



Opas pienen konsernin konsernitilinpäätökseen

Case: Konserni X

Emmi Huttunen

2018 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Opas pienen konsernin konsernitilinpäätökseen

Emmi Huttunen
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Joulukuu, 2018

Emmi Huttunen

Opas pienen konsernin konsernitilinpäätökseen, Case: Konserni X

Vuosi 2018 Sivumäärä 56

Tilinpäätösaika on kiireistä tilitoimistoissa, ja tilinpäätösprosessin sujuvuus on tärkeää, jotta pysytään aikataulussa ja asiakkaat saavat tilinpäätöksensä ajoissa. Sujuvan prosessin edellytyksenä on, että kirjanpitäjä osaa tehdä tilinpäätökset.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda ohje konsernitilinpäätökseen. Tavoitteena oli tehdä laatimien ohjeiden perusteella konsernitilinpäätös Konserni X:lle. Opinnäytetyön aihe syntyi omasta tarpeesta, sillä kuluva tilikausi päättyy pian ja tilikauden päätteeksi täytyy tehdä Konserni X:n konsernitilinpäätös. Tutkimusongelmana oli, että miten konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksistä saadaan konsernitilinpäätös.

Konsernitilinpäätös on kokonaisuudessaan niin laaja aihe, että joitakin asioita oli jätettävä käsittelemättä. Opinnäytetyössä on käsitelty osakeyhtiö rakenteisia konserneja, eli avoimien ja kommandiittiyhtiöiden muodostamia konserneja ei ole käsitelty. Myös ulkomaiset tytäryritykset sekä osakkuusyritykset sekä niihin liittyviä kurssierot ja konsernirakenteen muutokset on rajattu tästä opinnäytetyöstä pois. Tutkimuksessa ei ole myöskään otettu huomioon konserneja, jotka laativat konsernitilinpäätöksen kansainvälisten standardien mukaan.

Opinnäytetyössä on käyty ensin läpi konserniin kuuluvaa teoriaa, mistä konserni muodostuu ja miten määräysvalta määräytyy. Toisessa teoriaosassa on käyty läpi, miten konsernitilinpäätös käytännössä toteutetaan. Tutkimuksen tuloksena saatiin ohje, jonka avulla saatiin toteutettua konsernitilinpäätös Konserni X:lle. Tätä ohjetta pystyy käyttämään tilikauden päätyttyä konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tämän tutkimuksen avulla voidaan toteuttaa pienen tai keskisuuren konsernin tilinpäätös.

Asiasanat: Konserni, konsernitilinpäätös, taloushallinto, kirjanpito

Emmi Huttunen

A guide to a small group's consolidated financial statements, Case: Concern X

Year	2018	Pages	56
------	------	-------	----

The period when financial statements are prepared is busy one at accounting offices and the smoothness of the accounting process is important in order to stay on schedule and so that customers receive their financial statements in time.

The purpose of this thesis was to create an instruction for the preparation of consolidated financial statements. The topic of the Bachelor's Thesis rose from the author's personal need because the current financial year will end soon and at the end of the financial year the Group X's consolidated financial statements will have to be completed. The research problem was that the consolidated financial statements of the Group's separate financial statements are included in the consolidated financial statements.

As a whole, the consolidated financial statements are so wide-ranging that some issues have to be left untreated. The thesis deals with structured groups of limited companies, i.e. the groups formed by open and limited partnerships have not been dealt with. Foreign subsidiaries and associates as well as related exchange rate differences and changes in the Group structure are excluded from this thesis. In addition, the study did not consider the accounts that prepared consolidated financial statements in accordance with international standards.

In the thesis report, information is first provided concerning the group, including where the group was formed and how control is determined. In the second part of the theoretical section, we examine how the consolidated financial statements are implemented in practice. As a result of a survey, a guide was issued to enable the consolidated financial statements for Group X to be implemented. This manual can be used at the end of the accounting period when preparing the consolidated financial statements. This study can be used to implement the financial statements of a small or medium-sized group.

Keywords: group, consolidated financial statement, financial administration, accounting

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaukset	6
1.2	Tutkimusmenetelmät ja -aineisto	7
1.3	Tutkimuksen rakenne.....	7
2	Konserniin liittyvät määritelmät	8
2.1	Mikä on konserni	8
2.2	Konsernirakenteita.....	8
2.3	Omistusyhteisyrittäjä ja osakkuusyrittäjä	12
2.4	Erillistilinpäätökset	12
3	Konsernitilinpäätös.....	12
3.1	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	13
3.2	Konsernitilinpäätöksen sisältö.....	15
3.2.1	Konsernitilinpäätöksen keskeisimmät periaatteet	15
3.3	Erillistilinpäätösten yhdisteleminen	16
4	Konsernitilinpäätöksen tekninen toteutus	18
4.1	Tuloslaskelma.....	18
4.2	Tase	25
4.3	Verojen vaikutus konsernitilinpäätökseen.....	34
4.3.1	Laskennalliset verot.....	35
4.4	Liitetiedot	38
4.5	Konsernin toimintakertomus.....	39
4.6	Konsernin rahoituslaskelma.....	39
5	Case Konserni X.....	41
5.1	Konserni X.....	41
5.1.1	Konsernin omistukset	42
5.1.2	Sisäinen voitonjako.....	43
5.1.3	Sisäiset saamiset ja velat.....	44
5.1.4	Sisäiset ostot ja myynnit	44
5.1.5	Sisäiset tuotot ja kulut	45
5.1.6	Konserniavustus.....	45
5.2	Konserni X:n konsernitilinpäätös.....	46
6	Yhteenveto	48

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on tehdä ohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta Konserni X:lle. Ohjeen tarkoituksena on antaa yksityiskohtaisia ohjeita konsernitilinpäätöksen laatimisen eri vaiheisiin sekä helpottaa kirjanpitäjän työtä. Tutkimuksen tuloksena Konserni X:n edellisen vuoden tilinpäätös on käsitelty tästä ohjeesta löytyneiden teoriaosassa käytyjen ohjeiden avulla niin, että kirjanpitäjä osaa tehdä Konserni X:n seuraavan vuoden tilinpäätöksen.

Tutkimusongelmana on, kuinka konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksistä muodostetaan konsernitilinpäätös. Aihe opinnäytetyöhön syntyi oman työn kautta. Konserni X on minun asiakkaani, ja minun täytyy tehdä konsernitilinpäätös tämän tilikauden lopuksi, joten tarvitsen itse tätä ohjetta, kun alan tekemään tilinpäätöksiä. En ole aikaisemmin koskaan tehnyt edes yrityksen tilinpäätöstä, joten itselleni tämä tuntuu haastavalta projektilta, mutta tämän projektin kautta minulla on tarkoitus osata tehdä se.

Konsernitilinpäätös on aiheena todella laaja, joten työn aihe on rajattu niin, että siinä on otettu huomioon vain kotimaisia osakeyhtiömuotoisia konserneja. Eli siinä ei ole otettu huomioon säätiöiden, yhdistysten tai avoimen- tai kommandiittiyhtiön konserneja, eikä käyty läpi pörssiyrityksiä, tai niitä, jotka laativat tilinpäätöksensä kansainvälisen tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Kaikkia osakeyhtiön konsernitilinpäätöksen aiheita ei ole kuitenkaan voitu käydä läpi, joten rajauksia on tehty myös sen osalta. Ulkomaisia tytäryrityksiä tai osakkuusyrityksiä sekä niihin liittyviä kurssieroja ei käsitellä. Tämä saattaa olla yleinen tilanne kuitenkin konserneissa, mutta tässä niitä ei ole käyty läpi. Myöskään konsernirakenteen muutoksia ei ole tässä opinnäytetyössä käyty läpi niiden laajuuden ja harvinaisuuden takia. Konsernin liitetiedot, rahoituslaskelma ja toimintakertomus on käyty pääpiirteittäin läpi. Ne ovat aiheena niin suuri, että niitä ei ole pystytty ottamaan tähän mukaan. Opinnäytetyössä ei myöskään oteta kantaa konsernin syntyminen syihin tai onko järkevää muodostaa konserni.

Tehdyn tutkimuksen pohjalla on ollut olettaus, että kirjanpitäjä tietää suurin piirtein, mistä on kysymys. Myös kirjanpidollisia asioita ja termejä on oletettu kirjanpitäjän jo tietävän. Opinnäytetyössä ei käydä läpi konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksiä tai niiden toteuttamista. Opinnäytetyössä käytetyt erillistilinpäätökset on tehty jo valmiiksi.

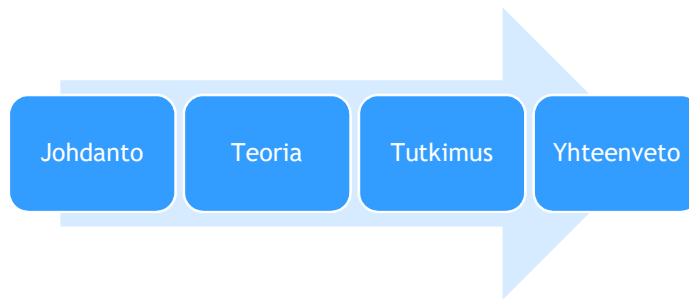
Opinnäytetyössä on keskitytty erillistilinpäätösten yhdistelemiseen konsernitilinpäätökseen, eli yhdistelmälaskelman laatiminen.

1.2 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tutkimusmenetelmänä on käytetty kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tutkimusaineisto on yleisesti verbaalista. Tutkimusongelman kannalta olennaiset piirteet tulee olla esillä tutkimusaineistossa. Aineiston kerääminen, käsittely ja analyysi ovat tässä tutkimusmenetelmässä sidoksissa toisiinsa. Se tarkoittaa usein sitä, että esimerkiksi analyysivaiheessa saatetaan huomata, että aineistoa on kerättävä lisää. Aineiston keräämisen jälkeen analyysia jatketaan. Tyypillisimpiä tutkimusaineistoja ovat kenttähavainnointi, haastattelut ja erilaiset dokumentit. Analyysissä lukija on mahdollista nähdä tutkijan päättely. (Uusitalo, 2001, 79-83.)

Tutkimusaineistona käytetään kirjanpitolakia, kirjanpitoasetusta, kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laadinnasta, yleisohjetta laskennallisista verovelvoista ja -saamisista sekä aiheeseen paneutuneita kirjoja.

1.3 Tutkimuksen rakenne



Kuvio 1. Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne koostuu neljästä eri vaiheesta. Vaiheet ovat johdanto, teoria, tutkimus ja yhteenveto. Johdannon jälkeen käydään läpi tutkimukseen liittyvät aiheet. Sen jälkeen käydään konsernista kertovaa teoriaa läpi. Mistä konsernitilinpäätöksessä on kyse, ja miksi se kuuluu laatia, sekä mitä siihen kuuluu. Perustietojen jälkeen käydään läpi, miten se teknisesti toteutetaan. Sen jälkeen päästään tutkimukseen, eli tehdään konsernitilinpäätös Konserni X:lle. Lopuksi pohditaan yhteenvetoa tästä projektista.

2 Konserniin liittyvät määritelmät

2.1 Mikä on konserni

On olemassa pieniä, keskisuuria ja isoja yrityksiä. Liiketoiminta voi olla hyvin monipuolista niin, että yhden yrityksen toimintaan voi kuulua esimerkiksi valmistusta ja markkinointia, tai yrityksessä valmistetaan hyvin paljon erilaisia tuotteita myös eri markkina-alueilla. Joskus tällaisissa tilanteissa ei välttämättä ole järkevää harjoittaa kaikkia liiketoimintoja samassa yrityksessä, vaan eri liiketoiminnat voidaan jakaa eri yrityksiin. Tästä tulee liiketoimintakokonaisuus, joka kuitenkin muodostuu eri yrityksistä, sitä kutsutaan konserniksi. Vaikka tässä tapauksessa eri liiketoiminnat tapahtuvat eri yrityksissä, ne muodostavat silti liiketoimintakokonaisuuden, sillä konserniin kuuluvien yritysten päätösvalta ja omistus kuuluvat yhdelle yritykselle. (Alhola, Koivikko & Rätty 2003, 10-11.)

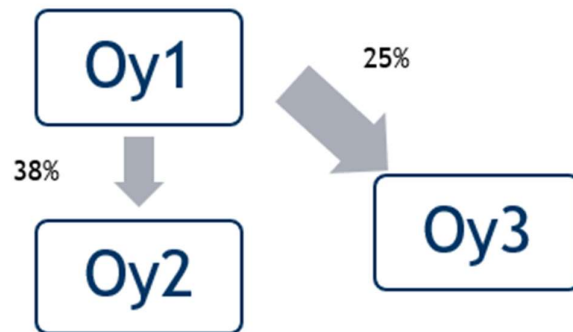
Konserneihin voi kuulua jopa kymmeniä, jopa satoja eri yrityksiä. Mutta konsernin ei välttämättä tarvitse olla iso, se voi olla kahden tai kolmen yrityksen muodostama. Konsernissa olevat yritykset ovat kaikki juridisesti itsenäisiä yrityksiä, jotka muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden. Konserni itsessään ei ole juridinen henkilö, eikä sitä merkitä kaupparekisteriin. Konsernin kanssa ei voi tehdä sopimuksia, eikä sitä veroteta. Konsernissa olevat yritykset ovat jollain tavalla toisistaan riippuvaisia, yleensä se perustuu omistukseen. (Alhola ym. 2003, 11; Ahti, Tikkanen, Vierros & Viljanen 2008,13.)

Määräysvalta

Konsernisuhde määräytyy määräysvallan perusteella. Emoyhtiöllä on määräysvalta, ja se, johon sillä on määräysvalta, on tytäryhtiö. Emoyritys tytäryrityksensä kanssa muodostaa konsernin. Yrityksellä on määräysvalta toiseen yritykseen, kun sillä on yli puolet toisen yrityksen kaikista osakkaiden tai osuuksien äänimäärästä ja tämä perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen tai muuhun yhtiösopimukseen, tai yrityksellä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä. Myös jos yritys tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä, se voi olla emoyhtiö. IFRS 10 -standardin mukaan määräysvallan syntymisen edellytys on, että kyseinen kirjanpitovelvollinen voi tehdä olennaisia päätöksiä määräysvallan kohteeseen. Vaikutukset voivat olla joko positiivisia tai negatiivisia määräysvallan kohteen tuottoihin. (Alhola yms. 2003,14-15; Yritystutkimusneuvottelulautakunta 2009, 10; Honkamäki, Reponen, Mäkelä, Pohjonen 2016, 14-15; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 5-6.)

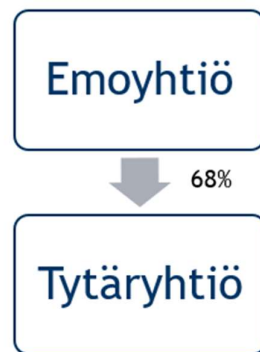
2.2 Konsernirakenteita

Alla on esitetty erilaisia konsernirakenteita ja sitä, miten määräysvalta voi muodostua. Kuva 1 ei muodosta konsernirakennetta, sillä Osakeyhtiö 1 ei omista kummastakaan yrityksestä yli puolia äänimäärästä. Eli tässä on vain kolme yritystä, joissa Osakeyhtiö 1:llä on omistuksia.



