtiökokouksessa. Tällöin hyväksymiseen tarvitaan myös 2/3:n määränemmistö yhtiökokouksessa annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista osakkeista. (Manninen 2001, 209.)

Osakkeen omistajien nähtävillä on pidettävä asiakirjoja vähintään kuukauden ajan ennen sulautumista päättävää yhtiökokousta. Asiakirjat tulee esitellä myös yhtiökokouksessa. Mainittuja asiakirjoja ovat sulautumissuunnitelma, sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden kolmen viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätökset ja mahdolliset välitilinpäätökset sekä viimeisen tilikauden jälkeen mahdollisesti tehdyt varojen jakamista koskevat päätökset. Lisäksi nähtävillä on oltava yhtiöiden viimeisen tilikauden jälkeen laaditut osavuosikatsaukset, hallituksen selostukset tilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen jälkeisistä yhtiön asemaan olennaisesti vaikuttavista tapahtumista ja tilintarkastajan lausunto sulautumissuunnitelmasta. (Mähönen ym. 2006, 508-510.)

3.6 Sulautumisen täytäntöönpano

Sulautumiseen osallistuvat yhtiöt tekevät yhdessä rekisteri-ilmoituksen sulautumisen täytäntöönpanosta neljän kuukauden kuluessa sulautumista koskevästä päätöksestä. Ilmoitukseen liitetään tiedot kunkin sulautumiseen osallistuvan yhtiön hallituksen jäsenistä ja toimitusjohtajan vakuutus siitä, että sulautumisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. (Siikarla 2006, 278.)

Lisäksi ilmoitukseen liitetään tilintarkastajan todistus siitä, että vastaanottava yhtiö on saanut täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä ja tilintarkastajan lausunto suunnitelmaan sisältyvästä sulautuvan yhtiön taloudellista asemaa koskevasta selvityksestä. Ilmoituksessa tulee olla myös yhden hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus ilmoitusten lähettämisestä velkojille ja sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden sulautumista koskevat päätökset. Mikäli on kyseessä tytäryhtiösulautuminen, ilmoituksen tekee emoyhtiö ja siihen tulee liittää vain emoyhtiön hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan vakuutus lain noudattamisesta ja ilmoitusten lähettämisestä velkojille. (Koski & Sillanpää 1998, 12:23.)

Mikäli velkoja on vastustanut sulautumista, rekisteriviranomaisen on viipymättä ilmoitettava tästä yhtiölle määräpäivän jälkeen. Sulautuminen raukeaa kuukauden kuluttua määräpäivästä velkojan vastustaessa, jollei yhtiö osoita kuukauden kuluessa määräpäivästä, panneensa vireille kanteen vahvistamiseksi, että velkoja on saanut maksun tai vakuuden saatavastaan. (Siikarla 2006, 279.)

Tytäryhtiösulautumisessa, jos sekä emoyhtiöllä että tytäryhtiöllä on omaisuuteen vahvistettu yrityskiinnitys, sulautumista ei saa rekisteröidä, jollei samalla sovita ja rekisteröidä kiinnitysten etuoikeuden järjestämisestä. Jos yrityskiinnitys on vahvistettu vain toisen yhtiön omaisuuteen, se ei estä sulautumisen rekisteröimistä. Mikäli kiinnityksiä on molemmilla yhtiöillä, helpoin ja taloudellisin keino on kuolettaa tytäryhtiön yrityskiinnitykset ja hakea sulautumisen jälkeen lisäkiinnityksiä emoyhtiön omaisuuteen. (Siikarla 2006, 280.)

3.7 Lopputilitys

Sulautumisen rekisteröintipäivään asti sulautuva yhtiö ja vastaanottava yhtiö ovat eri oikeushenkilöt ja siihen asti molemmat pitävät omaa kirjanpitoaan. Vasta sulautumisen rekisteröinnin jälkeen tytäryhtiön kirjanpito voidaan yhdistää emoyhtiön kirjanpitoon. Sulautumisen täytäntöönpanon jälkeen sulautuvan yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan on mahdollisimman pian laadittava tilinpäätös ja toimintakertomus ajalta, jolta tilinpäätöstä ei ole vielä esitetty yhtiökokouksessa. Tätä toimenpidettä kutsutaan lopputilitykseksi. (Siikarla 2006, 281.)

