



TAMPEREEN  
AMMATTIKORKEAKOULU

LIIKETALOUS

OPINNÄYTETYÖRAPORTTI

**KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN  
LAATIMISOHJE  
PIENILLE JA KESKISUURILLE  
YRITYKSILLE**

**Merja Lemetti**

Liiketalouden koulutusohjelma  
Toukokuu 2008  
Työn ohjaaja: Pirkko Jaatinen

TAMPERE 2008



<b>Tekijä(t):</b>	Merja Lemetti	
<b>Koulutusohjelma(t):</b>	Liiketalouden koulutusohjelma	
<b>Opinnäytetyön nimi:</b>	Konsernitilinpäätöksen laatimisohje pienille ja keskisuurille yrityksille	
<b>Title in English:</b>	A guide to the preparation of consolidated financial statements for small and middle sized companies	
<b>Työn valmistumis- kuukausi ja -vuosi:</b>	Toukokuu 2008	
<b>Työn ohjaaja:</b>	Pirkko Jaatinen	<b>Sivumäärä:62</b>

---

## TIIVISTELMÄ

Pienissäkin tilitoimistoissa saatetaan joutua laatimaan konsernitilinpäätöksiä ja ongelmana on usein, ettei kirjanpitäjillä ole konsernitilinpäätöstaitoa. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on opastaa konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tekstiosuudessa on käyty läpi konsernitilinpäätöksen laatimisen perustilanteet, joiden avulla pienen tai keskisuurin konsernin tilinpäätöksen pystyy laatimaan.

Aihepiiri on laaja ja tämä työ on rajattu koskemaan kotimaisia osakeyhtiömuotoisia konserneja, jotka eivät ole pörssiyrityksiä eivätkä laadi tilinpäätöstään kansainvälisten standardien mukaisesti. Rajauksia on tehty myös käsiteltävien asioiden osalta, jolloin poisjääviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa: ulkomaiset tytär- ja osakkuusyritykset, laskennalliset verot, konsernirakenteiden muutokset ja konsernia koskevat liitetiedot.

Työssä käytetty viitekehys on konsernitilinpäätöstä koskeva voimassaoleva lainsäädäntö, osakeyhtiölaki, kirjanpitolaki ja –asetus, konserniavustuslaki sekä laki elinkeinotulon verottamisesta. Keskeisessä roolissa ovat myös kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä aiheesta kirjoitettu muu kirjallisuus, oppikirjat sekä kurssimateriaalit.

Tätä opinnäytetyötä ja liitteenä olevaa Powerpoint-materiaalia voi hyödyntää tilitoimistossa, kun laaditaan edellä kuvatun kaltaista konsernitilinpäätöstä sekä myöskin TAMK:ssa opetusmateriaalina opettajan niin halutessa.

## SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
2. KONSERNIIN LIITTYVÄT MÄÄRITELMÄT	2
2.1. Konserni	2
2.2. Konserniyritykset	2
2.3. Määräysvalta	2
2.4. Välitön ja välillinen määräysvalta	5
2.5. Alakonserni	6
2.6. Osakkuusyritys	6
2.7. Vähemmistöosuus	8
2.8. Pieni konserni	9
2.9. Pienen konsernin sallitut helpotukset	9
3. KONSERNITILINPÄÄTÖS	11
3.1. Konsernitilin päätöksen sisältö	11
3.1.1. Tuloslaskelma, tase, liitetiedot, tasekirja	11
3.1.2. Viralliset konsernituloslaskelman ja taseen kaavat	12
3.1.3. Toimintakertomus	13
3.1.4. Rekisteröinti	14
3.2. Konsernitilin päätöksen laatimisvelvollisuus	14
3.3. Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta	15
3.4. Konsernitilin päätöksen tavoite ja laatimisperiaatteet	15
3.5. Erillistilin päätösten yhdisteleminen ja yhdistelylaskelmat	17
4. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN TEKNINEN TOTEUTUS	20
4.1. Konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminointi	21
4.1.1. Sisäiset myynnit ja ostot	21
4.1.2. Sisäiset katteet	22
4.1.3. Vaihto-omaisuuden sisäinen kate	23
4.1.4. Pysyvien vastaavien sisäinen kate	25
4.1.5. Vaihto-omaisuuden myynti käyttöomaisuudeksi	29
4.1.6. Sisäiset korkotulot ja – menot	30
4.1.7. Tulon ja menon siirrot	31
4.1.8. Sisäinen voitonjako	31
4.2. Sisäiset saamiset ja velat	33
4.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	34
4.4. Sisäisen omistuksen eliminointi hankintamenomenetelmällä	34
4.5. Vähemmistöosuuden erottaminen	50
4.6. Osakkuusyrityksen yhdisteleminen	52

5. RAHOITUSLASKELMA	55
6. KONSERNIN VOITONJAKOKELPOISET VARAT JA EMOYHTIÖN VOITONJAON RAJOITUKSET	57
7. KONSERNIN VEROTUS	58
7.1. Sisäinen voitonjako	58
7.2. Luovutusvoitot	59
7.3. Konserniavustus	59
7.4. Konsernituki	60
8. YHTEENVETO	61
LÄHTEET	62

## 1. Johdanto

Tämän työn aiheena on tilitoimistossa tehtävän pienen tai keskisuuren konsernin tilinpäätös. Tutkimusongelmana on, kuinka konsernitilanteessa konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksistä muodostetaan konsernitilinpäätös. Tavoitteena on ollut laatia mahdollisimman käytännöllinen ja tilitoimistossa työskentelevälle kirjanpitäjälle riittävä opas tilanteessa, kun hallitsee tavalliset tilinpäätökset ja joutuu niiden pohjalta laatimaan ensimmäisen kerran konsernitilinpäätöksen. Tilitoimistoissa on ongelmana usein se, ettei kirjanpitäjillä ole konsernitilinpäätöstaitoa. Työn aihe lähtee omakohtaisesta kokemuksesta ja vastaavanlaisesta tilanteesta, kun itsellänikään ei aiempaa kokemusta aiheesta ollut, oli vain joiltakin aikaisemmilta kursseilta saatua teoria-tietoa ja päällimmäisenä tunne, että tehtävä on liian haastava.

Aihepiirinä konsernitilinpäätös on hyvin laaja. Tämä työ on rajattu koskemaan pelkästään kotimaisia osakeyhtiömuotoisia konserneja, jotka eivät ole pörssiyrityksiä eivätkä laadi tilinpäätöstään kansainvälisen tilinpäätösstandardin mukaisesti, vaikka konsernitilinpäätöksen laatimisessa myös säätiöt, yhdistykset tai avoimet- ja kommandiitti-yhtiöt voisivat tulla kysymykseen. Perusoletuksena on, että tilitoimistoympäristössä laadittavaksi tulevat lähinnä pienten tai keskisuurten yksityisten osakeyhtiöiden muodostamien konsernien konsernitilinpäätökset.

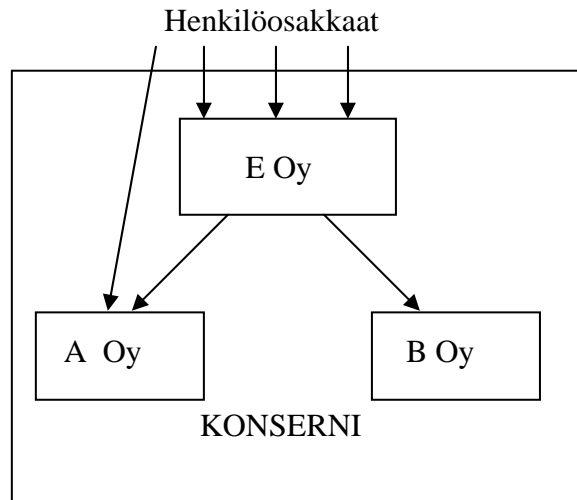
Rajauksia on tehty myös käsiteltävien asioiden osalta. Ulkomaisia tytäryrityksiä tai osakkuusyhtiöitä ja niihin liittyviä kurssieroja ei käsitellä, vaikka tällaiset tytäryritykset saattavat pienissäkin konserneissa olla nykyisin yleisiä, kun konserneihin kuuluu usein esimerkiksi venäläisiä yrityksiä. Myöskään ei käsitellä laskennallisia veroja (muuten kuin poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen yhteydessä), konsernirakenteen muutoksia kuten esimerkiksi tytäryritysten myyntejä, sulautumisia, purkautumisia tai jakautumisia. Konsernia koskevat liitetiedot on niiden laajuuden vuoksi jätetty myös pois.

Tämän opinnäytetyön näkökulma on konsernitilinpäätöksen laatimisen tekninen näkökulma, jolla tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että verotuksellisia, strategisia tai muita syitä miksi konsernirakenteeseen päädytään, ei käsitellä. Liikkeelle lähdetään siitä, kun on olemassa oleva konserni ja siihen kuuluvien konserniyritysten tilinpäätöksistä täytyy laatia konsernitilinpäätös.

Tekstiosuudessa on käyty kaikki konsernitilinpäätöksen perustilanteet esimerkkeineen läpi. Tekstiosuutta täydennetään liitteenä olevalla Power Point-materiaalilla, joka on vapaasti käytettävissä TAMK:in opetusmateriaalina opettajan niin halutessa.