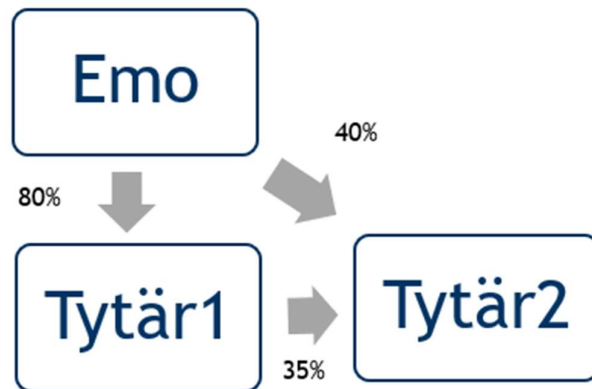
Kuva 1. Yritysten omistukset, jotka eivät muodosta konsernia (Alhola ym. 2003, 13).

Alapuolella olevassa esimerkissä on kyseessä konsernirakenne. Emoyhtiöllä on määräysvalta tytäryrityksessä. Emoyhtiö omistaa tytäryhtiön osakkeista 68%. Jos esimerkiksi Tytäryhtiöllä on 500 osaketta, Emoyhtiö omistaa niistä 68%, eli 340 osaketta.



Kuva 2. Emoyhtiö omistaa tytäryhtiön osakkeista 68% (Alhola ym. 2003, 13).

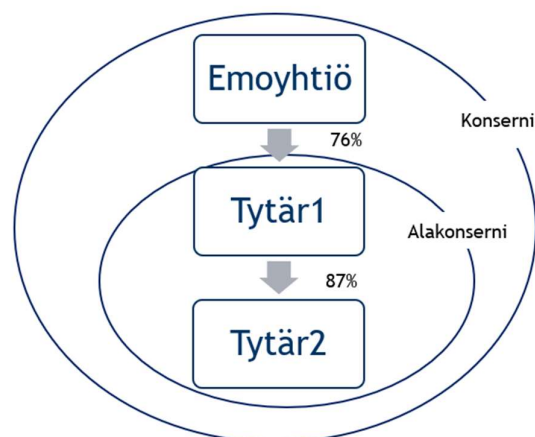
Kuvassa 3 Emoyhtiöllä on määräysvalta Tytär 1:ssä sekä Tytär 2:ssä. Emoyhtiöllä on 80% Tytär 1:n äänimääristä, ja se omistaa itse Tytär 2:sta 40% sekä lisäksi Tytär 1:n kautta välillisesti 28% ($35\% \times 80\%$), eli emoyhtiö omistaa tytär 2:sta 68%, yli puolet sen äänimääristä. Emon tytäryhtiöitä ovat tällöin Tytär 1 sekä Tytär 2. (Alhola ym. 2003, 16.)



Kuva 3. Emoyhtiöllä on määräysvalta molempiin tytäryhtiöihin (Alhola ym. 2003, 16).

Alakonserni

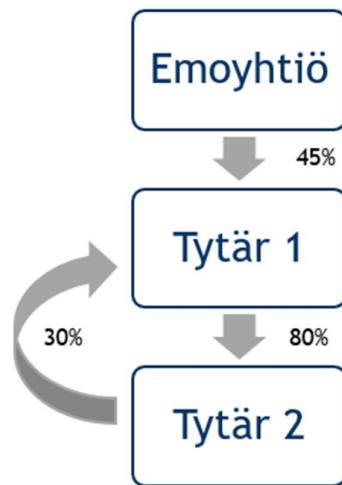
Alakonserni on konserni, jossa isomman konsernin tytäryhtiö on alakonsernin emoyhtiö. Kuvasessa 4 Emoyhtiöllä on määräysvalta molempiin tytäryhtiöihin, koska sillä on ensin määräysvalta Tytär 1:een ja sitä kautta myös määräysvalta Tytär 2:een. Emoyhtiö omistaa Tytär 1:n osakkeista yli puolet sen kaikista osakkeista, jolloin sillä on määräysvalta Tytär 1:ssä, Tytär 1 omistaa Tytär 2:sta yli puolet osakkeista, jolloin siis Emoyhtiö omistaa molemmista Tytäryhtiöistä enemmistön osakkeita. Tytär 1 ja Tytär 2 muodostavat alakonsernin, sillä Tytär 1 omistaa yli puolet Tytär 2:n osakkeista. Tällöin Tytär 1 on Tytär 2:n emoyhtiö. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 11.)



Kuva 4. Emoyhtiöllä on määräysvalta molempiin tytäryhtiöihin. Tytär 1:llä on määräysvalta Tytär 2:een. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 11.)

Ristiinomistussuhde

Tytäryhtiö ei saa omistaa emoyhtiön osakkeita, mutta jos ne on hankittu ennen kuin konserni on muodostunut, niitä ei tarvitse purkaa. Tällöin syntyy ristiinomistus, mutta tytäryhtiö ei saa kuitenkaan äänestää näillä osakkeilla. Kuvassa 5 on esimerkki, miten konsernirakenne muodostuu, vaikka emoyhtiö ei omista Tytär 1:stä yli puolia osakkeista. Tytär 2 omistaa 30% Tytär 1:n osakkeista, se tarkoittaa, että Tytär 1:n osakkeista vain 70% on äänivaltaisia. Silloin Emoyhtiön omistamat 45% osakkeista tuottavat 64% (45/70) äänimääristä. Eli silloin Emoyhtiöllä on määräysvalta Tytär 1:ssä sekä Tytär 2:ssa. (Ahti ym. 2008, 35.)



Kuva 5. Tässä konsernissa muodostuu ristiinomistus. Emoyhtiöllä on määräysvalta Tytär 1:ssä sekä Tytär 2:ssa, vaikka se ei omista yli puolia Tytär 1:n osakkeista (Ahti ym. 2008, 35).

Pien- ja suurkonserni

Laissa kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) säädetään, että pienkonserni muodostuu, jos enintään yksi seuraavista raja-arvoista ylittyy,

- taseen loppusumma on 6 000 000 euroa;
- liikevaihto on 12 000 000 euroa;
- tilikauden aikana palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.

Suurkonserni muodostuu, jos vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista ylittyy,

- taseen loppusumma on 20 000 000 euroa;
- liikevaihto on 40 000 000 euroa;
- tilikauden aikana palveluksessa on keskimäärin 250 henkilöä.

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrittää, että raja-arvojen ylittyminen katsotaan konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

2.3 Omistusyhteisyritys ja osakkuusyritys

Kirjanpitolaissa (1336/1997) sanotaan, että ”omistusyhteisyritys on kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa.”

Osakkuusyritys on kirjanpitolain (1336/1997) mukaan ”omistusyhteisyritys, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään viidennes ja enintään puolet omistusyhteisyrittäjien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidennes tai tätä pienempi osa sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, omistusyhteisyrittäjistä pidetään osakkuusyrittäjienä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä.”

2.4 Erillistilinpäätökset

Jokainen konserniin kuuluvat yritys hoitaa itse normaalisti kuukausittaisen kirjanpitoonsa, johon merkitään yrityksen liiketoiminnan tapahtumat. Konsernin sisäiset saatavat ja velat, kannattaa kuitenkin pitää omilla tileillään, niin se helpottaa konsernitilinpäätöksen tekemistä. Konserni itsessään ei pidä kirjanpitoa, vaan jokainen yksittäinen yritys tekee sen itse.

Jokainen konserniin kuuluvat yritys tekee myös itse oman tilinpäätöksensä. Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että ”tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen, tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman, varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman, jos kirjanpito velvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sekä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot.”

3 Konsernitilinpäätös

Nämä jokaisen yksittäisen konserniin kuuluvat yrityksen tekemät erillistilinpäätökset yhdistetään, josta muodostuu konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen tehtävä on antaa oikea ja riittävä kuva konsernin toiminnan tuloksesta tilikauden ajalta sekä taloudellinen asema tilinpäätöspäivänä. Konsernitilinpäätös sisällytetään emoyhtiön tilinpäätökseen, ja siinä esitetään konsernin tulos ja taloudellinen asema niin kuin se olisi yksi kirjanpitovelvollinen. (Alhola ym. 2003, 19-21; Ahti ym. 2008, 21.)

Konserniin kuuluvan yrityksen erillistilinpäätös sisältää kaikki yrityksen liike- ja rahoitustapahtumat riippumatta siitä, kohdistuvatko ne konsernin ulkopuolisiin yrityksiin vai toiseen saman

konsernin yritykseen. Konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätökset voivat sisältää saamia tai velkoja sekä voittoja tai tappioita toisiin konserniin kuuluvien yritysten kesken. Jos erillistilinpäätökset vain yhdistettäisiin toisiin, ne sisältäisivät myös näitä konserniin kuuluvien yritysten välisiä liiketapahtumia, jolloin se ei kerro konsernin tulosta eikä sen taloudellista asemaa. Konsernitilinpäätös tulee sisältää vain ne tapahtumat, jotka kohdistuvat konsernin ulkopuolelle. Tämä tarkoittaa sitä, että konsernin väliset tapahtumat pitää eliminoida, eli poistaa tilinpäätöksestä kokonaan. Tällä tavalla saadaan konsernitilinpäätös, jossa näkyy vain konsernin ulkopuolelle kohdistuva liiketoiminta. (Alhola ym. 2003, 21-22.)



Kuva 6. Konsernitilinpäätöksen sisältämät liiketapahtumat (Alhola ym. 2003, 22).

Tämän lisäksi, että konsernin väliset tapahtumat eliminoidaan konsernitilinpäätökseen, on myös otettava huomioon muut tapahtumat, mitkä eivät ilmene erillistilinpäätöksistä. Näitä seikkoja ovat:

- Jokainen erillistilinpäätös on voinut noudattaa erilaisia laskentaperiaatteita.
- Erillistilinpäätökset voivat sisältää jotakin konsernin sisäistä realisoitumatonta voittoa.
- Erillistilinpäätöksistä ei käy ilmi osakkuusyhtiöiden vaikutukset.
- Erillistilinpäätöksistä ei käy ilmi konsernin ulkopuolisten omistajien osuudet.
- Erillistilinpäätöksiin voi sisältyä vastuita toisesta konserniyhtiöstä, kuten annetut pantit, kiinnitykset, takaukset ja muut vastuut. (Ahti ym. 2008, 21-22.)

3.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että ”emoyhtiön ollessa

- osakeyhtiö,
- avoinyhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö,
- avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on edellisessä kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, tai
- osuuskunta,”

sen on laadittava konsernitilinpäätös. Ammatinharjoittajaa ja liikkeen harjoittajaa tämä velvollisuus ei koske. Myös pienkonsernit, joissa yksikään konserniin kuuluvista yrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä.

Pienkonsernin rajoista vähintään kahden pitää ylittyä, jolloin konsernitilinpäätös on laadittava. Raja-arvot ovat:

- taseen loppusumma on 6 000 000 euroa,
- liikevaihto on 12 000 000 euroa,
- tilikauden aikana palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.

Rajoja laskiessa lasketaan emoyrityksen ja tytäryrityksen tiedot ennen eliminointeja yhteen ja mikäli enintään yksi rajoista on ylittynyt, on kyseessä pienkonserni. Jos rajat eivät ole ylittyneet päättyneellä sekä välittömästi edeltäneellä tilikaudella, pienkonsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä. Tässä tapauksessa rahoittaja saattaa kuitenkin vaatia tilinpäätöksen tekemistä. Jos näistä raja-arvoista vain yksi ylittyy, ja konsernitilinpäätös silti laaditaan, saa tässä tapauksessa taseen esittää lyhennytyssä muodossa. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 14; Perälä, Mäki, Vänskä 2012, 25.)

Alakonserniin kuuluvan emoyhtiön on myös laadittava konsernitilinpäätös, vaikka hän olisi isomman konsernin tytäryhtiö. Tässä tapauksessa konserniin kuuluu esimerkiksi emoyhtiö ja kolme tytäryhtiötä. Tytäryhtiöt voivat keskenään muodostaa konsernin, joten tämän alakonsernin emoyhtiön on muodostettava myös konsernitilinpäätös. Tässä tapauksessa pätee myös sama sääntö pienyritysten kohdalla. Eli jos tämä kolmen tytäryhtiön muodostama alakonserni pysyy pienkonsernin rajoissa, sen ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä. Tämän lisäksi alakonsernin emoyhtiön ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, jos seuraavat ehdot täyttyvät:

- Emoyrityksestä 90 % omitusosuus on ETA-alueella sijaitsevan valtion lainsäädännön alaisuudessa.
- Jos emoyrityksen vähemmistöosakkaat ovat suostuneet siihen, että konsernitilinpäätöstä ei laadita.
- ETA-alueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen yhdistellään emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset, ja tämä ilmoitetaan rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle. (Perälä ym. 2012, 25-26.)

3.2 Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätös sisältyy emoyhtiön tilinpäätökseen. Suomalaisessa konsernitilinpäätöksessä emoyhtiö on aina suomalainen. Tytäryhtiöt sekä osakkuusyrietykset voivat olla joko suomalaisia tai ulkomaalaisia yrityksiä. Tytäryhtiön saa jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos sen yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, jos omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen tai tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi, jos tarpeellisia tietoja ei ole saatavilla tilinpäätöksen laatimiselle määrättyssä ajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja sekä, jos emoyritys ei pysty käyttämään vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä erilaisten merkittävien tai pitkäaikaisten rajoitusten vuoksi. Näitä poikkeussäädöksiä tulee tarkastella hyvin tarkkaan muistaen oikean ja riittävän kuvan antamisen vaatimukset. (Alhola ym. 2003, 29.)

Konsernitilinpäätös sisältää konsernin tulosta esittävän konsernituloslaskelman, taloudellista asemaa kuvaavan konsernitaseen sekä konsernituloslaskelman ja -taseen liitteenä ilmoitettavat tiedot. Konsernituloslaskelman ja -taseen eristä on ilmoitettava myös edellisen vuoden vastaava tieto. Emoyrityksen toimintakertomuksessa on myös kerrottava konsernin kehittymisen kannalta merkittävät tiedot. Konsernin ollessa suurkonserni, on konsernitilinpäätöksessä esitettävä myös konsernin rahoituslaskelma. Konsernitilinpäätöksen aineistoon sisältyvät konsernitilinpäätökseen yhdistettyjen yritysten erillistilinpäätökset, yhdistelemättä jätetyt erillistilinpäätökset, selvitykset konserniin kuuluvista tytär- ja osakkuusyrietyksistä ja niiden hankinnoista sekä yhdistelylaskelmat, kaikki tositteet, konsernituloslaskemaa koskevat tuloslaskelmaerittelyt, konsernitasetta koskevat tase-erittelyt, sekä konserniliitetietoja koskevat liitetietojen erittelyt. (Alhola ym. 2003, 31-32.)