Lopputilitys annetaan tilintarkastajille, joiden on kuukauden kuluessa annettava tätä koskeva tilintarkastuskertomus. Kahden kuukauden kuluessa lopputilityksen vahvistamisesta, se on annettava rekisteröitäväksi. Rekisteröimisilmoitukseen liitetään tilintarkastuskertomus sekä sulautuvan yhtiön hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan kirjallinen ilmoitus lopputilityksen vahvistamisen päivämäärästä. (Mähönen ym. 2006, 522-523.)

4 SULAUTUMINEN KIRJANPIDOSSA

4.1 Sulautumisen käsittely kirjapidossa

Sulautuvan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja antaa lopputilityksen, eli tilinpäätöksen siltä ajalta kun sitä ei ole vielä yhtiökokouksessa esitetty. Vahvistetusta tilinpäätöksestä siirretään sulautuvan yhtiön varat ja velat vastaanottavan yhtiön taseeseen.

Sulautumisen kirjanpidollisessa käsittelyssä on pieniä eroja, kun verrataan eri sulautumistapoja. Absorptiosulautumisessa syntyy fuusioerotusta, mutta kombinaatiosulautumisessa oma pääoma mitoitetaan niin, ettei fuusioerotusta synny.

4.2 Absorptiosulautuminen, tavallinen sulautuminen

Vastaanottava yhtiö avaa kirjanpitoonsa siirtojen tekemistä varten erityisen tilin, sulautumistilin, joka on siirtokirjausten vastatilinä. Vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon siirretään kaikki varat ja velat sekä tase-erät omaa pääomaa lukuun ottamatta. Arvonkorotusrahoista siirretään sulautumistilin kautta vastaanottavalle yhtiölle. (Leppiniemi 2005, 7:20; Tomperi 2006, 143.)

Vertaamalla siirtyvien nettovarojen määrää osakkeiden poistamattomaan hankintamenuun vastaanottavassa yhtiössä, saadaan selville fuusiotulos. Jos erotus on positiivinen, syntyy voittoa ja vastaavasti, jos erotus on negatiivinen, syntyy tappiota. Fuusiotappio eli fuusioaktiiva osoittaa, että tulonodotuksia on maksettu niiden kirja-arvoa enemmän ja vastaavasti, fuusiovoitto eli fuusio passiiva osoittaa, että tulonodotuksia on maksettu niiden kirja-arvoa vähemmän. (Blummé ym. 2008, 198; Leppiniemi 2005, 7:21.)

Fuusiotulos on meno-oikaisuerä, joka tulee kirjata tulosvaikutteisesti. Fuusioerotus voidaan jakaa sulautumisvuonna eri aktiivtilien korjauseriksi, mutta ellei tällaista jakoa voida selkeästi tehdä, fuusioerotusta voidaan käsitellä yhtenä eränä, fuusiovoitto tuloutettavana ja fuusiotappio kuluksi kirjattavana. Fuusioerotus merkitään yleensä yhtiön omaan pääomaan siten, että sulautetun ja vastaanottavan yhtiön sulautumista edeltäneiden vapaiden ja sidottujen omien pääomien yhteismäärät säilyvät ennallaan. Mikäli vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvo ei vastaa edeltänyttä sidotun pääoman määrää, kirjataan fuusioerotuksesta omaan pääomaan se määrä, jotta arvo pysyy ennallaan ja loppuosa vapaaksi omaksi pääomaksi. (Leppiniemi 2005, 7:21.)

4.3 Absorptiosulautuminen, tytäryhtiösulautuminen

Tytäryhtiösulautumisessa fuusiotilin käyttö emoyhtiön kirjanpidossa on osin samanlainen kuin tavallisessa sulautumisessa. Erona on se, että fuusiotilille päätetään fuusiovastikkeen siirtämisen sijasta tytäryhtiöosakkeiden hankintahinta. Fuusiotuloksen kirjanpidollinen käsittely on samanlainen kuin tavallisessa fuusiossa. (Leppiniemi 2005, 7:22.)