## 2. Konserniin liittyvät määritelmät

### 2.1. Konserni



Kuvio 1 Konserni (Tuokko 2004).

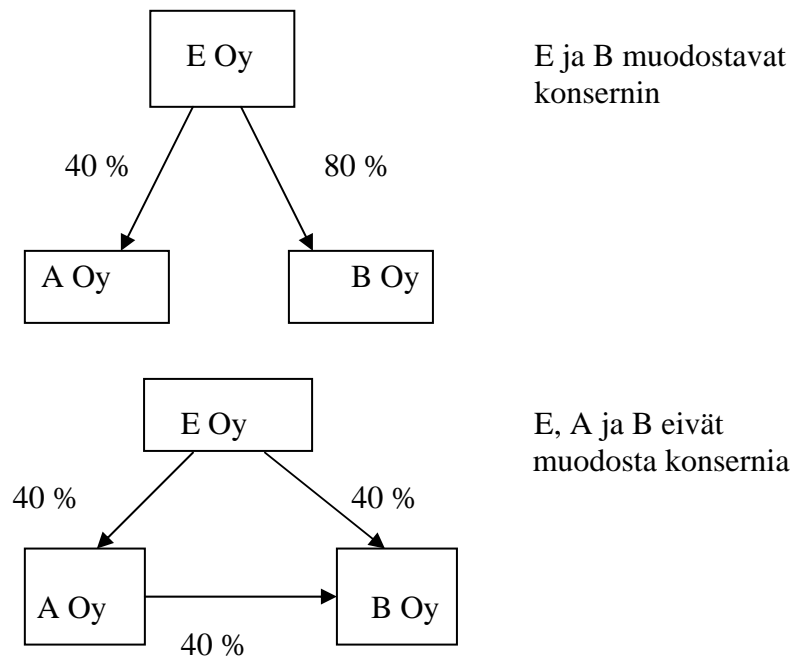
Konserni muodostuu kun kaksi tai useampi juridisesti itsenäinen yritys muodostavat pysyvän taloudellisen kokonaisuuden, jossa yhdellä yrityksellä on määräysvalta muissa konserniin kuuluvissa yrityksissä. Taloudellisena kokonaisuutena sillä ei kuitenkaan ole omaa oikeudellista toimivaltaa, kuten sen piiriin kuuluvilla erillisillä juridisilla yksiköillä. Tytäryritysten hallitukset vastaavat yrityksistään juridisesti (Tuokko 2004). Kirjanpitovelvollisia ovat yksittäiset konserniin kuuluvat yritykset mutta ei konserni (Leppiniemi & Leppiniemi 2007: 62).

### 2.2. Konserniyritykset

Kirjanpitolain (1997/1336) mukaan konserniyrityksiä ovat emoyritys ja sen tytäryritykset. Kirjanpitolakiin voidaan viitata myöhemmin tässä opinnäytetyössä myös kirjainlyhenteellä KPL. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (7.11.2006) mukaan tytäryrityksenä yhtiö voi olla vain yhdessä konsernissa kerrallaan. Tytäryrityksiä kutsutaan myös toistensa sisaryrityksiksi (Englund, Prepula, Riistama & Tuokko 2005: 21).

### 2.3. Määräysvalta

Konsernin tärkein tunnusmerkki, tosiasiallinen määräysvalta toisessa yrityksessä, syntyy ensinnäkin kun emoyrityksellä on enemmän kuin puolet toisen yrityksen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänimäärän enemmisyys perustuu omistukseen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai muuhun sopimukseen.



Kuvio 2 Omistukseen perustuvan määräysvallan mukainen konsernisuhte ylemmässä kuviossa, mutta ei alemmassa (Englund ym. 2005: 26).

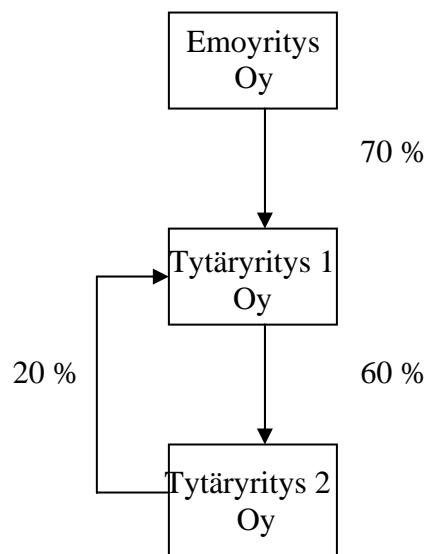
Toiseksi tosiasiallinen määräysvalta voi syntyä kun emoyrityksellä on yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen nojalla yhdessä omistuksen tuottaman äänivallan kanssa oikeus nimittää tai erottaa toisen yrityksen hallituksen jäsenten enemmistö. Tällöin ei omistuksen tarvitse tuoda mukanaan yli puolta äänivallasta. (KPL 1997/1336 1 luku 5§.)

Osakeyhtiölain (2006/624) mukaan tytäryhtiö ei voi merkitä emoyhtiön osakkeita. Osakeyhtiölakiin voidaan viitata myöhemmin tässä opinnäytetyössä myös kirjainlyhenteellä OYL. Tytäryritys on kuitenkin voinut hankkia nämä osakkeet ennen kuin siitä tuli kyseisen yhtiön tytäryritys, eikä ristiin omistusta tällöin tarvitse purkaa (Tomperi 2006: 156).

Tytäryritykset voivat omistaa toisiaan ristiin. Tällöin emoyrityksen äänimäärää laskettaessa ei mukaan oteta kohdeyrityksen itsensä tai sen tytäryrityksen omistamien osakkeiden tuomia ääniä. Yritykselle tai sen tytäryritykselle kuuluvan osakkeen perusteella ei voi osallistua yhtiökokoukseen eikä niillä siten ole äänivaltaa (OYL 2006/624 5 luku 9§). Äänimäärää laskettaessa ei myöskään oteta huomioon sellaisia osakkeita, joiden äänivaltaa jotenkin rajoitetaan jonkin yhtiöjärjestykseen tai yhtiösopimukseen otetun pykälän perusteella tai jonkin lain perusteella (KPL 1997/1336 1 luku 5§).

### Esimerkki 1

Emoyrityksellä on välitön määräysvalta tytäryrityksessä omistuksen perusteella, kun jokainen osake tuo yhden äänen. Se omistaa Tytäryritys 1:n 500 osakkeesta 70 % eli 350 kpl. Lisäksi sillä on välillinen valta Tytäryritys 2:ssä, kun Tytäryritys 1 omistaa Tytäryritys 2:stä 60 %. Tytäryritys 1:n äänioikeutettujen osakkeiden määrää pienentää tytäryhtiöiden ristiinomistus, kun Tytäryritys 2 omistaa puolestaan Tytäryritys 1:stä 20 % eikä näillä osakkeilla voi äänestää yhtiökokouksessa. Tytäryritys 1:n osakkeista on tällöin 20 % eli 100 kpl ilman äänivaltaa. Osakkeista 400:lla on äänioikeus ja näistä Emo:lla on 70 % eli 350 kpl (70 % / 500 kpl). Nämä 350 äänivaltaista osaketta tuottavat 87,5 % (350/400 tai 70/80) äänivallan yhtiökokouksessa.

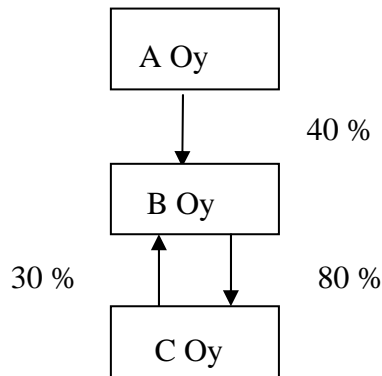


Kuvio 3 Konserni, jossa yritykset omistavat toisiaan ristiin (Tomperi 2006: 156).

Ristiinomistustilanteessa konsernisuhde voi syntyä, vaikka emoyhtiöllä ei olisikaan omistukseen perustuvaa välitöntä tai välillistä äänivallan enemmistöä tytäryhtiöissä. Riittää, kun emoyhtiöllä on yli puolet tytäryhtiön äänivallan yhtiökokouksessa tuottavista osakkeista. Tässä auttaa, kun yhtiön itsensä tai sen tytäryhtiön omistamalla osakkeilla ei ole tätä äänivaltaa eikä niitä näin ollen oteta määräysvaltaa laskettaessa mukaan.



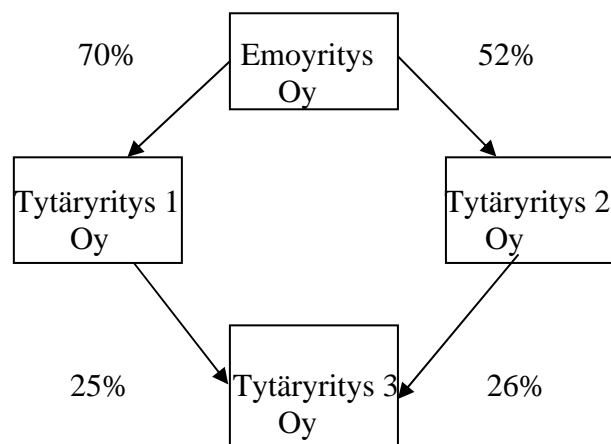
## Esimerkki 2



Kuvio 4 Konserni, jossa konsernisuhde syntyy ristiinomistuksen seurauksena (Tomperi 2006: 156).