3.2.1 Konsernitilinpäätöksen keskeisimmät periaatteet

Konsernitilinpäätöksen keskeisimmät periaatteet ovat:

- Konsernitilinpäätös laaditaan hyvän kirjanpitoavan mukaisesti yhdistelemällä erillistilinpäätökset toisiinsa, niin että ne on tehty keskenään yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisesti.
- Konsernin sisäiset tuotot, kulut, vähemmistöosuudet sekä sisäiset voitonjaot ovat vähennetty, jolloin konsernituloslaskelma osoittaa konsernin tuloksen
- Konsernin sisäiset saamiset, velat sekä keskinäiset omistukset ovat vähennetty oma pääomasta, jolloin saadaan konsernitase
- Tytäryritysten tilinpäätöstiedot on muutettu vastaamaan emoyhtiön tai konsernin pääasiallisen toiminnan laskentaperustetta.
- Mikäli mahdollista, osakkuusyrietysten tilinpäätöstiedot tulee muuttaa konsernin laskentaperiaatteiden mukaiseksi ennen yhdistelyä
- Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä suomalaisella tytäryhtiöllä tulee olla sama tilikausi kuin emoyhtiöllä

- Jos tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen tai jälkeen emoyrityksen tilikauden päättymistä, tulee tytäryhtiön tehdä välitilinpäätös, jonka perusteella tytäryhtiö liitetään konsernitilinpäätökseen
- Tuloslaskelman ja taseen vertailuluvut edelliseltä vuodelta on oltava mukana konsernitilinpäätöksessä ja niiden tulee olla vertailukelpoisia. (Ahti ym. 2008, 44-45.)

3.3 Erillistilinpäätösten yhdisteleminen

Ennen kuin konsernitilinpäätös laaditaan, on tarkastettava, että kaikki sisäiset erät täsmäävät. Konserniyritykset voivat lähettää toisilleen vahvistuspyynnön saatavistaan, jolla katsotaan, että saatavat, saamiset, myynnit ja ostot täsmäävät konserniin kuuluvien yritysten kanssa. Konserniin kuuluvien yritysten väliset erät voivat olla erisuuruisia. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että rahat eivät ole vielä saapuneet pankkitilille, vaikka toinen yritys on ne lähettänyt. Eli silloin kirjaus on tehtävä muihin saamisiin. Tai yksi syy erisuuruisiin eriin voi löytyä virhekirjauksista, joten nämä kuuluvat korjata ennen yhdistelemistä. Yksi syy voi olla myös se, että vastapuoli ei ole saanut ostolaskua tai kirjannut kulua, joten silloin tämä puuttuva kulukirjaus tulee kirjata kirjanpitoon niin, että sisäiset erät täsmäävät. (Honkamäki ym. 2016, 116-117.)

Kirjanpitoasetuksissa on määrätty, että konserniyritysten on esitettävä konsernin sisäiset saamiset ja velat taseessa omilla riveillään. Tällöin eliminoinnin jälkeen tilien saldot tilisi olla nolla, jos erät täsmäävät. Konserniyritysten sisäisiin saamisiin ja velkoihin voi jäädä erä, joita ei eliminoida. Nämä voivat liittyä yhdistelemättömiin konserniyrityksiin. Tuloslaskelmasakin olisi hyvä pitää sisäiset tuotot ja kulut omilla tileillään, niin silloin eliminoinnin oikeellisuuden voisi helpommin tarkistaa. Myös siirtovelkoihin - ja saamisiin kirjatut jaksotukset, jotka koskevat konsernin sisäisiä tapahtumia, tulee eliminoida. (Honkamäki ym. 2016, 117.)

Konsernitilinpäätöstä laatiessa ei ole olemassa tiettyä pohjaa missä eliminoinnin suoritetaan. Yleensä käytetään Excel-taulukko, johon eritellään yritykset ja niiden erillistilinpäätökset. Tähän voidaan eritellä jokainen yritys ja jokaisen yrityksen erillistilinpäätökset rivi riviltä. Kun erillistilinpäätökset on laskettu yhteen, saadaan konserniyritysten bruttotuloslaskelma, bruttotase sekä bruttoliitetiedot. Sen jälkeen niistä poistetaan konsernin väliset tapahtumat sekä muut eliminoinnit. Tätä laskemaa, jossa yhdisteleminen toteutetaan, kutsutaan yhdistelylaskelmaksi. Tämän avulla saadaan siis yhdistetty konsernitilinpäätös. Tästä lopputuloksena muodostuu konsernituloslaskelma ja konsernitase. (Alhola ym. 2003, 44-45, 50.) Kuvassa 7 on havainnollistettu taulukon avulla, minkälainen konsernitilinpäätöksen prosessi on.



Kuva 7. Konsernitilinpäätöksen prosessi (Alhola ym. 2003, 51).

Konsernin sisäiset tapahtumat, joita ei tarvitse eliminoida

Konserniyritysten väliset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, saamiset ja velat, sekä konsernin sisäiset katteet ja niiden muutokset voidaan jättää vähentämättä, jos niiden vähentämättä jättäminen ei vaikuta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Tämän tarkoituksena on toteuttaa olennaisuuden sääntöä konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Olennaisuus ratkaistaan sillä, onko sillä rahallista merkitystä konsernin tulokseen tai omaan pääomaan. Jos rahamäärä on pieni eikä sillä ole olennaisesti merkitystä konsernin kokoon nähden, silloin eliminointia ei tarvitse tehdä. Konzernin sisäisiä tuottoja ja kuluja, jotka ovat sekä velallisen-, että velan antajan erillistilinpäätöksissä samalla tuloslaskelma- tai taserivillä, ei tarvitse eliminoida, sillä se eliminoiduu automaattisesti. (Alhola ym. 2003, 51-52.)

4 Konsernitilinpäätöksen tekninen toteutus

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että konsernitilinpäätöstä tehdessä tulee noudattaa koko tilinpäätöksen ajan samoja periaatteita. Joko emoyhtiön tai konsernin pääasiallisia toimintatapoja tulee noudattaa oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Tässä luvussa käydään esimerkkien kautta läpi, miten konsernitilinpäätös laaditaan. Esimerkkikonsernin tilinpäätös on tehty Excelissä, jossa konsernin eliminoinnin tehdään ja esimerkeissä noudatetaan koko tilinpäätöksen tekoajan samaa periaatetta.

4.1 Tuloslaskelma

Tavallisimpia konserniyritysten välisiä sisäisiä liiketapahtumia ovat sisäiset myynnit ja ostot, sisäiset hallintopalveluveloitukset, sisäiset vuokrat ja korot (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 34).

Liikevaihtona tulee esittää se liikevaihto, joka syntyy myynnistä konsernin ulkopuolelle. Vuokratuottoina ja -kuluina voidaan esittää vain ne erät, jotka maksetaan ja tai saadaan konsernin ulkopuolelta. Kaikki tuloslaskelman myynnit ja ostot tulee esittää niin, että se näyttää vain konsernin ulkopuoliset tapahtumat. (Alhola ym. 2003, 55.)

Kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) on kerrottu, miten tuloslaskelma kuuluu toteuttaa. Alla esitetty sen mukainen kululajikohtainen tuloslaskelmakaava.

Kululajikohtainen konsernituloslaskelma

LIIKEVAIHTO
 Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys
 Valmistus omaan käyttöön
 Liiketoiminnan muut tuotot
 Materiaalit ja palvelut
 Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 Ulkopuoliset palvelut
 Henkilöstökulut
 Palkat ja palkkiot
 Henkilösivukulut
 Poistot ja arvonalentumiset
 Liiketoiminnan muut kulut
 Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)
 LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
 Rahoitustuotot ja -kulut
 Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)
 Muut korko- ja rahoitustuotot
 Korkokulut ja muut rahoituskulut
 VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROA
 Tuloverot
 Muut välittömät verot
 Vähemmistöosuudet
 TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Sisäiset myynnit ja ostot

Kun konserniyritykset myy ja ostaa tuotteita, he joutuvat kilpailemaan markkinoilla toimivien muiden yritysten kanssa. Tämä koskee yleensä myös konsernin sisäisiä ostoja ja myyntejä. Tämän takia myös konsernin sisäisissä myynneissä myyntihinnan pitää kattaa valmistuskustannukset sekä sisältää normaali voitto. Eli tästä syntyy eliminointi tarve. Jos konsernin sisäinen yritys myy toiselle konserniin kuuluvalla yritykselle tuotteen, johon sisältyy katetta. Kun ostava yritys myy sen konsernin ulkopuolelle, tällöin siitä syntyy konsernille myyntivoittoa. Eli konsernissa näkyy siis valmistuskustannukset mitkä syntyivät ensimmäisessä konserniin kuuluvassa yrityksessä ja myyntivoitto mikä saadaan toisen konserniin kuuluvat yrityksen myydessä konsernin ulkopuolelle. (Alhola ym. 2003, 56.)

Alla olevassa taulukossa on esimerkki konsernin sisäisten ostojen eliminoimiseen. Emoyhtiö on myynyt Tytäryhtiölle tavaroita 700 eurolla, jotka Tytäryhtiö aikoo myydä konsernin ulkopuolelle. Tällöin Emoyhtiön liikevaihdosta ja tytäryhtiön ostoista vähennetään 700 euroa.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Liikevaihto	9000	4000	-700		12300
Liiketoiminnan muut tuotot	500	450			950
Materiaalit ja palvelut					
Ostot	5000	1700		-700	6000

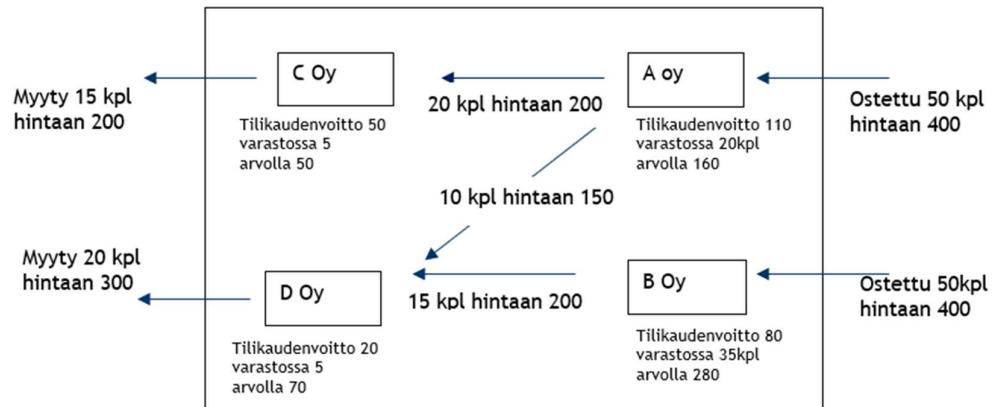
Kuva 8. Esimerkki konsernin sisäistä ostoista/myynneistä. (Honkamäki ym. 2016, 114-115.)

Vaihto-omaisuuden kate

Jotta konsernitilinpäätöksessä hyödykkeet ovat siinä arvossa, jolla ne on konserniin ostettu, tulee vaihto-omaisuuden sisäiset katteet eliminoida. Sisäiset myyntikatteet ei saa vaikuttaa konsernitilinpäätöksessä. Sisäinen kate saadaan vähentämällä konsernin sisällä olevasta myyntihinnasta myyvän yrityksen hankintameno hyödykkeelle. Tämä voi olla haastavaa suurissa konserneissa, joten se saattaa edellyttää jotakin tiettyä järjestelmää, mistä nämä tiedot on mahdollista saada. (Honkamäki ym. 2016, 121-122.)

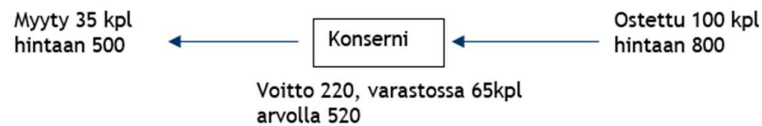
Normaalissa kaupankäynnissä on tavanomaisia tilanteita, joissa ostajayritys ostaa tietyn verran tavaroita omaan varastoonsa. Hän myy tästä osan toiselle yritykselle, joten hänen varastoon jää sen jälkeen vielä tavaraa. Konsernin sisäisissä myynneissä tämä aiheuttaa sen, että varaston muutokset pitää ottaa huomioon. Jos vaihto-omaisuus siirtyy konserniyritysten välillä alkuperäisen hankintahinnan arvon mukaan, silloin eliminointia ei tarvitse tehdä. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 36.)

Alla olevassa kaaviossa on esitetty konsernin sisäiset ostot ja myynnit. A Oy, B Oy, C Oy ja D Oy kuuluvat kaikki samaan konserniin.



Kuva 9. Kaavio esittää konsernin sisäiset ostot ja myynnit (Honkamäki ym. 2016, 122).

Seuraavassa kaaviossa on esitetty, miten nämä näkyvät lopullisessa konsernitilinpäätöksessä.



Kuva 10. Konsernitilinpäätöksessä näkyvät erät (Honkamäki ym. 2016, 123).

Konsernin varastot ja sisäiset katteet ovat:

	Varasto	Sisäinen kate	Konserni-tilinpäätös
A Oy	160		160
B Oy	280		280
C Oy	50	-10	40
D Oy	70	-30	40
Yhteensä	560	-40	520

A Oy:n ja B Oy:n hankintahinnat ovat 8 euroa kappaleelta ja nämä eivät sisällä katetta, sillä nämä on ostettu konsernin ulkopuolelta. C Oy:n hankintahinta on 10 euroa kappaleelta, jossa katetta on $10-8=2$ euroa kappaleelta. Kate on 2 euroa kappaleelta ja varastossa 5 kpl jäljellä, eli silloin sisäistä katetta eliminoidaan 10€. D Oy:n hankintahinta on 14 euroa kappaleelta, jossa katetta on $14-8=6$ euroa kappaleelta. Kate on 6 euroa kappaleelta ja varastossa on 5kpl jäljellä, silloin sisäistä katetta eliminoidaan 30 €. (Honkamäki ym. 2016, 123.)

Tilikauden alussa varaston arvo oli 200, ja siihen sisältyi sisäistä katetta 15€. Verokanta tilikaudella on 20%. Konsernitilinpäätökseen tulisi tehdä seuraavat eliminoinnit:

- 1.) Varaston sisäisen katteen muutos tilikauden aikana eliminoidaan eli 25€ (40-15). Varaston sisäinen kate 40€ tiinpäätöshetkellä eliminoidaan sekä edellisessä tilinpäätöksessä eliminoitu kate lisätään edellisten tilikausien voittoon.
- 2.) Laskennalliset verosaamiset eliminoidaan
 - a. Katteen muutoksesta tullut verosaaminen 5 (25*20%)
 - b. Sisäisestä katteesta tullut verosaaminen 8 (40*20%)
 - c. Edellisessä tilinpäätöksessä ollut katteen verosaaminen 3 (15*20 %)

	Erillistilin- päätökset yhteensä	Eliminoinnit	Konserni
Tuloslaskelma			
Liikevaihto	5500		5500
Ostot	1000		1000
Varaston lisäys	400	-25 (1.)	375
Liikevoitto	4900		4875
Voitto ennen veroja	4900		4875
Tuloverot	980		980
Laskennalliset verot	0	+5 (2a.)	5
Tilikauden tulos	3920	-20	3900
	Erillistilin- päätökset yhteensä	Eliminoinnit	Konserni
Tase			
Vastaavaa			
Aineet ja tarvikkeet	750	-40 (1.)	710
Saamiset			
Myyntisaamiset	3700		3700
Laskennalliset verosaamiset	0	+8 (2b.)	8
Rahat ja pankkisaamiset	9810		9810
	14260		14228
Vastattavaa			
Oma pääoma			
Voitto ed. tilikausilta	5390	-15 (1.) +3 (2c.)	5378
Tilikauden voitto	3920	-20	3900
Vieras pääoma			
Ostovelat	4950		4950
	14260		14228

Kuva 11. Vaihto-omaisuuden katteen eliminointi. (Honkamäki 2016, 123.)