Fuusiotappion käsittelystä kirjanpitolautakunta on antanut erillisen lausunnon. Fuusiotappio katsottiin tytäryhtiön liikearvosta aiheutuneeksi pitkävaikutteiseksi menoksi ja tämä tulee poistaa tasapoistona viiden vuoden tai sitä pidemmän ajan kuluessa. Lisäksi fuusioerotusta ei voida kirjata tuloslaskelman ohi vain taseen vapaaseen omaan pääomaan vaikuttavaksi oikaisuksi, vaan se tulee kirjata tuloslaskelman kuluksi tulosvaikutteisesti. (Leppiniemi 2005, 7:23.)

4.4 Kombinaatiosulautuminen

Kombinaatiosulautumisessa uudeksi vastaanottavaksi yhtiöksi perustettavan yhtiön kirjanpidossa fuusiotiliä käsitellään lähes samalla tavalla kuten tavallises- sa sulautumisessa ja tytäryhtiösulautumisessa. Poikkeuksena sulautuvien yhti- öiden oman pääoman sijasta fuusiotilille kirjataan uuden yhtiön oma pääoma ja se mitoitetaan niin, ettei synny fuusioerotusta. Kombinaatiosulautumisessa vas- taanottavan yhtiön osakepääoman suurin mahdollinen määrä on sulautuvien yhtiöiden kirjanpidollisten nettoarvojen summa. (Leppiniemi 2005, 7:23.)

5 CASE: TYTÄRYHTIÖSULAUTUMINEN TILITOIMISTON NÄKÖKULMASTA

5.1 Tilitoimiston asiakasyrityksen tytäryhtiösulautuminen

Tilitoimistossa alkoi keväällä 2009 asiakasyrityksen sulautumisprosessi. Kyseessä oli vanha perheyritys, joka oli yhtiömuodoltaan kommandiittiyhtiö. Yhtiömuoto muutettiin osakeyhtiöksi, koska erimuotoisia yhtiöitä ei yleensä ole mahdollista fuusioda suoraan. Samalla perustettiin uusi osakeyhtiö, joka omisti toisen yhtiön kaikki osakkeet. Tutkimuksessa käsitellään sulautuvaa yritystä nimellä Yritys X Oy ja vastaanottavaa yritystä nimellä Yritys Oy.

5.2 Vaihe 1: Sulautumissuunnitelma ja suunnitelman rekisteröiminen

Sulautumisprosessi lähti liikkeelle sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden neuvottelusta. Tilitoimistossa tehtiin sulautumissuunnitelma sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden neuvottelujen pohjalta (LIITE 1).

Sulautumistapana on tytäryhtiösulautuminen ja sulautumisen syynä on lisätä toiminnan kustannustehokkuutta sekä yksinkertaistaa ja keventää hallintoa. Sulautuminen tehdään vastikkeetta ja se ei vaikuta Yritys Oy:n osakepääomaan eikä yhtiöjärjestykseen. Yhtiöillä ei ole pääomalainoja eikä sulautuva yhtiö ole antanut optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia. Molemmilla yhtiöillä on yritys kiinnityksiä, joiden etuoikeus on sulautumissuunnitelmassa määritelty. Sulautuminen ei tuota erityisiä etuja ja oikeuksia eikä sulautuva yhtiö omista vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautuvan yhtiön varat ovat tilinpäätöksen mukaiset ja sulautumisen yhteydessä ne kirjataan vastaanottavan yhtiön taseeseen kirjanpitoarvoista. Yritys X Oy:n työntekijät siirtyvät Yritys Oy:n palvelukseen niin sanottuina vanhoina työntekijöinä. Sulautumiseen osallistuvilla yhtiöillä ei ole sulautumisprosessin aikana oikeutta päättää muista kuin tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvista järjestelyistä. Sulautumissuunnitelma

ilmoitetaan rekisteröitäväksi heti sen tultua allekirjoitetuksi ja sulautumisen täytäntöönpano on suunniteltu rekisteröitäväksi 31.10.2009. (LIITE 1)

Sulautumissuunnitelma allekirjoitettiin 17.6.2009, jonka jälkeen suunnitelma voitiin ilmoittaa kaupparekisteriin. Kaupparekisteriin ilmoitettiin samalla lomakkeella kuulutushakemus, jolla haettiin kuulutusta velkojille.