A Oy:n osuus 40 % B Oy:n osakkeista ei riitä vielä määräysvallan syntymiseen, mutta kun B Oy:n osakkeista 30 % on äänivallattomia, on B:n osakkeiden yhteinen äänimäärä vain 70 % niiden ehdottomasta äänimäärästä. Tästä seuraa, että A:lla on noin 57 % (40/70) äänivalta ja A, B ja C muodostavat konsernin, jossa A:lla välitön määräysvalta B:ssä ja välillinen C:ssä. (Englund ym. 2005: 22.)

## 2.4. Välitön ja välillinen määräysvalta

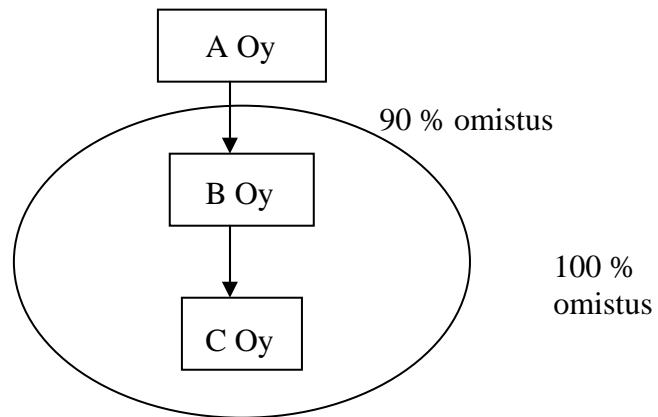


Kuvio 5 Välitön ja välillinen määräysvalta (Tomperi 2006: 155).

Emoyrityksellä on välitön määräysvalta Tytäryritys 1:ssä ja Tytäryritys 2:ssä. Välillinen määräysvalta Emoyrityksellä on Tytäryritys 3:ssä. Emo käyttää Tytäryritystensä 1 ja 2 välityksellä yhteensä 51 % äänistä Tytäryritys 3:n yhtiökokouksessa, vaikkei itse omista yhtään sen osaketta.

## 2.5. Alakonserni

Alakonserni muodostuu, kun konsernin emoyrityksessä määräysvalta on jollain tähän konserniin kuulumattomalla yrityksellä (pääkonsernin emo) ikään kuin konsernin emon ”yläpuolella” ja, jonka tytäryritys ensin mainittu samalla on.



Kuvio 6 Alakonserni

Kuvassa 6 B Oy ja C Oy muodostavat alakonsernin, jossa B Oy on emoyritys. A Oy on pääkonsernin emoyritys.

B Oy:n on laadittava alakonsernista konsernitilinpäätös, mikäli sen ja C Oy:n osalta yhteenlaskettuna on ylittynyt enemmän kuin yksi kirjanpitolaissa säädetyn pienen konsernin rajoista. Koosta riippumatta konsernitilinpäätös on osakeyhtiölain (2006/624) mukaan laadittava muun muassa, kun emoyritys jakaa osinkoa.

B Oy voi jättää alakonsernin konsernitilinpäätöksen laatimatta, jos pääkonsernin emoyritys A Oy laatii konsernitilinpäätöksen, johon yhdistellään alakonserniin kuuluvat yritykset. Lisäedellytyksenä on, että B Oy:n vähemmistöltä on saatu tähän suostumus ja, että pääkonsernin emoyritys on Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen. A Oy:n osingonjaosta seuraa tässäkin tapauksessa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus. Myöskään, jos A Oy:n omistusosuus on alle 90 %, ei alakonsernin konsernitilinpäätöstä voi jättää laatimatta. Mahdollisuus jättää alakonsernin konsernitilinpäätös laatimatta edellä mainituissa tapauksissa ei koske pörssiyrityksiä. (KPL 1997/1336 6 luku.)

## 2.6. Osakkuusyrittys

Osakkuusyrittys on omistusyhteisyrittys, jossa konsernitilinpäätöstään laativalla yrityksellä on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta jonka konserniin se ei

konserniyrityksenä kuulu. Yleensä osakkuusyhtiöitä ovat yritykset, joiden osakkeiden tuottamasta äänimäärästä omistetaan 20-50 %. (KPL 1997/1336 1 luku 8§.)

Jos emoyhtiön on laadittava konsernitilinpäätös, osakkuusyhtiöt on yhdisteltävä myös. Osakkuusyhtiön tulee tällöin antaa konsernitilinpäätöksen laatijalle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään (KPL 1997/1336 6 luku 14§).

Kirjanpitolaki (1997/1336) velvoittaa soveltamaan konserniyritysten tilinpäätöksissä yhtenäisesti emoyhtiössä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Osakkuusyhtiön osalta tätä yhtenäisten periaatteiden noudattamista edellytetään vain, jos niiden noudattaminen on mahdollista. (Englund ym. 2005: 355.)

Osakkuusyhtiön yhdistelemisen konsernitilinpäätökseen voi jättää tekemättä seuraavissa tapauksissa (Englund ym. 2005: 352):

- 1) Yhdisteleminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.
- 2) Omistus on lyhytaikainen ja yritys on tarkoitettu myydä.
- 3) Tarpeellisia tietoja on mahdotonta saada konsernitilinpäätöksen laatimista varten säädetyssä määräajassa tai niiden hankkiminen aiheuttaisi kohtuuttomia menoja.
- 4) Merkittävät pitkäaikaiset rajoitukset, esimerkiksi sotatila osakkuusyhtiön kotimaassa, estävät konserniyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa osakkuusyhtiössä

Kirjanpitoasetuksen (1997/1339) mukaan liitetiedoissa tulee tällöin ilmoittaa seuraavat tiedot osakkuusyhtiöstä:

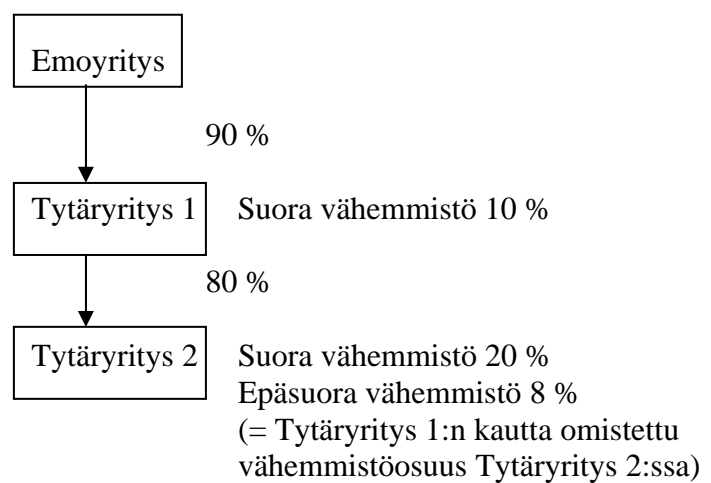
- 1) Nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten ja omissa nimissä, mutta konsernin lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus osakkuusyhtiössä.
- 2) Peruste yhdistelemättä jättämiselle.
- 3) Oman pääoman määrä.
- 4) Viimeksi laaditun tilinpäätöksen tilikauden voitto tai tappio.

Kirjanpitoasetukseen voidaan viitata myöhemmin tässä opinnäytetyössä myös kirjainlyhenteellä KPA.

## 2.7. Vähemmistöosuus

Vähemmistöosuus konsernissa syntyy, kun emoyritys ja muut konserniin kuuluvat eivät omista tytäryritystä kokonaan. Tytäryrityksen vähemmistöosakkaiden osuus tytäryrityksen omasta pääomasta ei kuulu konsernin omaan pääomaan ja siksi se pitää vähentää siitä.

Vähemmistön omistusosuus voi olla suora eli välitön tai epäsuora eli välillinen. Näiden lisäksi se voi olla kertaantuva, silloin kun konserniyrityksen omistavat toisiaan ristiin. (Englund ym. 2005: 188.)



Kuvio 7 Vähemmistöosuus konsernitilinpäätöksessä (Taloushallintoliiton kurssimateriaali 2006).

Kuviossa 7 Tytäryritys 2:lla on vähemmistöä yhteensä 28 %, josta suoraa 20 % ja epäsuoraa 8 % (10 %\*80 %). Kuvion kaltaisessa tilanteessa vähemmistön osuus voi jäädä liian pieneksi, jos ei oteta huomioon epäsuoraa vähemmistöä. Silloin konsernin oman pääoman määrä muodostuu suuremmaksi kuin mitä se todellisuudessa on ja voi johtaa suurempaa osingonjakoon kuin on sallittua.

Kun vähemmistön osuutta lasketaan, käytetään laskennan pohjana osakeomistusmäärää ei äänivaltaa (kysymyksessä on rahojen jakaminen, ei vallan jakaminen) (Taloushallintoliiton kurssimateriaali 2006).