Sisäiset tuotot ja kulut

Sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnit eivät vaikuta konsernitilinpäätöksen lopputulokseen. Sillä jos toisen yrityksen tuotoista vähennetään summa, niin sama summa vähennetään myös toisen konserniyrityksen kuluista. Eliminoinnin eivät tässä tapauksessa vaikuta konsernitilinpäätöksen lopputulokseen. Eliminointikirjaukset ovat silti tehtävä, sillä konsernin liikevaihtona on tarkoitus esittää vain se summa, joka syntyy konsernin ulkopuolelle kohdistuvasta myynnistä. Tuottoina ja kuluina voidaan esittää vain ne tuotot ja kulut, jotka kohdistuvat konsernin ulkopuolelle. (Alhola ym. 2003, 55.)

Alla esimerkkejä erilaisten tuottojen ja kulujen eliminoimisesta.

- 1.) Tytäryhtiö on myynyt Emoyhtiölle tavaroita 600 eurolla. Tämä erä vähennetään Tytäryhtiön liikevaihdosta ja Emoyhtiön ostoista.
- 2.) Emoyhtiö vuokraa toimistotilaa Tytäryhtiölle. Emoyhtiön vuokratuotoista ja Tytäryhtiön vuokrakuluista on vähennettävä nämä konsernin sisäiset tapahtumat.
- 3.) Tytäryhtiö saa Emoyhtiöltä korkotuottoja 100€. Tämä on vähennettävä Tytäryhtiön korkotuotoista sekä Emoyhtiön korkokuluista.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tuloslaskelma					
Liikevaihto	9000	4000		-600 (1.)	12400
Vuokratuotot	500		-500 (2.)		0
Liiketoiminnan muut tuotot	500	450			950
Materiaalit ja palvelut					0
Ostot	5000	1700	-600 (1.)		6100
Varaston lisäys	700	300			1000
Henkilöstökulut	1600	1100			2700
Poistot	400	120			520
Vuokrakulut		500		-500 (2.)	0
Liiketoiminnan muut kulut	1700	600			2300
Liikevoitto	2000	730			2730
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot	100	100		-100 (3.)	100
Korkokulut	180	10	-100 (3.)		90
Voitto ennen veroja	1920	820			2740
Tuloverot	384	164			548
Tilikauden tulos	1536	656			2192

Kuva 12. Esimerkkejä konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoimisesta.

Konserniavustus

Konserniavustuksen voi antaa toiselle liiketoimintaa harjoittavalla yritykselle parantaakseen toisen yrityksen tulosta, mutta se ei saa olla maksua saadusta tavarasta tai palvelusta. Konserniavustuksella on kaksi tarkoitusta. Sillä voidaan tasata yritysten välisiä tuloksia niin, että voitollisesta yrityksestä voidaan siirtää rahaa tappiolliseen yritykseen. Sillä voidaan myös vahvistaa tappiollisen yrityksen varoja, sekä nopeuttaa voitonjako yritysten välillä. Konserniavustus kirjataan satunnaisiin kuluihin antaja yrityksen kirjanpidossa, ja satunnaisiin tuottoihin saaja yrityksen kirjanpidossa. Päätös konserniavustuksesta on tehtävä sen tilikauden aikana, jolloin sen halutaan vaikuttavan tulokseen ja sen jakamispäätöksestä tulee laatia hallituksen pöytäkirja. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 68.)

Antajan ja saajan konsernisuhde on täytynyt kestää koko verovuoden, sekä antajan ja saajan tilikauden tulee päättyä samanaikaisesti, eikä kummatkaan saa olla elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu talletuspankki eikä luotto-, vakuutus- tai eläkelaitos. (Laki konserniavustuksesta verotuksessa 825/1986.)

Alla olevassa esimerkissä Emoyhtiö on antanut Tytäryhtiölle 1000€ konserniavustusta, joten tilinpäätöksessä Emoyhtiöltä vähennetään annetuista konserniavustuksista 1000€ ja vastavasti Tytäryhtiöltä vähennetään saaduista konserniavustuksista 1000€.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tuloslaskelma					
Liikevaihto	16000	12000			28000
Liiketoiminnan muut kulut	7000	2000			9000
Liikevoitto	9000	10000			19000
Voitto ennen veroja	9000	10000			19000
Tilinpäätössiirrot					
Annetut konserniavustukset	1000		-1000		0
Saadut konserniavustukset		1000		-1000	0
Tuloverot	1800	2000			3800
Tilikauden tulos	6200	9000			15200

Kuva 13. Esimerkki konserniavustuksen eliminoimisesta (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 68).

Sisäinen voitonjako

Yleensä konsernin sisällä tapahtuva voitonjako tapahtuu niin, että tytäryhtiö jakaa osinkoa emoyhtiölle. Kyseessä on konsernin sisäinen voitonjako, sillä voittoa ei saada konsernin kuulumattomalta yritykseltä. Jos konsernin välinen voitonjako jätettäisiin eliminoimatta, voitto esitettäisiin kahteen kertaan. Sisäinen voitonjako tehdään niin, että osinkotuottoja saaneen yrityksen tuloslaskelmasta palautetaan osingonjako jakaja yrityksen edellisen vuoden voittovaroihin. Tällöin se ei vaikuta konsernin tulokseen, vaan se siirretään takaisin taseeseen. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 35; Alhola ym. 2003, 71-73.)

Alla olevassa esimerkissä on eliminoitu sisäinen voitonjako. Tytäryhtiö on jakanut osinkoa Emoyhtiölle 2000€. Tämä vähennetään Emon rahoitustuotoista, sekä taseessa lisätään Tyttären edellisen tilikausien tulokseen.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytärtyhtiö	Emoyhtiö	Tytärtyhtiö	
Tuloslaskelma					
Liikevaihto	16000	12000			28000
Liiketoiminnan muut kulut	7000	2000			9000
Liikevoitto	9000	10000			19000
Rahoitustuotot ja -kulut					
Osinkotuotot	2000		-2000		0
Voitto ennen veroja	11000	10000			19000
Tuloverot	2200	2000			4200
Tilikauden tulos	8800	8000			14800
Tase					
Vastaavaa					
Vaihtuvat vastaavat					
Vaihto-omaisuus					
Aineet ja tarvikkeet	9000	5500			14500
Saamiset		3500			3500
Myyntisaamiset	5000	2000			7000
Rahat ja pankkisaamiset	5400	6000			11400
	19400	17000			36400
Vastattavaa					
Oma pääoma					
Osakepääoma	5000	2000			7000
Voitto ed. tilikausilta	4000	2500		2000	8500
Tilikauden voitto	8800	8000			14800
Vieras pääoma					
Ostovelat	1500	2500			4000
Siirtovelat	100	2000			2100
	19400	17000			36400

Kuva 14. Sisäisten voitonjakojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 71-73).

4.2 Tase

Konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätökset kertovat niiden taloudellisen aseman yrityksen ulkopuolisiin nähden. Tällöin niihin sisältyy myös konsernin sisäiset saamiset ja velat. Konsernitaseessa kuitenkin ilmoitetaan konsernin taloudellinen asema kuin se olisi yksi yritys, joten siitä on eliminoitava kaikki niihin sisältyvät konserniin kuuluvien yritysten väliset saamiset ja velat. Jos erillistilinpäätökset yhdistettäisiin toisiinsa ilman, että niistä poistetaan konsernin väliset saamiset ja velat, ne näyttäisivät nettotuloksena samaa, kuin jos ne olisi eliminoitu, sillä toisen konserniyrityksen saaminen on toisen konserniyrityksen velka, joka vähentää ulospäin näkyvää tulosta. Mutta koska konsernitase näyttää konsernin taloudellisen aseman konsernin ulkopuolisiin nähden, keskinäiset saamiset ja velat tulee eliminoida. (Alhola ym. 2003, 74-75.)

Kuten tuloslaskelmasta, niin taseestakin on Kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) säädetty, min-käläinen taseen tulee olla. Alla on esitetty kirjanpitoasetuksen mukainen konsernitase.

Konsernitase**Vastaavaa**

PYSYVÄT VASTAAVAT
 Aineettomat hyödykkeet
 Konserniliikearvo
 Aineelliset hyödykkeet
 Sijoitukset
 Osuudet saman konsernin yrityksissä
 Osuudet osakkuusyrityksissä
 Muut sijoitukset
 PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ

VAIHTUVAT VASTAAVAT
 Vaihto-omaisuus
 Pitkäaikaiset saamiset
 Laskennallinen verosaaminen
 Osakeantisaamiset
 Lyhytaikaiset saamiset
 Rahoitusarvopaperit
 Rahat ja pankkisaamiset
 VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ

Vastaava yhteensä**Vastattavaa**

OMA PÄÄOMA
 Osakepääoma
 Arvonkorotusrahasto
 Käyvän arvon rahasto
 Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
 Muut rahastot
 Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot
 Muut rahastot
 Edellisten tilikausien voitto (tappio)
 Tilikauden voitto (tappio)
 OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ

VÄHEMMISTÖOSUUS
 PAKOLLISET VARAUKSET
 KONSERNIRESERVI
 VIERAS PÄÄOMA
 Pitkäaikainen vieras pääoma
 Pääomalainat
 Lyhytaikainen vieras pääoma
 Pääomalainat
 VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ

Vastattavaa yhteensä**Sisäisen omistuksen eliminointi**

Emoyrityksen erillistaseessa näkyy tytäryrityksenosakkeiden omistus ja se on konsernin sisäistä omistusta, joka pitää eliminoida konsernitaseessa. Konserniyritysten välillä voi olla muitakin keskinäisiä omistuksia, kuin esimerkiksi sisaryritysten omistuksia. Konsernitaseesta pitää eliminoida kaikki sisäiset omistukset. Konsernin sisäisen omistuksen eliminointiin on periaatteessa monta tapaa, mutta Kirjanpitolain mukaan eliminoinnissa käytetään pääsääntöisesti hankintamenomenetelmää. (Alhola ym. 2003, 93.)

Hankintamenomenetelmä tarkoittaa, että omistetun yrityksen osakkeet poistetaan omistavan yrityksen taseesta, ja omistetun yrityksen pääomasta poistetaan hankintamenoa vastaava määrä. Omistetun yrityksen pääomasta vähennettävä hankintameno sisältää myös laskennallisella verovelalla vähennetyt tilinpäätössiirtojen kertymän. Tämä poisto tehdään riippumatta siitä, mikä on tilinpäätöshetken oman pääoman määrä. Jos nämä poistettavat summat eivät ole saman suuruisia, syntyy eliminointiero, joita kutsutaan konserniaktiivaksi tai konsernipassiivaksi. (Alhola ym. 2003, 93-94; Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 42.)

Hankinnasta tehdään alla oleva hankintamenolaskelma:

Tytäryritysosakkeiden hankintahinta		x, xx
Hankittua osuutta vastaava määrä		
- tytäryrityksen hankintahetken omasta pääomasta	x, xx	
-tytäryrityksen hankintahetken tilinpäätössiirtojen kertymästä vähennettynä laskennallisella verovelalla	<u>x, xx</u>	<u>-x, xx</u>
Eliminointiero		x, xx

Tytäryrityksen hankintahintaan sisältyy osakkeista maksetun hinnan lisäksi kaikki osakkeiden hankintaan sisältyvät kulut, kuten varainsiirtovero. Toisin sanoen kaikki, mitä kuluja siihen olisi tullut, jos se olisi hankittu konsernin ulkopuolelta. Jos myyjäyrityksenä on samaan konserniin kuuluva yritys, tästä on silloin vähennettävä mahdollinen voitto, jonka myyjäyritys saa. Tytäryrityksen hankintahetken oma pääoma sisältää kaikki pääomaerät, jotka tytäryhtiössä on ollut sen hankintahetkellä sekä laskennalliset verovelat, jotka on ollut hankintahetkellä. Näistä eroista syntyy eliminointiero, joka on joko konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa. (Alhola ym. 2003, 95.)

Konserniaktiiva ja -passiiva

Konserniaktiiva tarkoittaa sitä, että ostetun yrityksen osakkeet ovat sen taseessa vähemmän, kuin mitä konserni olisi siitä maksanut, jos se olisi ostanut sen erikseen. Konserniaktiiva muodostuu myös silloin, jos konsernin tulon odotukset ovat korkeammalla kuin ostetun yrityksen osakkeiden kirjanpitoarvo. Konsernipassiiva tarkoittaa vastakkaista tilannetta, eli jos ostetun yrityksen osakkeet ovat yliarvostettuja konsernin kannalta, jos taseessa merkityt velat ovat pienemmän, mitkä sen todelliset velat ovat, tai yrityksen osto on tapahtunut edullisella hinnalla. Myös tilanteessa, jossa ostetun yrityksen meneillään olevan tilikauden tai seuraavien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia, on kyseessä konsernipassiiva. (Yleisohje konserniti-linpäätöksen laatimisesta 2017, 21-23.)

Esimerkki konserniaktiivasta:

Tytäryrityksen hankintahinta	2000
<u>Oma pääoma</u>	<u>1200</u>
Konserniaktiiva	800

Eliminointien jälkeen konsernin tase näyttää tältä:

	Emo Oy	Tytär Oy	Eliminoinnit	Konserni
Tytäryhtiösakkeet	2000		-2000	0
Konserniaktiiva			800	800
Osakepääoma	200	300	-300	200
SVOP-rahasto		500	-500	0
Tilikauden tulos	100	400	-400	100

Tytäryhtiösakkeet eliminoidaan, sillä ne ei saa näkyä konsernitilinpäätöksestä. Sen jälkeen eliminoidaan Tytäryhtiön oman pääoman erät ja konserniaktiiva kirjataan omalle Konserniliikearvo -tililleen. (Ahti ym. 2008, 49-50.)

Esimerkki konsernipassiivasta:

Tytäryrityksen hankintahinta:	1500
<u>Oma pääoma</u>	<u>2000</u>
Konsernipassiiva	500

Konsernin tase näyttää tältä:

	Emo Oy	Tytär Oy	Eliminoinnit	Konserni
Tytäryhtiösakkeet	1500		-1500	0
Konsernireservi			500	500
Osakepääoma	200	500	-500	200
SVOP-rahasto		800	-800	0
Tilikauden tulos	100	700	-700	100

Konsernipassiivassa eliminointi tehdään muuten samalla tavalla, mutta konsernipassiiva kirjataan konsernireservi tilille. (Ahti ym. 2008, 49-50.)