Sulautumissuunnitelman liitteeksi tilitoimisto antoi Yritys X Oy:n viime tilikauden tilinpäätöksen. Välitilinpäätöstä ei tarvinnut tehdä, koska viimeisestä tilinpäätöksestä ei ollut kulunut kuutta kuukautta. Lisäksi sulautumissuunnitelman liitteeksi annettiin hyväksytyt tilintarkastajan lausunto.

Kun rekisteröimisilmoitus oli tehty, jäätiin odottelemaan sen vahvistusta. Patentti- ja rekisterihallitus lähetti 3.7.2009 voimassaolevan rekisteriotteen ja ilmoitti, että hakemus oli merkitty samana päivänä rekisteriin ja kuulutus oli rekisteröity.

5.3 Vaihe 2: Ylimääräinen yhtiökokous ja velkojien kuulutusmenettely

Sulautumiseen osallistuvissa yhtiöissä pidettiin 15.8.2009 ylimääräiset yhtiökokoukset sulautumissuunnitelman hyväksymisestä. Tilitoimisto laati yhtiökokousten pöytäkirjat.

Yritys X Oy:n yhtiökokouksessa on ollut läsnä vain hallituksen edustaja, koska tytäryhtiösulautumisessa sulautuvan yhtiön hallitus voi päättää sulautumissuunnitelman hyväksymisestä. Yhtiökokouspöytäkirjasta käy ilmi, että yhtiökokouksessa on hyväksytty 17.6.2009 allekirjoitettu sulautumissuunnitelma. Lisäksi yhtiökokouksessa oli päätetty, että Yritys X Oy:n liiketoiminnat yhdistetään sulautumisen täytäntöönpanossa Yritys Oy:öön. (LIITE 2)

Yritys Oy:n yhtiökokouspöytäkirjasta käy ilmi, että sulautumissuunnitelma on myös hyväksytty. Lisäksi kokouksessa päätettiin, että Yritys Oy jatkaa sulautumisen jälkeen entisellä toiminimellään ja entisellä yhtiöjärjestyksellä, ja myös että sulautuvan yhtiön liiketoiminnat yhdistetään sulautumisen täytäntöönpanossa Yritys Oy:öön. (LIITE 3)

Tilitoimisto laatii myös ilmoituksen yhtiöiden velkojille. 1.9.2009 laaditussa ilmoituksessa mainitaan sulautumissuunnitelman allekirjoituspäivä 17.6.2009, sulautuvan yhtiön varojen ja velkojen siirto Yritys Oy:lle ja suunnitelman rekisteröimispäivä 3.7.2009. Ilmoituksessa mainitaan myös, että yhtiöt ovat hakeneet kuulutusta velkojille ja patenti- ja rekisterihallituksen ilmoittama päivä 16.10.2009, mihin mennessä velkojien on kirjallisesti vastustettava sulautumishakemusta. (LIITE 4)

5.4 Vaihe 3: Sulautumisen täytäntöönpano

Sulautumisen täytäntöönpano ilmoitetaan kaupparekisteriin omalla lomakkeella viimeistään kuuden kuukauden kuluttua sulautumista koskevasta päätöksestä. Ilmoituksen teki emoyhtiö, eli Yritys Oy. Lomakkeella ilmoitettiin sulautumisen täytäntöönpanosta ja päivämäärä täytäntöönpanon toivotusta rekisteröintipäivästä. Lomakkeeseen merkittiin todistus kuulutuksen tiedoksiannosta velkojille ja sulautumiseen liittyvän hallituksen tai toimitusjohtajan vakuutus, että sulautumisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. Lisäksi lomakkeeseen merkittiin hyväksytyn tilintarkastajan lausunto, että vastaanottava yhtiö saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkittävästä määrästä.