Vähemmistöosuus tulee kysymykseen vain tytäryrityksessä eikä laskettu vähemmistöosuus pidä sisällään emoyrityksen vähemmistöosakkaita.

## 2.8. Pieni konserni

Kirjapitolain (1997/1336) määrittelemät raja-arvot ja niiden ylittyminen ovat samat pienelle konsernille kuin pienelle kirjanpito-velvollisellekin. Konsernin osalta säädettyjen rajojen ylittyminen lasketaan konsernitilinpäätöksen perusteella.

Sekä päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella saa ylittyä enintään yksi seuraavista raja-arvoista:

- 1) Liikevaihto 7.300.000 euroa.
- 2) Taseen loppusumma 3.650.000 euroa
- 3) Palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä

## 2.9. Pienen konsernin sallitut helpotukset

Kirjapitolain (1997/1336) mukaan pienen konsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, mutta jos pienen konsernin yritykset jakavat osinkoa, on konsernitilinpäätös silloin osakeyhtiölain (2006/624) 8 luvun 9§:n mukaan laadittava.

Pienen konsernin ei tarvitse laatia rahoituslaskelmaa, sillä se ei ole kirjapitolain (1997/1336) mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä. Jos konsernitilinpäätös on laadittava, tulee vaatimus pienen konsernin kohdalla osakeyhtiölaista (2006/624). (KPL 1997/1336 6 luku 2§.)

Pieni konserni voi myöskin merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. (KPL 1997/1336 6 luku 7§.)

Pieni konserni voi halutessaan esittää konsernitaseen kirjanpitoasetuksen (1997/1339) 1 luvun 7§:n mukaisessa lyhennytyssä muodossa. Konsernitaseen tulee silloinkin pitää sisällään konserniin liittyvät erityiserät konserniliikearvo, vähemmistöosuudet ja konsernireservi.

Pieni konserni voi halutessaan esittää konsernituloslaskelman myös kirjanpitoasetuksen (1997/1339) 1 luvun 10§:n mukaisessa lyhennytyssä muodossa. Tällöin tuloslaskelmassa on esitettävä vähintään seuraavassa taulukossa luetellut erät:

Taulukko 1 Lyhennetty tuloslaskelma

**LIIKEVAIHTO**

Liiketoiminnan muut tuotot

Liiketoiminnan kulut

Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys

Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)

**LIIKEVOITTO (-TAPPIO)**

Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)

Rahoitustuotot ja -kulut

**VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ**

Satunnaiset erät

Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)

**VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA**

Tuloverot

**TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)**

Vähemmistöosuudet

**TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)**

Kirjanpitoasetuksen (1997/1339) 1 luvun 9§:n säännöksen perusteella lyhennettyä tuloslaskelmaa ei voi käyttää, vaan tuloslaskelma ja tase on laadittava yksityiskohtaisemmin, mikäli se on konsernin tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi tarpeen.

### 3. Konsernitilinpäätös

#### 3.1. Konsernitilinpäätöksen sisältö

##### 3.1.1. Tuloslaskelma, tase, liitetiedot, tasekirja

Konserniyritykset pitävät tilikauden aikana erillisiä kirjanpitojaan normaalisti ja laativat tilinpäätöksensä tavalliseen tapaan. Emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen näiden erillistilinpäätösten sisältämien tuloslaskelmien, taseiden, rahoituslaskelmien ja liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös osoittaa koko konsernin tuloksen tilikaudelta ja sen taloudellisen aseman tilikauden lopussa.

Konsernitilinpäätös laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Konsernitilinpäätös on osa emoyrityksen tilinpäätöstä ja yhdessä niiden on muodostettava selkeä ja yhtenäinen kokonaisuus, tasekirja. Konsernitilinpäätös on laadittava, allekirjoitettava, annettava tilintarkastajille ja hallitukselle sekä esitettävä varsinaiselle yhtiökokoukselle tilinpäätöstä yleisesti koskevien tietojen mukaisesti. Konsernituloslaskelma ja tase vahvistetaan varsinaisessa yhtiökokouksessa. (OYL 2006/624 8 luku.)

### 3.1.2. Viralliset konsernituloslaskelman ja taseen kaavat

#### Taulukko 2 Kululajikohtainen konsernituloslaskelma

##### LIKEVAIHTO

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden  
varastojen lisäys (+)/vähennys (-)

Valmistus omaan käyttöön

Liiketoiminnan muut tuotot

Materiaalit ja palvelut

Henkilöstökulut

Poistot ja arvonalentumiset

Liiketoiminnan muut kulut

Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista

##### LIKEVOITTO (TAPPIO)

Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista

Rahoitustuotot ja -kulut

##### VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ

Satunnaiset erät

Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista

##### VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA

Tuloverot

##### TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Vähemmistöosuudet

##### TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

(KPA 1997/1339 3 luku)



### Taulukko 3 Konsernitase

Vastaavaa	Vastattavaa
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>	<b>OMA PÄÄOMA</b>
Aineettomat hyödykkeet	Osakepääoma
Konserniliikearvo	Ylikurssirahasto
Aineelliset hyödykkeet	Vararahasto
Sijoitukset	Arvonkorotusrahasto
Osuudet saman konsernin yrityksissä	Käyvän arvon rahasto
Osuudet osakkuusyriyksissä	Uudelleen arvostusrahasto
Muut sijoitukset	Sijoitetun vapaan oman pääoma rahasto
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ</b>	<b>Muut rahastot</b>
	Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot
	Muut rahastot
	Edellisten tilikausien voitto(tappio)
	Tilikauden voitto(tappio)
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>	<b>OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ</b>
Vaihto-omaisuus	<b>VÄHEMMISTÖOSUUS</b>
Pitkäaikaiset saamiset	<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>
Laskennallinen verosaaminen	<b>KONSERNIRESERVI</b>
Osakeantisaamiset	<b>VIERAS PÄÄOMA</b>
Lyhytaikaiset saamiset	Pitkäaikainen vieras pääoma
Rahoitusarvopaperit	Pääomalainat
Rahat ja pankkisaamiset	Lyhytaikainen vieras pääoma
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ</b>	<b>VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ</b>
Vastaavaa yhteensä	Vastattavaa yhteensä
(KPA 1997/1339 3 luku)	

#### 3.1.3. Toimintakertomus

Emoyrityksen on toimintakertomuksessa esitettävä tiedot konsernin toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista sekä kirjanpitolain että osakeyhtiön vaatimassa laajuudessa. Kirjanpitolain (1997/1336) 3 luvun 1§:n mukaan, jos kyseessä on kirjanpitolain määrittelemä pieni kirjanpitovelvollinen tai konserni, eikä sen liikkeelle laskemat arvopaperit ole arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettuna julkisen kaupankäynnin kohteena (julkinen osakeyhtiö), ei toimintakertomusta ole pakko laatia.

Osakeyhtiölaki vaatii aina laatimaan toimintakertomuksen, mutta pelkästään osakeyhtiölain perusteella ei pienen konsernin tarvitse laatia toimintakertomusta, sillä jos kyseessä on kirjanpitolain määrittämä pieni kirjanpitovelvollinen tai konserni, voi osakeyhtiölain

vaatimat toimintakertomusta koskevat tiedot antaa liitetiedoissa (OYL 2006/624 8luku 3§). Tämä vaihtoehto tarkoittaa käytännössä lähinnä vain hallituksen voitonjakoesityksen ja pääomalainan pääasiallisten ehtojen ja lainalle kertyneiden kuluksi kirjaamattomien korkojen kirjaamista liitetietoihin sekä osakkeiden erittelyä osakelajeittain.

Jos emoyrityksen on laadittava, tai se vapaaehtoisesti laatii toimintakertomuksen, on siihen sisällytettävä kirjanpitolain sekä osakeyhtiölain vaatimat tiedot myös konsernin osalta eikä konsernista laadita erillistä toimintakertomusta. Toimintakertomus ei ole enää osa tilinpäätöstä, joten se allekirjoitetaan erikseen.

Edelleen on myös mahdollista, mikäli yritys niin haluaa, liittää toimintakertomus aiemman tavan mukaisesti tasekirjaan ja allekirjoittaa se yhdessä tasekirjan kanssa. Tällöin tasekirjan allekirjoitussivulla on mainittava, että allekirjoitus kattaa myös toimintakertomuksen ("Tasekirjan ja toimintakertomuksen allekirjoitukset") (Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006.)

#### 3.1.4. Rekisteröinti

Emoyrityksen tilinpäätöksen mukana kaupparekisteriin lähetetään myös konsernitilinpäätös ja konsernitilintarkastuskertomus kahden kuukauden kuluttua tilinpäätöksen vahvistamisesta.