Konserniliikearvo ja -reservi

Konserniliikearvo on konsernitaseeseen kirjattua kohdistamatonta konserniaktiivaa. Konserniliikearvon saa poistaa enintään kymmenessä vuodessa. Poistoaika tulee sen vaikutusajasta, ja sitä arvioitaessa tulee ottaa huomioon liiketoiminnan ennustettavuus ja luonne. Myös tulonodotusten muutokset tulee ottaa huomioon ja poistoaikaa on joko muutettava tai tehtävä tarpeellinen arvonalentuminen. Suoraan tuloslaskelmaan sitä ei voi kuitenkaan kirjata, jos tulonodotukset eivät ole samalla muuttuneet. Konsernireservin vähennys kirjataan konsernin tuloslaskelmaan samalla kuin vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tai silloin kuin konsernireservi voidaan kirjata tuotoksi. Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys

kirjataan konsernituloslaskelmaan poistoihin ja arvonalennuksiin. Nämä saadaan myös esittää konsernitaseessa yhtenä eränä. (Ahti ym. 2008, 88-89.)

Tytäryhtiön perustaminen

Perustettaessa tytäryhtiötä määräysvalta on heti perustavalla yrityksellä. Hankintamenolaskelma laaditaan niin, kuin se olisi ostettu konsernin ulkopuolelta. Hankintamenosta vähennetään omistusosuutta vastaava määrä perustetun yrityksen omasta pääomasta. Yhtiön merkintähinta määrää hankintamenon. Konserniaktiivaa ja -passiivaa ei synny, sillä perustetun yhtiön oma pääoma vastaa merkintähintaa. (Honkamäki ym. 2016, 22.)

Eliminointi on tällaisessa tapauksessa yksinkertaisempaa. Hankintamenolaskelma näyttää silloin tältä:

Tytäryrityksen osakkeiden hankintahinta		50 000	
Hankittua osuutta vastaava määrä			
– tytäryrityksen hankintahetken omasta pääomasta	50 000		
– tytäryrityksen hankintahetken tilinpäätössiirroista vähennettynä laskennallisella verovelalla		0,00	-50 000
Eliminointiero			0,00

Alla osakkeiden eliminointi tilinpäätökseen. Eli emoyhtiön tytäryhtiöosakkeista eliminoidaan tuo 50 000€ ja Tytäryhtiön osakepääomasta eliminoidaan vastaavasti myös tuo 50 000€.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tase					
Vastaavaa					
Pysyvät vastaavat					
Aineelliset hyödykkeet					
Maa-alueet	3000	2000			5000
Rakennukset	12000	11500			23500
Koneet ja kalusto	4500	4000			8500
Osakkeet	2000				2000
Tytäryhtiöosakkeet	50000		-50000		0
Vaihtuvat vastaavat					
Saamiset					
Myyntisaamiset	5000	12200			17200
Lainasaamiset	1500	15030			16530
Rahat ja pankkisaamiset	5820	29070			34890
	83820	73800			107620
Vastattavaa					
Oma pääoma					
Osakepääoma	10000	50000		-50000	10000
Voitto ed. tilikaudelta	4000	1200			5200
Tilikauden voitto	18320	14400			32720
Vieras pääoma					
Lainat	30000	3000			33000
Ostovelat	1500	3200			4700
Siirtovelat	20000	2000			22000
	83820	73800			107620

Kuva 15. Tytäryrityksen osakkeiden eliminointi. (Alhola ym. 2003, 96-97.)

Pysyvien vastaavien sisäinen kate

Konserniyritysten välisissä aineettomien ja aineellisten tuotteiden kaupasta syntyneet voitot tulee eliminoida. Konsernitilinpäätöksessä ei näy tästä saadut voitot tai niihin kohdistuneet poistot sekä mahdolliset näihin kohdistuvat tuloverot. Konsernitilinpäätökseen tämä sisäinen kauppa näyttäytyy myyjäyrityksen kirjanpitoarvon mukaan. Eli hankintameno tai poistamaton hankintameno. (Alhola ym. 2003, 65.)

Pysyvien vastaavien sisäiset katteet eliminoidaan lähes samalla tavalla kuin vaihto-omaisuus hyödykkeiden sisäiset katteet. Erona se, että vaihto-omaisuuden eliminoinnissa katteen muutos esitetään varaston muutoksena, pysyvien vastaavien sisäisten katteiden eliminoinnissa oikeistaan yleensä poistoja. (Honkamäki ym. 2016, 127.)

Esimerkki pysyvien vastaavien eliminoimisesta:

Emoyhtiö on myynyt taseessa olleen rakennuksen Tytäryhtiölleen hintaan 100 000. Emoyhtiön kirjanpidossa sen arvo oli myyntihetkellä 50 000 ja siinä noudatettiin 40v tasapoistoa. Emoyhtiö oli ostanut rakennuksen 20 vuotta sitten, eli myynti hetkellä siinä oli poistoaikaa 20 vuotta jäljellä. Verotuksessa tehdään vuosittain 7%:n menojäännöspoisto.

Poistoeron muutos on:

Sumu-poisto $100\,000/20 = 5\,000$

EVL-poisto $100\,000 \cdot 0,07 = 7\,000$

Poistoeron muutos 2000

Konsernin mukainen poisto olisi ollut $50\,000/20 = 2\,500$, sillä luovutushetkellä Emoyhtiön kirjanpidossa sen arvo oli 50 000 ja poisto aika olisi ollut 20v.

Konsernitilinpäätös näyttää seuraavalta:

1. Rakennuksen sisäisen katteen eliminointi

2. Poistojen oikaisu ($5\,000 - 2\,500 = 2\,500$)

3. Laskennallinen verosaaminen sisäisestä katteesta eliminoidaan. Poistamattoman sisäisen katteen verosaaminen 10 000. ($50\,000 \cdot 20\%$)

4. Poistoeron muutoksen eliminointi

5. Poistoeron muutoksesta johtuvan laskennallisten verovelkojen eliminointi

($-2000 \cdot 20\% = -400$)

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tuloslaskelma					
Liikevaihto	40 000	8 000			48 000
Liiketoiminnan muut tuotot	50 000	7 000	-50 000 (1.)		7 000
Poistot	0	5 000		-2 500 (2.)	2 500
Liikevoitto	90 000	10 000			52 500
Poistoeron muutos		2 000		+2 000 (4.)	0
Tuloverot	18 000	1 600			19 600
Laskennallinen vero				+10 000 (3.) -400 (5.)	9 600
Tilikauden tulos	72 000	6 400			42 500
	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Konserni
Tase					
Vastaavaa					
Rakennukset	0	95 000		-50 000 (1.) +2 500 (2.)	47 500
Myyntisaamiset	142 500	1 800			144 300
Lainasaamiset	1 500	900			2 400
Laskennalliset verosaamiset				+10 000 (3.) -400 (5.)	9 600
Rahat ja pankkisaamiset	9 300	4 100			13 400
	153 300	101 800			217 200
Vastattavaa					
Oma pääoma					
Osakepääoma	1 000	1 000			2 000
Voitto ed. tilikaudelta	74 100	17 500			91 600
Tilikauden voitto	72 000	6 400			42 500
Vieras pääoma					
Poistoero	0	2 000		-2 000 (4.)	0
Ostovelat	2 700	8 900			11 600
Siirtovelat	3 500	6 600			6 950

Kuva 16. Pysyvien vastaavien katteiden eliminointi. (Honkamäki ym. 2016, 127-129.)

Konserniin kuuluvat yritykset voivat myydä vaihto-omaisuutta ja pysyviä vastaavia siten, että ne siirtyvät myyjän pysyvistä vastaavista ostajan vaihto-omaisuuteen tai toisin päin. Tällöin näihin liiketapahtumiin sisältyvä sisäinen kate tulee eliminoida joko vaihto-omaisuudesta tai pysyvistä vastaavista. Myyjän tuottoja ja ostajan tuloslaskelman postoja oikaistaan, jos kate on aktivoitu pysyviin vastaaviin. Jos taas vaihto-omaisuuteen on aktivoitu katetta, silloin oikaistaan myyjän myyntitulosta ja ostajan kirjaamaa varaston muutosta. Näiden tase-erien välinen siirto on oikaistava niin, että se on konsernin tuloslaskelmassa ja taseessa niin kuin se olisi tehty erillistilinpäätöksissä. (Honkamäki ym. 2016, 131.)

Keskinäiset velat ja saamiset

Jokaisen yrityksen tilinpäätöksen tase esittää yrityksen velat ja saamiset muilta yrityksiltä. Konserniyrityksen taseessa näkyy siis myös samasta konsernista saadut velat ja saamiset. Konsernitilinpäätös näyttää konsernin velat ja saamiset ulkopuolisiin nähden, joten nämä konsernin sisäiset velat ja saamiset tulee eliminoida. (Alhola ym. 2003, 74-75.)

Jos erillistilinpäätökset liitettäisiin toisiinsa poistamatta näitä konsernin sisäisiä velkoja ja saamia, se ei muuta taloudellista nettoasemaa, sillä jonkin konserniyrityksen saaminen vähentää toisen konserniyrityksen velkaa. Eliminointi on kuitenkin tehtävä, sillä konsernin tase pitää ilmaista konsernin ulkopuolisiin nähden. Konsernitilinpäätös laaditaan myös sillä periaatteella, että se olisi yksi kirjanpitovelvollinen, joten tästäkin syystä ne tulee eliminoida. (Alhola ym. 2003, 74-75.)

Alapuolella on esimerkki siitä, miten konsernin sisäiset saamiset ja velat eliminoidaan konsernitilinpäätökseen. Emoyhtiö on antanut Tytäryhtiölle 2000€ lainan. Kun tilinpäätökseen nämä eliminoidaan, Emoyhtiön saamisista vähennetään 2000€ ja tytäryhtiön veloista vähennetään 2000€. Näin se ei näy konsernin tilinpäätöksessä ulkopuolisille.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tase					
Vastaavaa					
Vaihtuvat vastaavat					
Vaihto-omaisuus					
Aineet ja tarvikkeet	9000	5500			14500
Saamiset					
Myyntisaamiset	5000	2300			7300
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	2000		-2000		0
Lainasaamiset	1500	4500			6000
Rahat ja pankkisaamiset	3400	6000			9400
	20900	18300			37200
Vastattavaa					
Oma pääoma					
Osakepääoma	5000	2000			7000
Voitto ed. tilikaudelta	4000	1200			5200
Tilikauden voitto	8400	8000			16400
Vieras pääoma					
Lainat		3000			3000
Ostovelat	1500	1200			2700
Velat saman konsernin yrityksille		2000		-2000	0
Siirtovelat	2000	900			2900
	20900	18300			37200

Kuva 17. Sisäisten saamisten ja velkojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 74-75).

Myyntisaamiset ja ostovelat eliminoidaan samalla tavalla. Eli jos Emoyhtiöllä on myyntisaamia Tytäryhtiöltä, niin Emoyhtiön myyntisaamisista ja Tytäryhtiön ostoveloista eliminoidaan vastaavat summat. Alla esimerkki miten eliminointi tapahtuu.

	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	
Tase					
Vastaavaa					
Vaihtuvat vastaavat					
Saamiset					
Myyntisaamiset	25000	22200	-2000		49200
Lainasaamiset	1500	17030			18530
Rahat ja pankkisaamiset	7320	29570			36890
	33820	68800			104620
Vastattavaa					
Oma pääoma					
Osakepääoma	10000	50000			60000
Voitto ed. tilikaudelta	4000	1200			5200
Tilikauden voitto	18320	14400			32720
Vieras pääoma					
Ostovelat	1500	3200		-2000	6700
	33820	68800			104620

Kuva 18. Myyntisaamisten ja ostovelkojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 74-75).

4.3 Verojen vaikutus konsernitilinpäätökseen

Suomessa yritys maksaa tilinpäätöksen osoittamaan tulokseen perustuvaa tuloveroa. Verotettava tulo saadaan, kun tilinpäätöksen mukaiseen tulokseen, lisätään tuloslaskelmassa olevia kuluja, jotka ovat vähennyskelvottomia, sekä vähennetään tuloslaskelmassa olevat mahdolliset verovapaat tulot. Konsernin sisäisissä ostoissa ja myynneissä nämä verot tulee myös huomioida. Konsernitilinpäätös osoittaa konsernin tuloksen ulkopuolisiin nähden niin, kuin se olisi yksi kirjanpitovelvollinen. Konserni ei maksa veroa, vaan jokainen yritys maksaa erillistilinpäätöksen mukaan veroa omasta tuloksestaan. Eli tuloista ja menoista aiheutuneet verot kirjataan sen tilikauden konsernitilinpäätökseen, jolle myös tuotot ja menot kohdistuvat. Jos konsernin sisäisiä ostoja tai myynnejä, joihin sisältyy myös veroja, eliminoidaan, niin silloin näihin kuuluvat verovaikutukset tulee myös eliminoida. (Alhola ym. 2003, 56-57.)

Konsernin sisäisten ostojen ja myyntien verotus pitää eliminoida konsernitilinpäätöksestä. Konsernitilinpäätökseen tulee vain ne erät, jotka kohdistuvat konsernin ulkopuolelle. Eli vain ne ostot, jotka on ostettu konsernin ulkopuolelta ja vain ne myynnit, jotka on myyty konsernin ulkopuolelle. Jokainen yksittäinen yritys joutuu kuitenkin maksamaan liiketoiminnastaan veroja, mutta koska konsernitilinpäätös ei näytä tapahtumat kuin vain mitkä on tapahtunut konsernin ulkopuolelle tai ulkopuolelta, myös nämä sisäisistä liiketapahtumista aiheutuneet verot pitää oikaista. (Perälä ym. 2012, 194)

Esimerkki verojen vaikutuksista:

Emoyhtiön vaihto-omaisuuden sisäinen kate on ollut tilikauden 2014 alussa 150€ ja siihen on sisältynyt 20% laskennallista verosaamista eli 30€ ($150 \cdot 20\%$). Tilikauden aikana sisäistä katetta on purkaantunut 70€. Laskennallinen verosaaminen on pienentynyt 14€ ($70 \cdot 20\%$)

Konsernin tuloslaskelman laskennallisiin veroihin lisätään 14€ ja samalla pienenee taseen tilikauden voitto. Kauden alussa ollut laskennallinen verosaaminen 30€ poistetaan lisäämällä edellisten kausien voittovaroihin ja verosaamiseksi taseeseen tulee 16€ ($30€ - 14€$) ja se kirjataan taseen lyhytaikaisiin velkoihin.

	Vaihto-omaisuus		Vero %	Konsernin	Konsernitase
	Sisäinen kate	Katteen muutos		Laskennalliset verot	Laskennalliset verosaamiset
1.1.2014	150		20		30
Tilinpäätös 31.12.2104	80	70	20	14	16

Kuva 19. Esimerkki verojen vaikutuksista konsernitilinpäätökseen. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 52.)