5.5 Vaihe 4: Lopputilitys

Lopputilitys tehtiin heti sulautumisen täytäntöönpanopäivän rekisteröimisen jälkeen. Tilitoimisto teki Yritys X Oy:n tilinpäätöksen ja laati veroilmoituksen. Tämän jälkeen Yritys X Oy:n purkamisesta ilmoitettiin kaupparekisteriin. Yritys X Oy:n vahvistettu tase liitettiin Yritys Oy:n taseeseen. Sulautumisen yhteydessä syntyi fuusiotappiota, joka kirjattiin tulosvaikutteisesti Yritys Oy:n omaan pääomaan.

Varojen ja velkojen yhdistämisen jälkeen lopputilitys tullaan antamaan tilintarkastajalle, jolla on kuukausi aikaa antaa tilintarkastuskertomus. Tämän jälkeen lopputilitys annetaan rekisteröitäväksi. Rekisteröiminen tulee tapahtua kahden kuukauden kuluessa lopputilityksen vahvistamisesta.

5.6 Kustannukset asiakkaalle

Tilitoimiston asiakasyritykselle aiheutui sulautumisesta erilaisia kustannuksia. Sulautumisen rekisteröimisestä asiakasyritys joutui maksamaan kaupparekisterille käsittelymaksun, joka on osakeyhtiöllä 330 € + 57 €/seuraava yhteisö. Lisäksi asiakasyritys joutui maksamaan myös yhtiömuodon vaihdosta 330 €. Yrityksen purkaminen ja lopputilityksen ilmoittaminen kaupparekisteriin on maksuton. (Patentti- ja rekisterihallitus 2009.)

Tilitoimisto laskuttaa yritysjärjestelystä tuntityönä. Yhtiöjärjestelyn muutostyöhön sisältyi asiakirjojen ja lomakkeiden laadinta ja lähetys sekä ilmoitukset velkojille, tilinpäätökset ja veroilmoitusten laadinta. Tilitoimisto käytti yritysjärjestelyyn aikaa noin kaksi päivää eli 15 tuntia. Tämänlaista hinnoittelua käytti työni toimeksiantajani, mutta hinnoitteluperusteet vaihtelevat paljon eri tilitoimistoissa.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena oli tarkastella sulautumista tilitoimiston näkökulmasta. Tilitoimisto on yritykselle niin sanottu ulkoistettu taloushallinnon yksikkö, jonka vastuulle yritys antaa suuren osan omaa toimintaansa. Tämän vuoksi tarkoituksena oli pohtia, mikä on tilitoimiston vastuu ja rooli sulautumisprosessissa.

Tutkimuksessa tuli selville, että sulautuminen vaatii paljon paperityötä ja yritysjärjestelyä hoitavan henkilön tulee olla tietoinen erilaisista määräajoista asioiden eteenpäin viemisessä, joita sulautumisen yhteydessä on paljon. Yritysjärjestelyä hoitavan henkilön tulee myös tuntea osakeyhtiölaki tarkkaan, koska se laatii kaikki tarvittavat dokumentit yritysjärjestelyä varten. Sulautumisprosessin eteneminen kulkee vaiheittain, ja koko prosessin vieminen alusta loppuun kestää lähemmäs vuoden.

Tutkimusosiossa teoria ja käytäntö tukivat toisiaan. Teoriassa esitetyt asiat tapahtuivat myös käytännössä ja työn loppuun liitettävät liitteet auttoivat havainnollistamaan käytäntöä. Vaikka työssä tutkittiin sulautumista tilitoimiston näkökulmasta, työssä käsiteltiin vielä asiakkaalle koituvia kustannuksia, koska asiakkaalle koituu kustannuksia eniten tilitoimiston palvelusta.