#### 3.2. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kirjanpitolain (1997/1336) 6. luvun mukaan emoyrityksen on laadittava konsernitilinpäätös ja sisällytettävä se tilinpäätökseensä, kun liiketoimintaa harjoittavalla yrityksellä on edellä kuvatun kaltainen määräysvalta toisessa yrityksessä ja niiden muodostaman konsernitilinpäätös on kooltaan sellainen, että pienen konsernin raja-arvot ylittyvät. Sitä pienemmän konsernin osalta konsernitilinpäätös tulee laadittavaksi yleensä osakeyhtiölain perusteella. Osakeyhtiölain (2006/624) 8. luvun mukaan konsernitilinpäätös on laadittava aina, kun yritys jakaa varoja osakkeenomistajilleen. Varojen jakamisella tarkoitetaan osinkoa, rahalainaa sekä vakuuden antamista ja lisäksi pääomalainan palauttamista tai pääomanlainan koron maksamista.

Liiketoimintaa harjoittamattomankin emoyrityksen, kuten esimerkiksi osakkeita omistavan niin sanotun holding-yrityksen, on yhtiömuotonsa perusteella laadittava konsernitilinpäätös.

### 3.3. Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisvelvollisuudesta

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelmättä konsernitilinpäätökseen vastaavissa tilanteissa, jotka on lueteltu tämän opinäytetyön osakkuusyrityksestä kertovassa luvussa 2.6. (KPL 1997/1336 6 luku 3§).

Jos tytäryritystä ei yhdistellä tarkoittaa se, että konsernituloslaskelmassa esitetään vain saadut osingot ja voitto-osuudet samanlaisina tuottoina kuin muutkin konsernin ulkopuolelta tulleet ja taseessa esitetään tytäryritysosakkeiden hankintameno tai sen jäännös. Yhdistelylaskelmissa ei vähennetä tuottoja ja kuluja tai saamisia ja velkoja. Eliminoimatta jäävät myöskin sisäiset katteet, jotka eivät voi tässä tapauksessa olla konsernin kannalta merkittäviä. (Englund ym. 2005: 116.)

Liitetiedoissa yhdistelemättä jätetystä tytäryrityksestä on annettava seuraavat tiedot:

- 1) Yrityksen nimi, kotipaikka.
- 2) Konserniyritysten ja omissa nimissään mutta konsernin lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus.
- 3) Peruste yhdistelemättä jättämiselle.
- 4) Tytäryrityksen oman pääoman ja voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä.

### 3.4. Konsernitilinpäätöksen tavoite ja laatimisperiaatteet

Konsernin johdolle, omistajille, luotonantajille, viranomaisille ja yhteiskunnalle yleensä ei konserniin kuuluvien erillisyritysten välittämä tilinpäätösinformaatio sellaisenaan ole hyödyllistä, kun konserni muodostaa taloudellisen kokonaisuuden eikä erillisyritysten yhteen laskeminen sellaisenaan kuvaa konsernia taloudellisen kokonaisuutena. Muun muassa edellä mainituille sidosryhmille konsernitilinpäätöksen tuottamalla informaatiolla on suuri merkitys. (Englund ym. 2005: 30.)

Kirjanpitolain (1997/1336) 6 luvun 7§:n vaatimuksen mukaan konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos (voitto tai tappio) sekä taloudellinen asema (varat, velat, oma pääoma) siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Näin ollen konsernin sisäiset liiketoimet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa ja jäljelle jäävät vain liiketoimet konsernin ulkopuolisten osapuolien kanssa. Konserniyritysten erillistilinpäätöksiin näillä eliminoinneilla ei ole vaikutusta. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007: 62.)

Konsernituloslaskelma osoittaa koko konsernin tuloksen sen jälkeen kun (Englund ym. 2005: 34):

- 1) Konserniyritysten sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on eliminoitu.
- 2) Konserniyritysten taseisiin aktivoitujen sisäisten katteiden muutokset tilikaudella on otettu huomioon.
- 3) Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti on poistettu sisäisen omistuksen eliminoinnissa syntynyttä konserniaktiivaa ja tuloutettu konsernireserviä.

Konsernitase osoittaa koko konsernin oman pääoman sen jälkeen kun:

- 1) Konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat on eliminoitu.
- 2) Sisäiset katteet on eliminoitu.
- 3) Sisäinen omistus on eliminoitu.
- 4) Ulkopuolinen omistus tytäryrityksissä (vähemmistöosuus) on merkitty konsernitaseeseen omaksi eräkseen.

Kirjanpitolaissa (1997/1336) säädetään, että konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja yhdistelytoimenpiteiden periaatteita. Tämä sama menettelytapojen jatkuvuuden periaate pätee kaikkien yritysten tilinpäätöksiin (KPL 1997/1336 3 luku 3§). Kerran valittua menetelmää tulee johdonmukaisesti käyttää vuodesta toiseen eikä muutoksia saa tehdä ilman erityistä syytä. (KPL 1997/1336 6 luku 4§.) Konsernin kohdalla tämä tarkoittaa esimerkiksi keskinäisen omistuksen eliminoinnissa käytettäväksi valittua menetelmää (hankintamenomenetelmä vai yhdistelmä- eli poolingmenetelmä), konserniaktiivan ja –passiivan käsittelyä (kohdistamisperiaatteet, konserniliikearvon poistoaika) sekä vähemmistöosuuden erottamista vuodesta toiseen samojen periaatteiden mukaisesti.

Konsernitilinpäätösmallin (Tuokko Tilintarkastus Oy 2002) mukaan erityinen syy voisi olla kehittyneemmän yhdistelymenetelmän käyttöönotto tai kun erilaisia yhdistelymenetelmiä käyttävät konsernit yhdistyvät ja joudutaan sopimaan yhteisistä konsernitilinpäätöksen laatimismenetelmistä ja esittämistavoista. Konsernin pääasiallisen toiminnan muuttuminen voi myös olla tällainen erityinen syy.

Konsernitilinpäätös laaditaan useimmiten emoyrityksen näkökulmasta (Englund ym. 2005: 33) ja näin ollen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyritysten tilinpäätöksissä tulee noudattaa emoyrityksen toiminnassa noudatettuja kirjanpitolaian mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tämä tarkoittaa yhtenäisiä jaksotus ja

arvostusmenetelmiä, kuten esimerkiksi pitkävaikutteisten tuotantokelijöiden suunnitelman mukaiset poistot tai kiinteiden menojen aktivointi ja vaihto-omaisuuden arvostus.

Tilanteessa, jossa jonkun muun kuin emoyhtiön toiminta edustaa paremmin koko konsernin pääasiallista toimintaa, voidaan tällaisen yhtiön tilinpäätösperiaatteita soveltaa emoyhtiön periaatteiden asemesta. Esimerkiksi, jos emoyhtiö on holding-tyyppinen ja varsinainen tuotannollinen tai kaupallinen liiketoiminta tapahtuu sen tytäryhtiöissä. (KPL 1997/1336 6 luku 4§.)

### 3.5. Erillistilinpäätösten yhdisteleminen ja yhdistelylaskelmat

Konserniyritysten erillistilinpäätökset yhdistellään ja eliminoinnit suoritetaan taulukon muodossa olevien yhdistelylaskelmien avulla. Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöstä koskevan yleisohjeen (7.11.2006) mukaan yhdistelylaskelmat laaditaan konsernitilinpäätöstä varmentamaan. Niiden muodosta ei ole tarkempia säännöksiä. Taulukko voidaan laatia esimerkiksi excelissä seuraavan taulukon 4 sisältämän mallin mukaisesti:

Taulukko 4 Yhdistelylaskelma

	Erillistuloslaskelmat			Liiketapahtumien eliminoinnit		Konsernituloslaskelma	Osakkuusyritykset	Konsernituloslaskelma
	A	B	YHT.	A	B			
<b>LIKEVAIHTO</b>								
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+)/vähennys (-)								
Valmistus omaan käyttöön								
Liiketoiminnan muut tuotot								
Materiaalit ja palvelut								
Aineet, tarvikkeet ja tavarat:								
Ostot tilikauden aikana								
Varastojen muutos								
Ulkopuoliset palvelut								
Henkilöstökulut								
Poistot ja arvonalentumiset								
Suunnitelman mukaiset poistot								
Konserniliikearvon poisto ja konserni-reservin vähennys								
Liiketoiminnan muut kulut								
Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista								
<b>LIKEVOITTO (TAPPIO)</b>								
Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista								
Rahoitustuotot ja -kulut								
<b>VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ</b>								
Satunnaiset erät								
Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksista								
<b>VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA</b>								
Tuloverot								
<b>TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)</b>								
Vähemmistöosuudet								
<b>TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)</b>								

(Tuokko Tilintarkastus Oy. Konsernitilinpäätösmalli 2002)

Taseen vastaavista ja vastattavista tehdään samanlainen taulukko. Kuviossa tuloslaskelma esitetään virallisessa muodossaan, mutta yhdistelylaskelmien tulee olla, tilanteen niin vaatiessa, yksilöidympiä ja kulloinkin kyseessä olevan konsernituloslaskelman ja konsernitaseen nimikekohtaista jaottelua vastaavia, jotta konserniyritysten tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen voidaan niiden avulla vaikeuksitta todeta.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (7.11.2006) mukaan yhdistelylaskelmien mukaan liitetään lisäksi konsernirakennetta ja konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevat selvitykset. Näiden lisäksi mukaan liitetään konsernitilinpäätöstositteet, jotka muodostuvat yhdisteltävien konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden eliminointeja koskevista erillisistä selvityksistä ja eliminointeja varten tehdyistä laskelmista, kuten esimerkiksi hankintamenolas-

kelma, osakkuusyriyten yhdistelylaskelma ja vaihto-omaisuuden sisäisten katteiden eliminointilaskelmat (Tuokko tilintarkastus Oy. Konsernitilinpäätösmalli 2002: 22).