Verotuksen ja kirjanpidon väliset erot voivat olla pysyviä tai väliaikaisia eroja. Pysyvät erot johtuvat verotettavaa tuloa laskettaessa vähennyskelvottomista menoista ja verovapaista tuloista. Esimerkiksi edustusmenot, joista vähennyskelvoton osuus on 50 prosenttia. Lisäksi esimerkiksi verovapaat osingot tai vähennyskelvottomat yhteisökorot voivat aiheuttaa pysyviä eroja. Pysyvät erot jatkuvat tilikaudelta toiselle ja vaikuttavat sen tilikauden verotettavaan tuloon. Pysyvistä eroista ei kuitenkaan lasketa laskennallista verovelkaa tai -saamista. (Perälä ym. 2012, 195.)

Väliaikaiset erot syntyvät jaksotuksista ja arvostamisista. Jaksotuksessa ero syntyy tuottojen ja kuulujen jaksotuksista kirjanpidon ja verotuksen välillä. Arvostamisesta johtuvat erot syntyvät tietyn tase-erän kirjanpidollisen ja verotuksellisen arvon väliaikaisesta erosta. Väliaikaiset erot ovat velan tai omaisuuserän verotuksellisen arvon ja kirjanpitoarvon keskinäisiä eroja. (Perälä ym. 2012, 195.)

4.3.1 Laskennalliset verot

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa yhdistelyn tuloksena konsernin tulos voi olla joko pienempi tai suurempi kuin veronmaksun perustana oleva erillisyhtiöiden yhteenlaskettu tulos. Jos ero on olennainen, välittömiä veroja pitää oikaista ja se tehdään laskennallisten verovelkojen ja -saamisten avulla. Kun kirjanpidon tulos on verotettavaa tuloa huonompi, silloin muodostuu verosaamista. Myös tilanteessa, jos väliaikaisesti omaisuuserän tasearvo on verotuksellista arvoa pienempi, muodostuu verosaamista. Kun kirjanpidon tulos on verotettavaa tuloa suurempi, muodostuu laskennallista verovelkaa. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 49; Honkämäki ym. 2016, 138, 141.)

Konserniin kuuluva yritys voi omassa erillistilinpäätöksessään ottaa laskennallisen verovelan tai -saamisen huomioon, jos kuluksi kirjattava määrä eroaa verotuksessa vähennyskelvottomasta määrästä. Konsernitilinpäätöksen ja erillistilinpäätöksen välisiä eroja voidaan tällöin tarkastella konsernitilinpäätöstä tehdessä. Jos konserniyrityksen erillistilinpäätöksessä on esitetty

laskennalliset verot liitetiedoissa, konsernitilinpäätöstä tehdessä ne pitää olennaisuuden periaatteen mukaan merkitä konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan tai taseeseen. Yhdistelystä aiheutuneita laskennallisia veroja ei voida ilmoittaa vain liitetiedoissa, ne pitää olla joko konsernin tuloslaskelmassa tai taseessa. (Perälä ym. 2012, 208.)

Konsernitilinpäätöksessä kaikki olennainen laskennallinen verovelka ja -saaminen tulee esittää joko konsernituloslaskelmassa tai -taseessa. Konsernitilinpäätöksessä voi esiintyä monenlaisia laskennallisia verovelkoja -ja saamisia. Ne voivat koostua konsernitilinpäätöksessä tehdyistä poistoeroista ja vapaaehtoisista varauksista, erillistilinpäätösten laskennallisista veroista, laskennallisista veroista, jotka syntyvät laskentaperiaatteiden yhdenmukaistamisesta sekä yhdistelytoimenpiteistä johtuvista laskennallisista velovelkoista ja -saamisista. Varovaisuutta noudattaen laskennalliset verovelat ja -saamiset voidaan esittää taseessa ja tuloslaskelmassa omina erinään. Jos laskennallisia veroja ei esitetä taseessa, ja ne ovat olennaisia, ne tulee esittää liitetiedoissa. (Honkamäki ym. 2016, 137; Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 49.)

4.3.1.1 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset kirjanpidossa

Poistoista kertyneet erot ja vapaaehtoiset varaukset kirjataan konsernitaseessa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Nämä muutokset kirjataan tuloslaskelmassa laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. Kun tämä jako tehdään ensimmäistä kertaa, omaan pääomaan kirjataan suoraan aikaisempien tilikausien poistoeroista ja varauksista johtuva ero. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 50.)

4.3.1.2 Erillistilinpäätösten laskennalliset verovelat ja -saamiset

Konsernitilinpäätökseen yhdistettävissä tytäryritysten erillistilinpäätöksissä sekä emoyhtiön erillistilinpäätöksessä voi olla laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Nämä yhdistetään emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Myös ulkomaisten tytäryritysten erillistilinpäätöksissä voi olla laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Ne johtuvat usein paikallisista kirjanpito- ja verolainsäädännöstä johtuvia väliaikaisista eroista, joita ei ole Suomessa. Myös nämä laskennalliset verovelat ja -saamiset sisällytetään konsernitilinpäätökseen. Yksittäinen konserniyritys voi esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset liitetiedoissa, mutta konsernitilinpäätöksessä ne pitää sisällyttää konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen. (Perälä ym. 2012, 208-209.)

4.3.1.3 Erillistilinpäätösten muokkaaminen konsernin laskentaperusteiden mukaisiksi

Kaikki konsernin tilinpäätökseen liitettävien tytäryhtiöiden tilinpäätökset on muutettava emoyrityksen tai konsernin laskentaperusteiden mukaisiksi. Osakkuusyritysten tilinpäätökset niiden laskentaperusteiden mukaisiksi, jos se on mahdollista. Näistä voi aiheutua väliaikaisia eroja, joista kirjataan laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Esimerkiksi jos konsernin tilinpäätös tehdään IFRS-standardien mukaisesti, ja erillistilinpäätökset on tehty kansallista kirjanpitolainsäädäntöä noudattaen, silloin voi syntyä tällaista eroa. (Perälä ym. 2012, 209.)

4.3.1.4 Yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset

Erillistilinpäätösten yhdistelyiden seurauksena konsernin tulos voi olla suurempi tai pienempi kuin erillistilinpäätösten tulokset yhteensä. Tällöin veroja on oikaistava vastaamaan konsernin tulosta. Tyypillisimpiä yhdistelystä aiheutuneita laskennallisia verovelkoja ja -saamisia ovat konsernin sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminoinnit. Myyjä yrityksen kirjanpidossa konsernin sisäinen myyntivoitto tai katteet ovat veronalaista tulos, mutta konsernitilinpäätöksestä eliminoidessa myyntivoittoa, tulee myös siihen kohdistuva vero osoittaa vasta sen tilikauden konsernitilinpäätöksessä, jolloin se luovutetaan konsernin ulkopuolelle. Tässä jaksotetaan veroa, vaikka se kirjataan laskennallisiin verovelkoihin tai -saamisiin. Jos hyödykettä ei ole tarkoitus luovuttaa konsernin ulkopuolelle, silloin vain harvoin laskennallinen verosaaminen voidaan merkitä taseeseen. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 51; Perälä ym. 2012, 210; Ahti ym. 2008, 130-131.)

4.3.1.5 Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittäminen tilinpäätöksessä

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten muutos eli tulosvaikutus esitetään tuloslaskelmassa tuloverojen yhteydessä ja eritellään liitetiedoissa. Verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kirjataan tilikauden tuotoksi tai kuluksi tuloslaskelmaan, pois lukien suoraan pääomaan kirjatut liiketoimet tai tapahtumat sekä yritysten yhteenliittymät, jotka luokitellaan hankinnaksi. Taseessa verovelat ja -saamiset kirjataan joko vieraaseen pääomaan jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin tai saamisiin jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin. (Perälä ym. 2012, 214-216.)

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjaamisessa tuloslaskelmaan ja taseeseen, tulee käyttää erityistä varovaisuutta. Jos tulevia verovaikutuksia voidaan pitää ilmeisenä, ne tulee kirjata konsernitilinpäätökseen. Laskennalliset verovelat tulee aina kirjata tuloslaskelmaan ja taseeseen täyteen määräänsä, mutta laskennallisissa verosaamisissa voidaan ottaa huomioon, että voiko sitä käyttää hyväksi. Laskennalliset verosaamiset saadaan kirjata taseeseen, jos saman verran kirjataan myös verovelkoihin tai jos tilikauden verotettava tulos on riittävä, tai jos verosuunnittelua käyttäen yritys pystyy järjestämään riittävästi verotettavaa tuloa. (Ahti ym. 2008, 139.)

Jos kirjanpitovelvollinen kirjaa laskennalliset verovelat ja -saamiset taseeseen tai tuloslaskelmaan, liitetiedoissa on esitettävä seuraavat tiedot:

- maininta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten taseeseen merkitseminen,
- laskennallisten verovelkojen ja -saamisten muutokset, jotka on kirjattu suoraan omaan pääomaan,
- mahdollisten arvonkorotusten vaikutukset verotukseen,
- epätodennäköisen toteutumisen takia kirjaamatta jätetyt verovelat tai -saamiset,

- jos laskennalliset verovelat ja -saamiset on netotettu, niiden erittely,
- poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jakautuminen laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan rinnastettavaan osaan. (Yleisohje laskennallisista verovelosta ja -saamisista 2006, 22.)

4.4 Liitetiedot

Erillistilinpäätösten liitetiedot ja konsernin varsinaiset liitetiedot muodostavat konsernintilinpäätöksen liitetiedot. Konsernintilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä:

- konsernintilinpäätöksen laatimisperiaatteet,
- selostus laatimisperiaatteissa ja menetelmissä tapahtuneista muutoksista, sekä näiden muutosten vaikutus konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan,
- perustelu, jos konsernintilinpäätöksen laatimisessa ei ole käytetty samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin emoyhtiön tilinpäätöksessä
- perustelu siitä, jos tytäryhtiössä ei ole käytetty samoja tilinpäätösperiaatteita, kun emoyhtiössä tai konsernissa,
- perustelu sille, jos osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä ei ole käytetty samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin konsernissa,
- selostus siitä, jos konsernin rakenteessa on tapahtunut sellaisia muutoksia, jotka vaikuttavat merkittäväällä tavalla edellisen tilikauden konsernintilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen,
- perustelu, jos tytäryhtiö on yhdistetty osakkuusyrityksen tavoin konsernintilinpäätökseen,
- jos tytär- tai osakkuusyritysten tilinpäätöseriä on muutettu suomen rahaksi, tulee liitetiedoissa olla peruste tälle
- selvitys, jos konserniliikearvo poistetaan pidemmässä kuin viidessä vuodessa. (Alhola ym. 2003, 38-39.)

Edellä mainittujen liitetietojen lisäksi konserniliitetiedoissa on esitettävä seuraavat tiedot:

- erittely, jos konsernituloslaskelmassa on yhdistetty konserniliikearvon poistot ja konsernireservin vähennykset,
- konsernitasetta laatiessa tehdyt konserniliikearvon ja -reservin vähennykset, on eriteltävä liitetiedoissa,
- erittely laskennallisista verovelosta, jos nämä on yhdistetty konsernituloslaskelmassa ja -taseessa,
- omaan pääomaan merkitty osuus kertyneistä poistoeroista ja vapaaehtoisista varauksista,
- poistamaton määrä konserniaktiivasta tai tulouttamaton määrä konsernipassiivasta, johon osakkuusyrityksistä,
- henkilöstön keskimääräinen luku. (Alhola ym. 2003, 40-41.)

4.5 Konsernin toimintakertomus

Laissa kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) säädetään, että toimintakertomus on annettava tilinpäätöksen liitteenä, jos ”kirjanpitovelvollinen on,

- julkinen osakeyhtiö,
- sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys, tai
- yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.”

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot toiminnan tuloksellisuudesta ja kehitymisestä, yrityksen taloudellisesta tilanteesta sekä yrityksen merkittävämmin riskit ja epävarmuustekijät.

Tätä kuvausta tehdessä on otettava huomioon kirjanpitovelvollisen koko ja rakenne, ja se on oltava tasapuolinen ja kattava. Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että ”toimintakertomuksessa on esitettävä:

- tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen,
- arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä,
- selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta,
- tiedot sivuliikkeistä,
- tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä,
- osakeyhtiölain ja osuuskuntalain tarkoitetut toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista, sekä
- muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.”

4.6 Konsernin rahoituslaskelma

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1620/2015) määrää, että rahoituslaskelma on laadittava, jos kirjanpitovelvollinen on julkinen osakeyhtiö tai jos yksityisellä osakeyhtiöllä on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

- liikevaihto 40 000 000 euroa,
- taseen loppusumma 20 000 000 euroa,
- palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Konsernin rahoituslaskelma voidaan muodostaa konsernituloslaskelman, taseen ja niihin liittyvien lisätietojen avulla. Rahoituslaskelma on maksuperusteinen ja siitä on eliminoitava sellaiset erät, joihin ei liity rahan käyttöä. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 20.)

Rahoituslaskelman tarkoituksena on antaa sidosryhmille tietoa yrityksen rahoituksesta. Rahoituslaskelma kertoo mistä yrityksen varat ovat tulleet ja mihin niitä on käytetty. Rahoituslaskelma voi antaa vastauksia kysymyksiin, Mistä varat saatiin tilikauden aikana? Miten varat käytettiin tilikauden aikana? Tarvitsiko yrityksen lainata varoja tai myydä omaisuutta tilikauden

aikana? Luotonantajia saattaa kiinnostaa rahoituslaskelmalta yrityksen maksukyky, eli Onko yrityksen rahavirta positiivinen ja miltä ajalta? Onko yrityksellä rahavaroja maksaa lainojen korot ja lyhennykset? Onko yrityksellä rahaa maksaa ostovelat? Kuinka hyvin tuloslaskelma ja rahoituslaskelma kytkeytyy toisiinsa? Rahoituslaskelma sen tilikauden rahavirtoja, mutta jos halutaan arvioida tulevaisuuden rahavirtoja, sitä on tarkasteltava yhdessä tuloslaskelman ja taseen kanssa. Rahoituslaskelmassa on esitettävä liiketoiminnan rahavirta, investoinnin rahavirta ja rahoituksen rahavirta. (Ahti ym. 2003, 189-190.)

Liiketoiminnan rahavirta

Liiketoiminnan rahavirta kertoo, kuinka paljon yritys on tilikauden aikana saanut liiketoimintansa avulla rahavaroja toimintansa säilyttämiseen, tuottojen maksamiseen pääoma sijoittajille, mahdollisten investointien tekemiseen ja lainojen takaisin maksuun. Siihen liittyvät menot ja tulot, jotka eivät liity investointeihin ja rahoitukseen. Liiketoiminnan rahavirtaan sisältyvät myyntituotot, ostot, palkat, vuokrat, vakuutukset, rahoituskulut ja verot. (Ahti ym. 2003, 189, 192.)