Tilitoimiston vastuulla on sulautumisen onnistuminen, koska asiakasyritys on siirtänyt vastuun yritysjärjestelyn hoitamisesta tilitoimistolle ostamalla kyseisen palvelun. Asiakasyritystä palvellaan tilitoimistossa asiakkaan etujen mukaisesti ja tilitoimisto ei saa omilla toimillaan vaarantaa suunniteltua yritysjärjestelyä.

Tutkimuksen tuloksia heikensi se, että sulautumisen lopputilityksen rekisteröimistä ei ehditty tehdä ennen tutkimusten tulosten kokoamista. Lopputilitys ehdittiin kuitenkin tehdä, mutta koska tilintarkastuskertomus lopputilityksestä ja sulautumisen rekisteröiminen jäi uupumaan tutkimustuloksista, ei tutkimuksen tuloksia voida pitää täysin luotettavina. Vaikka näin on, mikään ei kuitenkaan näytä siltä, että lopputilityksen rekisteröiminen epäonnistuisi.

Tutkimus oli onnistunut vaikka viimeinen vaihe jäi hieman kesken. Teoria ja käytäntö saatiin kuitenkin hyvin niputettua yhteen, joka oli yksi työn tarkoitus. Tutkimuksessa tuli esille, mitä tilitoimisto tekee sulautumisprosessissa. Tilitoimiston vastuuta on vaikea määritellä, mutta totta kai vastuu sulautumisprosessin onnistumisesta on tilitoimistolla, mikäli asiakas on kyseisen palvelun tilitoimistolta ostanut. Tilitoimisto on kuitenkin asiantuntijapalveluita tarjoava yritys, jonka tulee toimia asiakkaan etujen mukaisesti.

Työssä olisi voinut vielä käsitellä sulautumisen verotusta, mutta aihe on niin laaja, joten se päätettiin rajata työstä pois. Työtä olisi voitu vielä jatkaa kertomalla tarkemmin lopputilityksestä ja mahdollisesti laittaa liitteeksi yritysten tuloslaskelmat ja taseet, mutta työssä päätettiin käsitellä asia lyhyesti kertomalla fuusioerotuksen tulos ja mihin se kirjataan. Sulautumisen verotus ja tarkempi kirjanpidollinen käsittely voisi olla jatkotutkimuksen arvoinen.

LÄHTEET

Airaksinen M., Jauhiainen J. & Neimala A. 2001. Pk-yrityksen osakeyhtiöläkiopas. Porvoo: WSOY

Blummé N., Pitkänen T., Raunio M. & Äärilä L. 2008. Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. Helsinki: KHT-media Oy

Järvinen P. & Järvinen A. 2004. Tutkimustyön metodeista. Tampere: Opinpajan kirja

Koski P. & Sillanpää M. 1998. Yhtiöoikeus. Helsinki: WSOY Yritysjulkaisut.

Laine M., Bamberg J. & Jokinen P. 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Yliopistokustannus Oy

Manninen P. 2001. Yritys vaihtaa omistajaa – sukupolvenvaihdos ja yrityskauppa käytännössä. Porvoo: WSOY

Mähönen J., Säiläkivi A. & Villa S. 2006. Osakeyhtiölaki käytännössä. Juva: WSOY

Patentti- ja rekisterihallitus. 2009 . Kaupparekisterin käsittelymaksuhinnasto 1.7.2007 alkaen. Luettu 4.11.2009. <http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/hinnasto.html>

Siikarla P. 2006. Osakeyhtiölaki & käytäntö. Helsinki: Yrityskirjat Oy

Suomen taloushallintoliitto ry. 2007. Hyvä tilitoimistotapa. Luettu: 21.10.2009. http://www.taloushallintoliitto.fi/tilitoimistot/hyva_tilitoimistotapa/

Tomperi S. 2006. Kehittyvä kirjanpito taito. Helsinki: Edita Publishing Oy

Vahtera, P. 2008. Yritysjärjestelyt ja mustat pekat. Päivitetty 22.1.2008. Luettu 7.11.2009. <http://www.tilisanomat.fi/lehti/article.php?catid=14&artid=414>

LIITTEET

LIITE 1: 1 (3)

1 (3)