Konserniaktiivan kohdentamisesta ja jaksottamisesta on laadittava hankintamenolaskelman yhteyteen jaksotusohje, jota noudatetaan kaikissa konsernitilinpäätöksissä tytäryrityksen hankinnan jälkeen, kunnes tytäryrityksestä mahdollisesti luovutaan.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa tase-erittelyiden tavoin niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin. (Tuokko Tilintarkastus Oy. Konsernitilinpäätösmalli 2002: 19.)

#### 4. Konsernitilinpäätöksen tekninen toteutus

Kun konserniin kuuluvien emo- ja tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään yhdeksi konsernin tuloslaskelmaksi ja – taseeksi täytyy kaikki konserniyritysten väliset tapahtumat eliminoida. Konsernitilinpäätöksen tulee kuvata konsernia ikään kuin se olisi yksi yritys, kuten aiemmin jo todettiin.

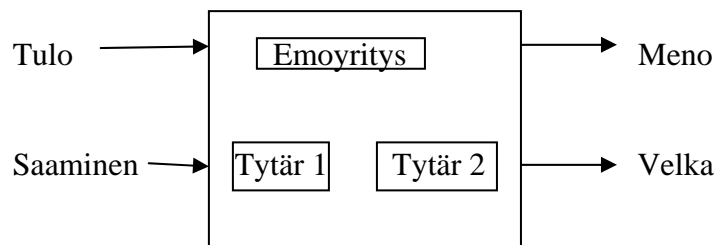
##### Tuloslaskelma

Konsernituloslaskelma laaditaan laskemalla yhteen erillistuloslaskelmien erät. Ennen yhteenlaskemista on ensin vähennettävä (eliminoitava) konsernin sisäiset tuotot ja kulut, taseisiin aktivoitujen sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana sekä sisäinen voitonjako. Näiden lisäksi on vähemmistöosuudet tytäryhtiöiden omistuksesta laskettava ja eroteltava konsernin tuloksesta omaksi erilliseksi eräkseen. (Englund ym. 2005: 161.)

##### Tase

Konsernitase laaditaan laskemalla yhteen erillistaseiden erät. Ennen yhteenlaskemista on ensin vähennettävä sisäiset saamiset ja velat sekä konserniyritysten taseisiin aktivoitujen sisäiset katteet. Lisäksi vähemmistön osuudet tytäryhtiöiden omistuksesta on laskettava ja merkittävä erilliseksi omaksi eräkseen konsernitaseeseen. (Englund ym. 2005: 161.)

Konsernin kannalta realisoituneita tuottoja voivat olla siis vain sellaiset tuotot, jotka ylittävät konsernin rajan. Sama koskee kuluja, saamisia ja velkoja. Kun erät eliminoidaan, sisältää konsernitilinpäätös vain konsernin rajojen ulkopuoliset liiketapahtumat. Esimerkiksi, kun konserniyritys myy vaihto-omaisuudestaan tavaroita toiselle konserniyritykselle, eliminoidaan tämä myynti ja sitä vastaan ostaneen konserniyrityksen kyseinen osto konsernituloslaskelmasta. Jäljelle jäävät konsernin myynnit ja ostot muodostuvat vain konsernin ulkopuolelle tapahtuneista liiketoimista.



Kuvio 8 Konsernitilinpäätöksen vain konsernin rajan ylittävät liiketapahtumat (Talouhallintoliiton kurssimateriaali 2006).

Samaan tapaan toimitaan sisäisten korkojen, vuokrien, osinkojen ja muiden konsernin ”sisäisten” liiketapahtumien kohdalla.



Seuraavissa luvuissa käsitellään tarkemmin kaikki pienten ja keskisuurten konsernien mahdolliset erilaiset eliminoitavat tapahtumat yksityiskohtaisemmin.

#### 4.1. Konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminointi

Konserniyritysten sisäisten erien täsmäyttämisen ja konsernitilinpäätöksen laatimisen sekä sen yhteydessä suoritettavien eliminointien helpottamiseksi on sisäisiä liiketapahtumia seurattava erikseen omilla tileillään. Sisäisille myynneille, ostoille, koroille sekä muille hallintokuluille varataan omat tilit, joille kirjataan vain sisäiset tapahtumat. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007: 62.)

Kaikki konsernin sisäiset erät tulisi eliminoida riippumatta siitä, onko kyseisillä erillä vaikutusta konsernin tilikauden tuloksen suuruuteen tai tuloslaskelman muodostumiseen. Tosin joissakin tilanteissa tästä voidaan joustaa, kuten esimerkiksi samoihin tuloslaskelman nimikkeisiin sisältyvät menon- ja tulonsiirrot konserniyritysten välillä. (Englund ym. 2005: 166.)

##### 4.1.1. Sisäiset myynnit ja ostot

Kun emoyritys myy tytäryritykselle, tai tytäryritys emoyritykselle, vaihto-omaisuuteensa kuuluvia hyödykkeitä on kyseessä konsernin sisäinen liiketapahtuma, jonka seurauksena syntynyt myyntitulo eliminoidaan myyjän myyntituloista ja vastaavan suuruinen ostomeno ostajan ostomeinoista konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

Kyseisten erien eliminointi ei vaikuta tuloksen suuruuteen, mutta vaikuttaa tuloslaskelman muodostumiseen, kun eliminoinnit tehdään tuloslaskelman eri nimikkeistä. (Englund ym. 2005: 166.)

Taulukko 5 Konsernin sisäisen myynnin/oston eliminointi

	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
<b>LIKEVAIHTO</b>	-10000	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat:		
Ostot tilikauden aikana		-10000

Liikevaihdon ja ostojen oikaisut tehdään bruttomääräisinä eikä tässä vaiheessa oteta huomioon kauppoihin sisältyviä sisäisiä katteita (Tuokko Tilintarkastus Oy. Konsernitilinpäätösmalli 2002: 46). Sisäiset katteet tulevat eliminoiduiksi samalla. Jos myyjä on

lisännyt kaupan kohteen myyntihintaan katetta, eikä kaupan kohdetta ole ennen tilikauden päättymistä myyty konsernin ulkopuolelle, vaan realisoitumaton kate on aktivoitu taseessa varaston arvoon, on syntynyt sisäistä katetta (Englund ym. 2005: 170). Sisäiset katteet ja niiden muutos eliminoidaan erikseen ja niiden tulosvaikutteinen oikaisu kohdistuu alku- ja loppuvarastoon (Tuokko Tilintarkastus Oy. Konsernitilinpäätösmalli 2002: 46).

#### 4.1.2. Sisäiset katteet

Sisäisten katteiden eliminointi vaikuttaa tuloksen suuruuteen ja oman pääoman määrään (Englund ym. 2005: 170). Sisäisiä katteita syntyy siis vaihto-omaisuuden sisäisistä kaupoista, jos kyseistä vaihto-omaisuutta on tilikauden päättyessä vielä ostajan varastossa, sekä pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden sisäisestä kaupasta.

Sisäistä katetta voi sisältyä myös palvelujen myyntiin konsernin sisällä tai konsernin sisällä tuotettuihin aineettomien hyödykkeiden esimerkiksi atk-ohjelmien, sisäiseen myyntihintaan. Jos tätä ei eliminoida, sisältyy konsernitilinpäätökseen konsernin kannalta realisoitumatonta tulosta taseeseen aktivoituun atk-ohjelmaan sisältyvän sisäisen katteen verran.

Tulon- ja menonsiirroissa, kun esimerkiksi konsernin ulkopuolisen tahon laskuttamat markkinointi- tai konsultointimenot jaetaan sellaisenaan bruttomääräisenä konserniyritysten kesken, ei ole eliminointavaa sisäistä katetta (Englund ym. 2005: 170).

Sisäinen kate eliminoidaan kokonaisuudessaan omistussosuuden suuruudesta riippumatta ja sen tulosvaikutus kohdistetaan laskutaneelle konserniyritykselle, jonka tulosta kate on ollut parantamassa (Tomperi 2006: 165).

Konsernituloslaskelman kannalta sisäisen katteen eliminointi tarkoittaa sitä, että otetaan huomioon konsernin sisäisten katteiden muutos. Konsernitaseesta taas nähdään konsernin oman pääoman määrä sen jälkeen, kun konserniyritysten taseisiin aktivoidut konsernin sisäiset katteet on eliminoitu.

Jos sisäisiä katteita ei ole aktivoitu taseen mihinkään erään, poistuu myyntihintaan sisältyvä sisäinen kate eliminoitaessa liiketapahtumaan liittyvä konsernin sisäinen tuotto ja kulu bruttomääräisenä.