Investoinnin rahavirta

Rahoituslaskelmasta on käytävä ilmi myös investointien rahavirta, joka osoittaa sen, miten yritys on osoittanut pitkällä aikavälillä rahavirtojen kerryttämisen. Investointien rahavirrasta ilmenee käyttöomaisuuden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten hankinnat ja niistä yrityksen saamat myyntitulot. Tämä kuuluu esittämään kassaperusteisesti, eli investoinnin mistä ei olla vielä maksettu, vähennetään käyttöomaisuuden lisäyksestä. Investoinnin rahavirtaan sisältyvät koneet, rakennukset, maa-alueet jne., osakkeet ja osuudet, tuotekehitys, myyntitulot sekä investointiluonteiset lainat. (Ahti. ym. 2003, 189,192-193.)

Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirta osoittaa yrityksen oman ja vieraan pääoman muutokset tilikauden aikana. Pääoman muutoksissa lisäykset ja vähennykset tulee esittää erikseen. Rahoituksen rahavirtaan sisältyy osakeannit, omien osakkeiden lunastukset, lainojen nostot ja maksut sekä rahoitusleasingmaksujen lainaosuudet. (Ahti ym. 2003, 189, 193.)

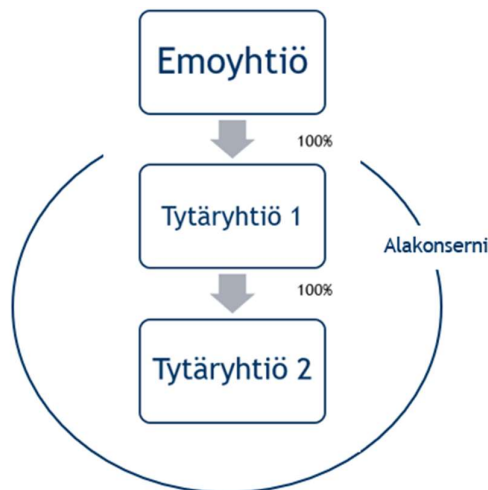
5 Case Konserni X

Tässä luvussa käydään läpi näiden ohjeiden pohjalta, miten tehdään konsernitilinpäätös Konserni X:lle. Näin ollen tämä ohje ei sovellu ihan jokaiselle konsernille, sillä tästä puuttuvat muun muassa ulkomaiset omistukset, osakkuusyhdistyksset, vähemmistöosuudet, varasto sekä paljon muuta mitä konsernissa voi olla. Konserni X:n konsernitilinpäätös on itselleni ajankohdainen, sillä kohta päättyy tämä tilikausi, joten minun on silloin tehtävä tämän konsernin tilinpäätös. Tässä ohjeessa käydään läpi esimerkit viime tilikaudelta.

Opinnäytetyöstä on rajattu pois liitetiedot, niiden laajuuden takia. Tässä käydään läpi mitä eliminointitarpeita tällä konsernilla on ja miten ne toteutetaan yhdistelmälaskelmaan.

5.1 Konserni X

Konserni X muodostuu emoyhtiöstä sekä kahdesta tytäryhtiöstä. Kaikki yritykset toimivat Suomessa, joten ulkomaalaisia omistuksia ei tässä konsernissa ole. Konserni X:n konsernirakenne muodostuu niin, että emoyhtiö omistaa Tytäryhtiö 1:n osakkeista 100% ja Tytär 1 omistaa Tytäryhtiö 2:n osakkeista 100%. Eli Emoyhtiöllä on molemmissa tytäryhtiöissä määräysvalta. Tytäryhtiöt muodostavat keskenään myös alakonsernin, sillä Tytäryhtiö 1 omistaa Tytäryhtiö 2:n kokonaan. Alakonsernin ei tarvitse toteuttaa konsernitilinpäätöstä, sillä Emoyhtiön omistusosuus on ETA-alueeseen kuuluvassa yrityksessä yli 90%.



Kuva 20. Konserni X:n konsernirakenne.

Konsernitilinpäätös toteutetaan tilikaudelle 1.1.-31.12.2017. Konserni on keskisuuri konserni, sillä tämän konsernin raja-arvot eivät alita pienkonsernin rajaa, mutta eivät myöskään ylitä suurkonsernin rajaa. Tämän kyseisen konsernin raja-arvot ovat ennen eliminointeja:

- taseen loppusumma on 12 051 008 euroa

- henkilöstö määrä on 47, ja
- liikevaihto on 20 844 540 euroa.

Kaikista konserniin kuuluvista yrityksistä on tehty erillistilinpäätökset, joten tässä toteutetaan konserniin kuuluvat eliminoinnit ja tehdään konsernitilinpäätös.

5.1.1 Konsernin omistukset

Emoyhtiö omistaa Tytäryhtiö 1:n osakkeista 100%. Emoyhtiö on itse perustanut Tytäryhtiö 1:n, joten tämä omistus on eliminoitu konsernitilinpäätöksessä. Eli Emoyhtiön hankintahinta vastaa Tytäryhtiö 1:n omaa pääomaa sen hankintahetkellä.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
Sijoitukset							
Osuudet saman konsernin yrityksistä	1644658,24	2452304,89		-1644658,24			2452304,89
Yhteensä	1644658,24	2452304,89					2452304,89
VASTATTAVAA							
OMA PÄÄOMA							
Osakepääoma	2500,00	2500,00	2500,00		-2500,00		5000,00
Muut rahastot							
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		1642158,24	2449804,89		-1642158,24		2449804,89

Kuva 21. Emoyhtiön omistuksen eliminointi.

Tytäryhtiö 1 on ostanut 5 vuotta sitten Tytäryhtiö 2: n. Hankintamenolaskelma oli vuonna 2012:

Hankintameno	2 452 304,89
Hankitut varat:	
<u>Kirjanpidon nettiarvot:</u>	<u>2 157 991,73</u>
Konserniliikearvo	294 313,16

Konserniliikearvo poistetaan 10 vuodessa tasapoistona.

Tytäryhtiö 1:n taseesta on eliminoitu Tytäryhtiö 2:n hankintahinta, joka on taseessa Emoyhtiön sijoituksissa, osuuksissa saman konsernin yrityksistä 2 452 304,89€. Tytäryhtiö 2:n tilinpäätöksestä on eliminoitu osakepääoma 2500€, sekä edellisten tilikausien voitosta on vähennetty Tytäryhtiö 2:n hankintahetkellä ollut pääoma 2 155 491, 73€ sekä konserniliikearvoon kirjataan hankinnasta tullut konserniaktiiva 294313,16€.

Edellisten tilikausin poistot 147 156,58€ (29431,32*5) eliminoidaan edellisten tilikausien voitovaroista, sekä vähennetään tuo summa konserniliikearvosta. Tämän vuoden poisto konserniliikearvosta on 29431,32€ vähentää konserniliikearvoa sekä lisää konsernituloslaskelman poistojen määrää.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	
Poistot ja arvonalentumiset							
Suunnitelman mukaiset poistot	-1355,00		-14977,14				-16332,14
Konserniliikearvon poisto						-29431,32	-29431,32
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä			-23987,09				-23987,09
Yhteensä	-1355,00		-38964,23				-69750,55
Tase							
VASTAAVAA							
PYSYVÄT VASTAAVAT							
Aineettoman hyödykkeet							
Aineettomat oikeudet							0,00
Konserniliikearvo						117725,26	117725,26
Muut pitkävaikuttiset menot			1456,98				1456,98
Yhteensä			1456,98				119182,24
Aineelliset hyödykkeet							
Koneet ja kalusto	5420,00		59908,56				65328,56
Yhteensä			59908,56				65328,56
Sijoitukset							
Osuudet saman konsernin yrityksistä	1644658,24	2452304,89			-2452304,89		1644658,24
Yhteensä	1644658,24	2452304,89					1644658,24
VASTATTAVAA							
OMA PÄÄOMA							
Osakepääoma	2500,00	2500,00	2500,00			-2500,00	5000,00
Muut rahastot							
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		1642158,24	19804,98				1661963,22
Muut rahastot		34432,65	16586,99				51019,64
Muut rahastot yhteensä		1676590,89	36391,97				1712982,86
Edellisten tilikaudein voitto (-tappio)	209800,10	325165,54	2402961,98			-2008335,15	929592,47
Tilikauden voitto (-tappio)	31138,81	610012,01	196136,83				700630,21

Kuva 22. Tytärtyhtiö 2:sta tulleen konserniliikearvon poisto.

5.1.2 Sisäinen voitonjako

Emoyhtiö ja Tytärtyhtiö 1 ovat saaneet osinkotuottoa sijoituksistaan, joten nämä tuotot eliminoidaan niiden erillistilinpäätöksistä. Osingonjakajien edellisten tilikausien voittoon lisätään nuo jaetut osingot.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	
Rahoitustuotot ja -kulut							
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksistä	26658,89	80567,23		-26658,89	-80567,23		0,00
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	31138,81	610012,01	196136,83				730061,53
VASTATTAVAA							
Edellisten tilikaudein voitto (-tappio)	209800,10	325165,54	2961,98		26658,89	80567,23	645153,74
Tilikauden voitto (-tappio)	31138,81	610012,01	196136,83				730061,53
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	243438,91	2614268,44	2657990,69				1418734,91

Kuva 23. Sisäisen voitonjaon eliminointi.

5.1.3 Sisäiset saamiset ja velat

Emoyhtiö on ottanut pitkäaikaista velkaa Tytäryhtiö 1:ltä. Tämä velka eliminoidaan Emoyhtiön pitkäaikaisista veloista ja Tytäryhtiö 1:n pitkäaikaisista saamisista. Samoin Tytäryhtiö 2 on ottanut pitkäaikaista velkaa Tytäryhtiö 1:ltä. Tämä eliminoidaan samalla tavalla kuin edellinen saatava ja velka.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
Tase							
VASTAAVAA							
Saamiset							
Pitkäaikaiset							
Saamiset saman konsernin yrityksiltä		2065359,03			-2065359,03		0,00
Muut saamiset	3432,34	19935,35	15876,98				39244,67
Yhteensä	3432,34	2085294,38	15876,98				39244,67
VASTATTAVAA							
VIERAS PÄÄOMA							
Pitkäaikaiset							
Velat saman konsernin yrityksille	248184,19		1817174,84	-248184,19		-1817174,84	0,00
Ostovelat			6645,59				6645,59
Muut velat	70435,65	593654,78	5106,56				669196,99
Yhteensä	318619,84	593654,78	1828926,99				675842,58

Kuva 24. Sisäiset pitkäaikaiset saamiset ja velat

Tytäryhtiö 2 on ottanut Emoyhtiöltä lyhytaikaista velkaa, joten tämä eliminoidaan Emoyhtiön lyhytaikaisista saamisista ja Tytäryhtiön lyhytaikaisista veloista.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
Tase							
VASTAAVAA							
Saamiset							
Lyhytaikaiset							
Myyntisaamiset	8654,54	13532,65	3123980,98				3146168,17
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	43491,67			-43491,67			0,00
Yhteensä	58254,19	18532,86	4528661,18				4561956,56
VASTATTAVAA							
VIERAS PÄÄOMA							
Lyhytaikaiset							
Velat saman konsernin yrityksille			43491,67			-43491,67	0,00
Muut velat	769324,33	81532,53	94146,09				945002,95
Yhteensä	1161940,24	1391644,56	1240523,99				3750617,12

Kuva 25. Lyhytaikaisen velan ja saamisen eliminointi.

5.1.4 Sisäiset ostot ja myynnit

Tytäryhtiö 2 on ostanut Tytäryhtiö 1:ltä palveluita, joten tämä on eliminoitu Tytäryhtiö 1:n liikevaihdosta sekä Tytäryhtiö 2:n ostoista. Emoyhtiö on myös myynyt tavaroita Tytäryhtiö 2:lle, joten tämä on myös eliminoitu Emoyhtiön liikevaihdosta ja Tytäryhtiö 2:n ostoista.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
Tuloslaskelma							
LIKEVAIHTO	134543,64	145098,56	20564897,76	-54651,22	-98654,55		20691234,19
Materiaalit ja palvelut							
Aineet, tarvikkeet ja tavarat							
Ostot tilikauden aikana	-5564,56		-2123876,97			54651,22	-2074790,31
Ulkopuoliset palvelut	-3454,45	-134234,65	-11654876,76			98654,55	-11693911,31
Muuttuvat henkilökulut			-1986890,87				-1986890,87
Yhteensä	-9019,01	-134234,65	-15765644,60				-15755592,49

Kuva 26. Sisäiset ostot ja myynnit

5.1.5 Sisäiset tuotot ja kulut

Emoyhtiö on saanut korkotuottoa Tytäryhtiö 2:lta, joka on eliminoitu Tytäryhtiön korkokuluista ja Emoyhtiön korkotuotoista. Tytäryhtiö 1 on saanut korkotuottoa Tytäryhtiö 2:lta ja Emoyhtiöltä. Nämä on eliminoitu Tytäryhtiö 1:n korkotuotoista, sekä Tytäryhtiö 2:n ja Emoyhtiön korkokuluista.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
Rahoitustuotot ja -kulut							
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	26658,89	80567,23		-26658,89	-80567,23		0,00
Muut korko- ja rahoitustuotot							
Saman konsernin yrityksiltä	2499,78	59376,94		-2499,78	-59376,94		0,00
Muilta		1,45	3564,89				3566,34
Yhteensä	29158,67	139945,62	3564,89				3566,34
Korkokulut ja muut rahoituskulut							
Saman konsernin yrityksille	-25367,54		-36509,18	25367,54		36509,18	0,00
Muille	-12234,34	-1654,54	-13569,98				-27458,86
Yhteensä	-37601,88	-1654,54	-50079,16				-27458,86

Kuva 27. Korkokulujen ja -tuottojen eliminointi.

5.1.6 Konserniavustus

Tytäryhtiö 2 on antanut Tytäryhtiö 2:lle konserniavustusta 1 000 000€. Tämä on eliminoitu molempien tuloslaskelmasta.

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytäryhtiö 1 Oy	Tytäryhtiö 2 Oy	
VOITTO / TAPPIO ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA V	46015,79	-219792,21	1386235,81				1105233,27
Tilinpäätössiirrot							
Konserniavustus		1000000,00	-1000000,00		-1000000	1000000	0,00
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	31138,81	610012,01	196136,83				730061,53

Kuva 28. Konserniavustuksen eliminointi.