SULAUTUMISSUUNNITELMA

Allekirjoittaneiden osakeyhtiöiden hallitukset ovat hyväksyneet seuraavan sulautumissuunnitelman:

1. Sulautumiseen osallistuvat yhtiöt

Vastaanottava yhtiö:

Toiminimi: Yritys Oy
Y-tunnus: 0000000-0
Osoite: Yhtiönkatu 1, 33100 Tampere
Kotipaikka: Tampere

Sulautuva yhtiö:

Toiminimi: Yritys X Oy
Y-tunnus: 1111111-1
Osoite: Yhtiönkatu 1, 33100 Tampere
Kotipaikka: Tampere

2. Sulautuminen

Yritys X Oy sulautuu Yritys Oy:ön osakeyhtiölain 16 luvun 2 §:n 1) kohdan mukaisella absorptiosulautumisella tässä sulautumissuunnitelmassa sovituin ehdoin. Kaikki sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle.

3. Sulautumisen syy

Yhtiön sulautumisella lisätään toiminnan kustannustehokkuutta sekä yksinkertaistetaan ja kevennetään hallintoa..

4. Vastaanottavan yhtiön osakepääoma ja yhtiöjärjestys

Sulautuminen tehdään vastikkeetta ja se ei vaikuta vastaanottavan yhtiön Yritys Oy:n osakepääomaan eikä yhtiöjärjestykseen.

5. Selvitys pääomalainoista

Sulautumiseen osallistuvilla yhtiöillä ei ole pääomalainoja.

6. Selvitys optio-oikeuksista ja muista osakkeisiin oikeuttavista erityisistä oikeuksista

Sulautuva yhtiö ei ole antanut optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia.

7. Yrityskiinnitykset

Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omaisuuteen kohdistuvat OYL 16 luvun 3 §:n 2 momentin 13) kohdassa tarkoitetut yrityskiinnitykset:

	lkm	etuoikeus	pääoma yht.	haltija
Yritys Oy	2	1. ja 2.	100.000,00	Eläkevakuutusyhtiö
	2	3. ja 4.	100.000,00	Rahoitusyhtiö
	1	5.	50.000,00	Rahoitusyhtiö
Yritys X Oy	2	1. ja 2.	33.637,58	Pankki

9. Erityiset edut ja oikeudet

Sulautuminen ei tuota minkään sulautumiseen osallistuvan yhtiön hallituksen jäsenille, toimitusjohtajille, tilintarkastajille eikä vastikkeen määrästä sekä perusteista ja/tai vastaanottavan yhtiön velkojen maksun vaarantumisesta lausunnon antavalle hyväksytylle tilintarkastajalle erityisiä etuja tai oikeuksia.

10. Sulautuvan yhtiön osakeomistus

Sulautuva yhtiö tai sen tytäryhteisö eivät omista vastaanottavan yhtiön osakkeita.

11. Sulautuvan yhtiön varat, velat ja oma pääoma sekä niiden arvostaminen

Sulautuvanyhtiön varat, velat ja oma pääoma ovat liitteen 1 mukaiset. Sulautuvan yhtiön tase-erät kirjataan vastaanottavan yhtiön taseeseen kirjanpitoarvoista. Sulautumisen yhteydessä kaikki Yritys X Oy:n työntekijät siirtyvät Yritys Oy:n palvelukseen ns. vanhoina työntekijöinä.

12. Ehdotus sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvista järjestelyistä

Sulautumiseen osallistuvilla yhtiöillä ei ole oikeutta sulautumisprosessin aikana päättää muista kuin tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvista järjestelyistä, jotka vaikuttavat niiden oman pääoman tai osakkeiden määrään.

13. Ehdotus sulautumisen täytäntöönpanon rekisteröintijankohdaksi

Sulautumissuunnitelma ilmoitetaan rekisteröitäväksi heti sen tultua allekirjoitetuksi, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluessa allekirjoituksesta. Sulautumisen täytäntöönpano on suunniteltu rekisteröitäväksi 31.10.2009.