#### 4.1.3. Vaihto-omaisuuden sisäinen kate

Esimerkeissä emoyrityksellä on varastossaan tilikauden päättyessä tytäryritykseltä ostettua vaihto-omaisuutta, johon sisältyy sisäistä katetta. Kunkin katteen eliminointi vaikuttaa konsernin sen tilikauden tulokseen, jonka aikana kate on syntynyt. Emoyrityksen varastoon sisältyvä sisäinen kate tilikauden alussa on ollut vaikuttamassa tytäryrityksen edellisen tilikauden tulokseen ja se eliminoidaan tytäryrityksen edellisen tilikauden voitoista. Seuraavina tilikausina otetaan huomioon katteessa tapahtunut muutos oikaisuina konsernituloslaskelmassa ja sitä kautta taseen tilikauden voitossa.

Esimerkissä 3 edellisen tilikauden lopussa eli uuden tilikauden alussa kyseistä vaihto-omaisuutta oli vähemmän. Kun vaihto-omaisuuden määrä on lisääntynyt, on sisäisen katteenkin määrä lisääntynyt ja parantaisi konsernin tulosta ilman eliminointia, vaikka se on realisoitumaton erä. Niinpä sisäisen katteen muutos täytyy eliminoida eli siitä tulee varaston vähennys. Vähennys tehdään sen konserniyrityksen tuloslaskelmasta, jonka tulosta se on parantanut eli tytäryrityksen. Vastaava vähennys tehdään taseessa tytäryrityksen tilikauden tuloksesta. Jos varaston määrä ja samalla sisäisen katteen määrä olisi vähentynyt, kuten esimerkissä 4, pitäisi katteen muutos lisätä sen konserniyrityksen tuloslaskelmaan, jonka tulosta vähennys on pienentänyt ja tällöin kyseessä olisi varaston lisäys. Emon vaihto-omaisuuden arvosta vähennetään tilinpäätökseen sisältyvä vaihto-omaisuuden sisäisen katteen määrä. (Englund ym. 2005: 175.)

#### Esimerkki 3

Vaihto-omaisuuteen sisältyvän sisäisen katteen muutos, lisäys.

Emoyrityksen tase		Sisäinen kate	Kate %
Alkuvarasto	16000	4800	30
Loppuvarasto	21000	6300	30
Muutos		1500	

Varaston lisäys kasvattanut myyjän/tytäryrityksen tilikauden tulosta

Vaihto-omaisuuteen sisältyvän sisäisen katteen lisäys eliminoidaan seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X1	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Materiaalit ja palvelut:		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot tilikauden aikana		
Varaston vähennys (+)		1500
 KONSERNITASE Vuonna X1		
Vaihto-omaisuus	-6300	
 Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto		-4800
Tilikauden voitto		-1500

(Varaston vähennys on +merkkinen, sillä se lisää ostoja ja sitä kautta pienentää tulosta. Taseen tilikauden tuloksesta vähennetään vastaava summa.)

Esimerkki 4

Vaihto-omaisuuteen sisältyvän sisäisen katteen muutos, vähennys.

Emoyrityksen tase		Sisäinen kate	Kate %
Alkuvarasto	21000	6300	30
Loppuvarasto	16000	4800	30
Muutos		-1500	

Varaston vähennys pienentänyt myyjän/tytäryrityksen tilikauden tulosta.

Vaihto-omaisuuteen sisältyvän sisäisen katteen vähennys eliminoidaan seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X2	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Materiaalit ja palvelut:		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot tilikauden aikana		
Varaston lisäys (-)		-1500
 KONSERNITASE Vuonna X2		
 Vaihto-omaisuus	-4800	
 Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto		-6300
Tilikauden voitto		1500

(Varaston vähennys on -merkkinen, sillä se vähentää ostoja ja sitä kautta kasvattaa tulosta. Taseen tilikauden tulokseen lisätään vastaava summa.)

#### 4.1.4. Pysyvien vastaavien sisäinen kate

Eliminoitavia sisäisiä katteita voi syntyä myös pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten- tai aineettomien hyödykkeiden sisäisistä kaupoista. Mikäli kaupan kohteesta tehdään vuosittain poistoja on sisäisten katteiden eliminoinnin lisäksi ostajaosapuolen omassa tilinpäätöksessään tekemät poistot peruutettava.

#### Maa-alue

Maa-alueista ei voi tehdä poistoja. Esimerkissä 5 emoyritys on myynyt tilikaudella tytäryritykselle maa-alueen hintaan 35.000 euroa. Emoyrityksen taseessa maa-alue on ollut kirjattuna hankintamenoonsa, joka on 25.000 euroa. Emoyrityksen saama voitto 10.000 euroa on sisäistä katetta ja se on eliminointava. Tilikaudella saatu sisäinen kate eliminoidaan myyjän liiketoiminnan muista tuotoista ja taseessa tilikauden tuloksesta. Esimerkin 6 mukaisesti seuraavana vuosina kate eliminoidaan myyjän edellisten tilikausien voitosta, eikä sillä silloin ole enää vaikutusta konsernin tulokseen. (Tomperi 2006: 166.)

Taseessa sisäinen kate vähennetään ostajan taseen maa-alueen arvosta tilikaudella ja seuraavinakin tilikausina, niin kauan kuin maa-aluetta ei ole myyty konsernin ulkopuolelle.

Esimerkissä 7 maa-alue myydään konsernin ulkopuoliselle taholle, jolloin kyseisellä tilikaudella realisoituu konserniyhtiön kannalta myös emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen sisäinen kate. (Tomperi 2006: 166.)

Esimerkki 5

Emoyritys myy tilikaudella tytäryritykselle maa-alueen.

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X1	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Liiketoiminnan muut tuotot	-10000	
KONSERNITASE Vuonna X1		
Maa-alue		-10000
Oma pääoma: Tilikauden voitto	-10000	

Esimerkki 6

Emoyritys on myynyt tytäryritykselle maa-alueen edellisellä tilikaudella.

KONSERNITASE Vuonna X2	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Maa-alue		-10000
Oma pääoma: Edellisen tilikauden voitto Tilikauden voitto	-10000	

Esimerkki 7

Tytäryhtiö on myynyt maa-alueen tilikaudella konsernin ulkopuolelle.

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X5	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Liiketoiminnan muut tuotot	10000	
KONSERNITASE Vuonna X5		
Maa-alue		
Oma pääoma: Edellisen tilikauden voitto Tilikauden voitto	-10000 10000	

## Hyödykkeet, joista tehdään suunnitelman mukaiset poistot vuosittain

Sisäinen kate sisältyy myyjäyriksen sen tilikauden tulokseen, jolloin hyödykkeen luovutus on tapahtunut. Sisäinen kate eliminoidaan myyjän liiketoiminnan muista tuotoista ja taseessa tilikauden voitosta. Ostaja on omassa tilinpäätöksessään tehnyt samasta hyödykkeestä suunnitelmansa mukaisen poiston, joka on peruutettava. Näin ollen konsernin tulosta pienentää sisäinen kate vähennettynä peruutetun poiston ja uuden poiston erotuksella. (Englund ym. 2005: 181.)

Konsernitilinpäätöksessä sisäisesti myydyin pysyviin vastaaviin sisältyvän vuosittain poistettavan hyödykkeen poistot perustuvat konsernin hankintamenuon ja poistosuunnitelmaan (Tomperi 2006: 167). Tämä tarkoittaa myyjän taseen hankintamenua ja myyjän laatimaa kyseisen hyödykkeen poistosuunnitelmaa. Lopputuloksena konsernitilinpäätöksessä tilanne on sama, kuin hyödykkeen kauppaa ei olisi lainkaan tapahtunut (Englund ym. 2005: 181.)

Esimerkissä 8 emoyritys on tilikaudella myynyt hintaan 120.000 euroa omaan taseeseensa sisältyvän koneen, jonka poistamaton hankintamenujäännös oli emoyrityksen taseessa 35.000 euroa. Sekä emoyritys että tytäryritys kirjaavat omissa tilinpäätöksissään pysyviin vastaaviin kuuluvat aineellisten hyödykkeiden poistot käyttämällä verotuksessa hyväksyttävää enimmäispoistoa, joka on 25 % menujäännöksestä. Tytäryrityksen tekemä 30.000 euron poisto hankintamenusta (25 %/120.000) peruutetaan ja konsernitilinpäätökseen jää poistoksi emoyrityksen tilinpäätöksessään tekemä 8.750 euron poisto (25 %/35.000). Tytäryhtiön poistoa pienennetään poiston oikaisun määrällä, 21.250 eurolla ja sama tulosta parantava vaikutus taseessa lisätään myyjän tilikauden voittoon. Lisäksi poiston oikaisu 21.250 euroa palautetaan koneen tasearvoon.

Esimerkki 8

Emoyritys on myynyt tytäryritykselle koneen tilikaudella.