5.2 Konserni X:n konsernitilinpäätös

Konsernin sisäisten eliminointien jälkeen konserni X:n konsernitilinpäätös:

Konsernituloslaskelma	1.1.2017-31.12.2017
LIKEVAIHTO	20691234,19
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-2074790,31
Ulkopuoliset palvelut	-11693911,31
Muuttuvat henkilökulut	-1986890,87
Yhteensä	<u>-15755592,49</u>
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-2307219,33
Henkilösivukulut	
Eläkekulut	-203988,73
Muut henkilösivukulut	-39576,41
Yhteensä	<u>-2550784,47</u>
Poistot ja arvonalentumiset	
Suunnitelman mukaiset poistot	-16332,14
Konserniliikearvon poisto	-29431,32
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	-23987,09
Yhteensä	<u>-69750,55</u>
Liiketoiminnan muut kulut	-1215412,21
LIKEVOITTO/ -TAPPIO	1099694,47
Rahoitustuotot ja -kulut	
Muut korko- ja rahoitustuotot	
Muilta	3566,34
Yhteensä	<u>3566,34</u>
Korkokulut ja muut rahoituskulut	
Muille	-27458,86
Yhteensä	<u>-27458,86</u>
VOITTO ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	1075801,95
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	1075801,95
Tuloverot	
Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verot	-375171,74
Tuloverot yhteensä	<u>-375171,74</u>
TILIKAUDEN VOITTO / -TAPPIO	700630,21

Konsernitase**1.1.2017-31.12.2017****VASTAAVAA**

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet

Konserniliikearvo	117725,26
-------------------	-----------

Muut pitkäaikaiset kulut	1456,98
--------------------------	---------

Yhteensä	119182,24
----------	-----------

Aineelliset hyödykkeet

Koneet ja kalusto	65328,56
-------------------	----------

Yhteensä	65328,56
----------	----------

PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ

184510,80

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Keskeneräiset työt	164879,98
--------------------	-----------

Vaihto-omaisuus yhteensä	164879,98
--------------------------	-----------

Saamiset

Pitkäaikaiset

Muut saamiset	39244,67
---------------	----------

Yhteensä	39244,67
----------	----------

Lyhytaikaiset

Myyntisaamiset	3146168,17
----------------	------------

Lainasaamiset	257098,09
---------------	-----------

Muut saamiset	17236,33
---------------	----------

Siirtosaamiset	1141453,97
----------------	------------

Yhteensä	4561956,56
----------	------------

Rahat ja pankkisaamiset

1012327,86

VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ

5778409,07

VASTAAVAA YHTEENSÄ**5962919,87**

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA	
Osakepääoma	2500,00
Muut rahastot	70824,62
Edellisten tilikausien voitto (-tappio)	742505,43
Tilikauden voitto (-tappio)	700630,21
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	1516460,26
VIERAS PÄÄOMA	
Pitkäaikainen	
Ostovelat	10644,59
Muut velat	669196,99
Yhteensä	679841,58
Lyhytaikainen	
Lainat rahoituslaitoksilta	1394042,62
Saadut ennakot	253396,44
Ostovelat	800047,09
Sirtovelat	374128,93
Muut velat	945002,95
Yhteensä	3766618,03
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	4446459,61
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	5962919,87

6 Yhteenveto

Konsernitilinpäätös on aiheena laaja, joten tässä opinnäytetyössä ei käyty läpi kaikkia konsernitilinpäätökseen liittyviä seikkoja, sillä tämä opinnäytetyö ei olisi riittänyt siihen. Tässä opinnäytetyössä on käyty keskeisimmät kohdat, mitä konsernitilinpäätöksen laadintaan tarvitaan.

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda ohjeet Konserni X:n konsernitilinpäätökseen. Tilannetta helpotti se, että tietysti kaikkia näitä esimerkin tilanteita ei konsernissa välttämättä edes esiinny, kuten ei tässäkään Konserni X:ssä. Tässä opinnäytetyössä käydyt esimerkit auttavat myös jatkossa konsernitilinpäätöksen laatimisessa.

Opinnäytetyön aihe syntyi omasta tarpeestani ja tämän tekeminen on ollut todella hyödyllistä oman oppimiseni kannalta. Asioihin perehtyminen on auttanut itseä tämän aiheen ymmärtämisessä. En ole koskaan tehnyt edes yrityksen tilinpäätöstä, joten tämän tekeminen auttoi

kokonaisvaltaista ymmärtämistä aiheesta. Opinnäytetyön tekemistä helpotti myös se, että Konserni X on asiakkaani, joten olen päässyt perehtymään yrityksen tapahtumia lähemmin. Opinnäytetyön tekeminen auttoi myös ymmärtämään, mitä kannattaa kirjanpitoa tehdessä ottaa huomioon. Tämän opinnäytetyön avulla pystyy laatimaan osakeyhtiöistä koostuvat konsernin konsernitilinpäätöksen.

Jatkotutkimusaiheena tuottaisin yksityiskohtaisemman ohjeen konsernitilinpäätöksen liitetietojen laatimisesta. Tässä opinnäytetyössä sitä aihetta ei ole pystytty käymään läpi, sillä aihe on jo yksistään niin laaja. Liitetiedot ovat yksi tärkeä alue konsernitilinpäätöksen laatimisessa, joten sitä olisi hyvä tarkastella lähemmin.

Lähteet

Painetut

Ahti, A., Tikkanen, R., Vierros, H. & Viljanen, J. 2008. Konsernitilinpäätös. 4., uudistettu painos. Helsinki: Tietosanoma.

Alhola, K., Koivikko, A. & Rätty, P. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Vantaa: WSOY.

Honkamäki, T., Reponen, M., Mäkelä L. & Pohjonen, S. 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 4., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro.

Kirjanpitolautakunta. 2017. Yleisohjekonsernitilinpäätöksen laatimisesta. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunta. 2006. Yleisohje laskennallisista verovelvoista ja -saamisista. Helsinki. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Perälä, S., Mäki, L. & Vänskä, P. 2012. Konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiä. Porvoo: KHT-media.

Uusitalo, H. 2001. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan. 7. painos. Porvoo: WSOY

Yritystutkimusneuvottelukunta. 2009. Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa. Helsinki: Gaudamus.

Sähköiset

Kirjanpitoasetus 1339/1997. Luettu 5.11.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339>

Kirjanpilolaki 1336/1997. Luettu 26.10.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Laki kirjanpilolain muuttamisesta 1620/2015. Luettu 31.10.2019. <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151620>

Laki konserniavustuksesta verotuksessa 825/1986. Luettu 27.10.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1986/19860825#a30.12.1992-1540>

Julkaisemattomat

Emoyhtiön, Tytär1:n & Tytär2:n erillistilinpäätökset.

Kuviot

Kuvio 1. Tutkimuksen rakenne.....	7
-----------------------------------	---

Kuvat

Kuva 1. Yritysten omistukset, jotka eivät muodosta konsernia (Alhola ym. 2003, 13).	9
Kuva 2. Emoyhtiö omistaa tytäryhtiön osakkeista 68% (Alhola ym. 2003, 13).	9
Kuva 3. Emoyhtiöllä on määräysvalta molempiin tytäryhtiöihin (Alhola ym. 2003, 16).	10
Kuva 4. Emoyhtiöllä on määräysvalta molempiin tytäryhtiöihin. Tytär 1:llä on määräysvalta Tytär 2:een. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 11.)	10
Kuva 5. Tässä konsernissa muodostuu ristiinomistus. Emoyhtiöllä on määräysvalta Tytär 1:ssä sekä Tytär 2:ssa, vaikka se ei omista yli puolia Tytär 1:n osakkeista (Ahti ym. 2008, 35).	11
Kuva 6. Konsernitilinpäätöksen sisältämät liiketapahtumat (Alhola ym. 2003, 22).	13
Kuva 7. Konsernitilinpäätöksen prosessi (Alhola ym. 2003, 51).	17
Kuva 8. Esimerkki konsernin sisäistä ostoista/myynneistä. (Honkamäki ym. 2016, 114-115.).	19
Kuva 9. Kaavio esittää konsernin sisäiset ostot ja myynnit (Honkamäki ym. 2016, 122).	20
Kuva 10. Konsernitilinpäätöksessä näkyvät erät (Honkamäki ym. 2016, 123).	20
Kuva 11. Vaihto-omaisuuden katteen eliminointi. (Honkamäki 2016, 123.)	22
Kuva 12. Esimerkkejä konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoimisesta.	23
Kuva 13. Esimerkki konserniavustuksen eliminoimisesta (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 68).	24
Kuva 14. Sisäisten voitonjakojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 71-73).	25
Kuva 15. Tytäryrityksen osakkeiden eliminointi. (Alhola ym. 2003, 96-97.)	30
Kuva 16. Pysyvien vastaavien katteiden eliminointi. (Honkamäki ym. 2016, 127-129.)	31
Kuva 17. Sisäisten saamisten ja velkojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 74-75).	33
Kuva 18. Myyntisaamisten ja ostovelkojen eliminointi (Alhola ym. 2003, 74-75).	33
Kuva 19. Esimerkki verojen vaikutuksista konsernitilinpäätökseen. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 52.)	35
Kuva 20. Konserni X:n konsernirakenne.	41
Kuva 21. Emoyhtiön omistuksen eliminointi.	42

Kuva 22. Tytäryhtiö 2:sta tulleen konserniliikearvon poisto.	43
Kuva 23. Sisäisen voitonjaon eliminointi.	43
Kuva 24. Sisäiset pitkäaikaiset saamiset ja velat	44
Kuva 25. Lyhytaikaisen velan ja saamisen eliminointi.....	44
Kuva 26. Sisäiset ostot ja myynnit	45
Kuva 27. Korkokulujen ja -tuottojen eliminointi.....	45
Kuva 28. Konserniavustuksen eliminointi.....	45

Liitteet

Liite 1: Konserni X:n yhdistelmälaskelma	54
--	----

Liite 1: Konserni X:n yhdistelmälaskelma

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	
Tuloslaskelma							
LIKEVAIHTO	134543,64	145098,56	20564897,76	-54651,22	-98654,55		20691234,19
Materiaalit ja palvelut							
Aineet, tarvikkeet ja tavarat							
Ostot tilikauden aikana	-5564,56		-2123876,97			54651,22	-2074790,31
Ulkopuoliset palvelut	-3454,45	-134234,65	-11654876,76			98654,55	-11693911,31
Muuttuvat henkilökulut			-1986890,87				-1986890,87
Yhteensä	-9019,01	-134234,65	-15765644,60				-15755592,49
Henkilöstökulut							
Palkat ja palkkiot	-34543,76	-144876,68	-2127798,89				-2307219,33
Henkilösivukulut							0,00
Eläkekulut	-8876,76	-27124,08	-167987,89				-203988,73
Muut henkilösivukulut	-754,56	-3945,87	-34875,98				-39576,41
Yhteensä	-44175,08	-175946,63	-2330662,76				-2550784,47
Poistot ja arvonalentumiset							
Suunnitelman mukaiset poistot	-1355,00		-14977,14				-16332,14
Konserniliikkeen poisto						-29431,32	-29431,32
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä			-23987,09				-23987,09
Yhteensä	-1355,00		-38964,23				-69750,55
Liiketoiminnan muut kulut	-25535,55	-193000,57	-996876,09				-1215412,21
LIKEVOITTO / -TAPPIO	54459,00	-358083,29	1432750,08				1099694,47
Rahoitustuotot ja -kulut							
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	26658,89	80567,23		-26658,89	-80567,23		0,00
Muut korko- ja rahoitustuotot							
Samana konsernin yrityksiltä	2499,78	59376,94		-2499,78	-59376,94		0,00
Muilta		1,45	3564,89				3566,34
Yhteensä	29158,67	139945,62	3564,89				3566,34
Korkokulut ja muut rahoituskulut							
Samana konsernin yrityksille	-25367,54		-36509,18	25367,54		36509,18	0,00
Muille	-12234,34	-1654,54	-13569,98				-27458,86
Yhteensä	-37601,88	-1654,54	-50079,16				-27458,86
Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä	-8443,21	138291,08	-46514,27				-23892,52
VOITTO / TAPPIO ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	46015,79	-219792,21	1386235,81				1075801,95
Tilinpäätössiirrot							
Konserniavustus		1000000,00	-1000000,00		-1000000	1000000	0,00
Tuloverot							
Tilikauden verot	-14876,98	-170195,78	-190098,98				-375171,74
Aikaisempien tilikausien verot							
Laskennalliset verot							
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	31138,81	610012,01	196136,83				700630,21

Konsernitilinpäätös	Erillistilinpäätökset			Eliminoinnit			Konserni
	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	Emoyhtiö Oy	Tytärtyhtiö 1 Oy	Tytärtyhtiö 2 Oy	
Tase							
VASTAAVAA							
PYSYVÄT VASTAAVAT							
Aineettoman hyödykkeet							
Aineettomat oikeudet							0,00
Konserniliikearvo						117725,26	117725,26
Muut pitkävaikutteliset menot			1456,98				1456,98
Yhteensä			1456,98				119182,24
Aineelliset hyödykkeet							
Koneet ja kalusto	5420,00		59908,56				65328,56
Yhteensä			59908,56				65328,56
Sijoitukset							
Osuudet saman konsernin yrityksistä	1644658,24	2452304,89		-1644658,24	-2452304,89		0,00
Yhteensä	1644658,24	2452304,89					0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT							
Vaihto-omaisuus							
Keskeneräiset tuotteet			164879,98				164879,98
Yhteensä			164879,98				164879,98
Saamiset							
Pitkäaikaiset							
Saamiset saman konsernin yrityksiltä		2065359,03			-2065359,03		0,00
Muut saamiset	3432,34	19935,35	15876,98				39244,67
Yhteensä	3432,34	2085294,38	15876,98				39244,67
Lyhytaikaiset							
Myyntisaamiset	8654,54	13532,65	3123980,98				3146168,17
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	43491,67			-43491,67			0,00
Lainasaamiset			257098,09				257098,09
Laskennalliset verosaamiset							
Muut saamiset	4564,55	435,66	12236,12				17236,33
Siirtosaamiset	1543,43	4564,55	1135345,99				1141453,97
Yhteensä	58254,19	18532,86	4528661,18				4561956,56
Rahat ja pankkisaamiset	12234,22	43435,65	956657,99				1012327,86
VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ	73920,75	2147262,89	5666076,13				5778409,07
VASTAAVAA YHTEENSÄ	1723998,99	4599567,78	5727441,67				5962919,87
VASTATTAVAA							
OMA PÄÄOMA							
Osakepääoma	2500,00	2500,00	2500,00		-2500,00	-2500,00	2500,00
Muut rahastot							
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		1642158,24	19804,98		-1642158,24		19804,98
Muut rahastot		34432,65	16586,99				51019,64
Muut rahastot yhteensä		1676590,89	36391,97				70824,62
Edellisten tilikaudein voitto (-tappio)	209800,10	325165,54	2402961,98		26658,89	-2222081,08	742505,43
Tilikauden voitto (-tappio)	31138,81	610012,01	196136,83				700630,21
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	243438,91	2614268,44	2637990,78				1516460,26
VIERAS PÄÄOMA							
Pitkäaikaiset							
Velat saman konsernin yrityksille	248184,19		1817174,84	-248184,19		-1817174,84	0,00
Ostovelat			10644,59				10644,59
Muut velat	70435,65	593654,78	5106,56				669196,99
Yhteensä	318619,84	593654,78	1832925,99				679841,58
Lyhytaikaiset							
Lainat rahoituslaitoksilta	238043,23	823314,76	332684,63				1394042,62
Saadut ennakot	28232,22	214286,88	10877,34				253396,44
Ostovelat	28236,23	21574,85	750236,01				800047,09
Velat saman konsernin yrityksille			43491,67			-43491,67	0,00
Laskennalliset verovelat							
Muut velat	769324,33	81532,53	94146,09				945002,95
Siirtovelat	98104,23	250935,54	25089,16				374128,93
Yhteensä	1161940,24	1391644,56	1256524,90				3766618,03
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	1480560,08	1985299,34	3089450,89				4446459,61
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	1723998,99	4599567,78	5727441,67				5962919,87