14. Sopimuskappaleet

Tätä sulautumissuunnitelmaa on laadittu kolme (3) kappaletta, yksi kummallekin sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä sekä viranomaiselle.

15. Päiväys ja allekirjoitukset

Tampereella

Yritys Oy

Maija Meikäläinen

Matti Meikäläinen

Yritys X Oy

Matti Meikäläinen

Minna Meikäläinen

Mikko Meikäläinen

Sulautumissuunnitelman liitteet

1. Yritys X Oy:n tilinpäätös 30.4.2009
2. Hyväksytyn tilintarkastajan lausunto sulautumissuunnitelmasta

YRITYS X OY

PÖYTÄKIRJA 2/2009

YLIMÄÄRÄINEN YHTIÖKOKOUS

Aika ja paikka 15.8.2009 Tampere

Läsnä Matti Meikäläinen edustaen Yritys X Oy:tä

1§ **Kokouksen laillisuus ja päätösvaltaisuus**
Kokous todettiin lailliseksi ja päätösvaltaiseksi.

2§ **Sulautumissuunnitelman hyväksyminen**
Todettiin, että Yritys X Oy on Yritys Oy:n tytäryhtiö.
Hyväksyttiin Yritys Oy:n ja Yritys X Oy:n välillä 17.6.2009 allekirjoitettu sulautumissuunnitelma.
Päätettiin, että sulautuvan Yritys X Oy:n liiketoiminnat yhdistetään sulautumisen täytäntöönpanossa Yritys Oy:öön.

3§ **Kokouksen päättäminen**
Koska muita asioita ei ollut, kokous päätettiin.

Vakuudeksi:

Matti Meikäläinen

YRITYS OY

PÖYTÄKIRJA 2/2009

YLIMÄÄRÄINEN YHTIÖKOKOUS

Aika ja paikka 15.8.2009 Tampere

Läsnä Matti Meikäläinen 50 osaketta ja ääntä
Maija Meikäläinen 50 osaketta ja ääntä
= koko yhtiön osakekanta

1§ **Kokouksen laillisuus ja päätösvaltaisuus**
Kokous todettiin lailliseksi ja päätösvaltaiseksi.

2§ **Sulautumissuunnitelman hyväksyminen**
Todettiin, että Yritys X Oy on Yritys Oy:n tytäryhtiö.
Hyväksyttiin Yritys Oy:n ja Yritys X Oy:n välillä 17.6.2009 allekirjoitettu sulautumissuunnitelma samoin kuin hyväksyttiin, että Yritys Oy jatkaa sulautumisen jälkeen entisellä toiminimellään ja entisellä yhtiöjärjestyksellä.
Päätettiin, että sulautuvan Yritys X Oy:n liiketoiminnat yhdistetään sulautumisen täytäntöönpanossa Yritys Oy:öön.

3§ **Kokouksen päättäminen**
Koska muita asioita ei ollut, kokous päätettiin.

Vakuudeksi:

Matti Meikäläinen

Maija Meikäläinen

ILMOITUS YRITYS X OY:N JA YRITYS OY:N VELKOJILLE

Yritys X Oy ja Yritys Oy ovat allekirjoittaneet sulautumissuunnitelman 17.06.2009. Sulautumisessa Yritys X Oy:n varat ja velat siirtyvät Yritys Oy:lle.

Sulautumissuunnitelma on rekisteröity 03.07.2009.

Yritys X Oy ja Yritys Oy ovat hakeneet kuulutusta sulautumisen johdosta. Yhtiöitten velkojia, joiden saatavat ovat syntyneet ennen sulautumissuunnitelman rekisteröintiä ja jotka haluavat vastustaa sulautumista, kehoitetaan ilmoittamaan siitä kirjallisesti Patentti- ja rekisterihallitukselle 16.10.2009 mennessä. Jollette velkojana vastusta sulautumishakemusta, katsotaan teidän suostuneen sulautumiseen.

Tampereella 1. päivänä syyskuuta 2009

Yritys X Oy Yritys Oy

Matti Meikäläinen
toimitusjohtaja

Liite: kopio kaupparekisteriotteesta