KONSERNITULOSLASKELMA	Eliminoinnit	
	Vuonna X1 Emoyritys	Tytäryritys
Liiketoiminnan muut tuotot	-85000	
Poistot koneista ja kalustosta		-21250
KONSERNITASE Vuonna X1		
Koneet ja kalusto		-85000 21250
Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto		
Tilikauden voitto	-85000 21250	

Poiston oikaisu muodostuu seuraavasti:

	Emoyritys	Tytäryritys	Oikaisun määrä
Poisto Vuonna X1	8750	30000	21250

Esimerkistä 9 nähdään, kuinka edellisellä tilikaudella tapahtunut käyttöomaisuushyödykekauppa käsitellään seuraavassa konsernitilinpäätöksessä, jos kone on yhä konsernin omistuksessa, eikä sitä ole myyty konsernin ulkopuolelle. Nyt sisäisen katteen eliminoinnilla ei ole vaikutusta tilikauden voittoon. Kate oikaistaan emon edellisen tilikauden voitosta, jolloin hyödyke luovutettiin. Poistoja oikaistaan nyt sekä hankintatilikaudelta että uudelta tilikaudelta. Hankintatilikauden poiston oikaisun tulosvaikutus tehdään myyjän edellisen tilikauden voittoon ja uudella tilikaudella myyjän tilikauden voittoon. Näin ollen sillä on vaikutusta konsernin tulokseen uudella tilikaudella. Poistojen oikaisut molemmilta tilikausilta palautetaan koneen tase-arvoon. (Tomperi 2006: 168.)



Esimerkki 9

Emoyritys on myynyt tytäryritykselle koneen edellisellä tilikaudella.

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X2	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Poistot koneista ja kalustosta		-15937,5
KONSERNITASE Vuonna X2		
Koneet ja kalusto		-85000 21250 15937,5
Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto	-85000 21250	
Tilikauden voitto	15937,5	

Poiston oikaisu muodostuu seuraavasti:

	Emoyritys	Tytäryritys	Oikaisun määrä
Poisto Vuonna X1	8750,0	30000,0	21250,0
Poisto Vuonna X2	6562,5	22500,0	15937,5

4.1.5. Vaihto-omaisuuden myynti käyttöomaisuudeksi

Esimerkissä 10 emoyritys on myynyt tilikaudella vaihto-omaisuudestaan tytäryritykselle koneen, joka tulee tytäryrityksen käyttöön tuotantotoiminnassa ja aktivoidaan taseeseen. Myyntihinta on 1.000 euroa, joka sisältää sisäistä katetta 20 %. Sisäinen kate vähennetään emoyrityksen liikevaihdosta ja taseessa tilikauden tuloksesta. Sama summa vähennetään myös tytäryhtiön taseessa olevan koneen arvosta ja koneen arvoksi tulee konsernin hankintameno 800 euroa. Emoyrityksen liikevaihdosta eliminoidaan 800 euron vaihto-omaisuusmyynti siirtämällä se varastonmuutokseen varastonlisäys vientinä kumoamaan myynnin yhteydessä tapahtunut varaston vähennys. Tytär on kirjannut 25 % menojäännöspoiston. Tämä 250 euron poisto peruutetaan ja tilalle tulee konsernin hankintamenosta laskettu uusi poisto 200 euroa. Tytäryrityksen poistoa pienennetään siis 50 eurolla ja näin saatu tulosparannus lisätään emoyrityksen tilikauden voittoon. (Tuokko 2004.)

Esimerkki 10

Emoyritys on myynyt vaihto-omaisuudestaan tytäryritykselle koneen käytettäväksi tytäryrityksen tuotantotoiminnassa.

KONSERNITULOSLASKELMA	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
LIKEVAIHTO	-200	
	-800	
Ostot tilikauden aikana	↓	
Varaston lisäys (-)	-800	
Poistot koneista ja kalustosta		-50
KONSERNITASE		
Koneet ja kalusto		-200
		50
Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto		
Tilikauden voitto	-200	
	50	

Poiston oikaisu muodostuu seuraavasti:

	Vanha	Uusi	Oikaisun määrä
Poisto	250	200	-50

4.1.6. Sisäiset korkotulot ja korkomenot

Toisen konserniyrityksen korkotuloa vastaava toisen konserniyrityksen korkomeno eliminoidaan rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmästä. Nämä eliminoinnit eivät myöskään vaikuta tuloksen suuruuteen, ainoastaan tuloslaskelma muodostumiseen. (Englund ym. 2005: 166.)

Taulukko 6 Sisäisen korkotulon eliminointi.

	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Rahoitustuotot ja		
- kulut:		
Korkotuotot saman konsernin yrityksiltä	-1100	
Korkokulut saman konsernin yrityksille		-1100

#### 4.1.7. Tulon- ja menonsiirrot

Samaan tuloslaskelman nimikkeeseen sisältyvien tulon ja menon siirtojen eliminointi ei vaikuta tuloksen suuruuteen tai tuloslaskelman muodostumiseen. Nämä menon- ja tulonsiirrot voidaan jättää eliminoimatta, sillä ne tulevat joka tapauksessa vähennetyksi yhdistelylaskelmissa yhdisteltäessä erillistuloslaskelmia.

Esimerkissä 11 emon liiketoiminnan muihin kuluihin kuuluviin hallintokuluihin sisältyy tyttären emolta laskuttama sisäinen hallintokuluveloitus ja tytär on kirjannut kyseisen summan oman hallintokulunsa hyvitykseksi. Eliminoinnilla kumotaan emon ja tyttären välinen sisäinen laskutustapahtuma, mutta lopputulos on yhdistelylaskelmassa sama kuin ilman eliminointiakin. Näin ollen tässä tapauksessa eliminoinnin voisi jättää tekemättäkin, ellei jostain muusta syystä haluta näitä eliminointeja näkyviin. Näin myös siitä syystä, että liiketoiminnan muut kulut käsitellään konsernituloslaskelmassa kuten erillistuloslaskelmissakin yhtenä eränä.

#### Esimerkki 11

	Erillistuloslaskelmat			Eliminoinnit		Konserni- tuloslaskelma
	Emoyritys	Tytäryritys	Yhteensä	Emoyritys	Tytäryritys	
Liiketoiminnan muut kulut:						
Hallintokulut	1750	1500	3250	-250	250	3250

#### 4.1.8. Sisäinen voitonjako

Konsernin sisäinen voitonjako voi olla osinkoa, ylijäämän palautusta tai muunlaista jaettua voitto-osuutta. Konsernin sisäinen voitonjako peruutetaan eli vähennetään saajan tuloslaskelmassa kyseisestä tuottoerästä ja saajan taseen tilikauden tuloksesta sekä lisätään takaisin saajan edellisten tilikausien voittovaroihin.

Sisäisen voitonjaon eliminoinnit tehdään siis kaikki saajan tuloslaskelmasta ja taseesta. Näin tehdään silloin, kun tytäryritystä ei omisteta kokonaan, vaan siitä kuuluu osa vähemmistölle. Vähemmistö on saanut emoyrityksen kanssa samanaikaisesti oman osuutensa voitonjaosta edellisen tilikauden tuloksesta, eikä vähemmistön osuus ole sisäinen erä, jonka voisi peruuttaa. Jos vain emoyrityksen saama osuus palautettaisiin jakajan edellisen tilikauden voittovaroihin väärinäisi se vähemmistöosuuden laskentaa myöhemmin. (Englund ym. 2005: 168.)

Esimerkki 12

Tytäryritys on jakanut emoyritykselle osinkoa.

TULOSLASKELMA	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Rahoitustuotot ja - kulut:		
Osinkotuotot	-50000	
TASE		
Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto	50000	
Tilikauden voitto	-50000	

Eliminoinnin jälkeen konsernin tuloslaskelma sisältää vain konsernin ulkopuolisilta saatuja osinkoja, ylijäämien palautuksia tai muita voitto-osuuksia. Sisäisen voitonjaon eliminointi vaikuttaa konsernin tuloksen suuruuteen muttei oman pääoman määrään. (Englund ym. 2005: 169.)

Mikäli osingonsaaja on emoyritys, tai jolla on muuten määräysvalta osinkoa jakavassa yrityksessä, voidaan osinkotulo ja osingonjakovelka tiettyjen ehtojen täytyessä ottaa huomioon jo niissä samanaikaisesti päättyvien tilikausien erillistilinpäätöksissä, joiden tarkoittamalta tilikaudelta osinko jaetaan. Tällöin eliminointi tehdään saajan tuloslaskelmasta ja jakajan taseen tilikauden tuloksesta, mutta lisäystä edellisen tilikauden voittoon ei tehdä. Jotta edellämainittu olisi mahdollista on osingonsaajayrityksen ilmoitettava kirjallisesti osinkoa jakavalle yritykselle, että se tulee varsinaisessa yhtiökokouksessa edellyttämään tietyn suuruista osinkoa. Osingonjakajayrityksen ylimääräisen yhtiökokouksen on ennen tilikauden päättymistä tehtävä ennakko-osinkopäätös tästä osingon saajan ilmoittamasta tietyn suuruudesta osingosta. Lisäksi jakajan yhtiökokouksen on päätettävä vahvistetun tilinpäätöksen perusteella tilikauden päättymisen jälkeen ennakko-osinkopäätöksen mukaisesti osingonjaosta. (Kilan lausunto 1542/1998.)

Esimerkki 13

Tytäryhtiön jakama osinko otetaan huomioon molempien, sekä tytär yrityksen että emoyrityksen samanaikaisesti päättyvien tilikausien tilinpäätöksissä, joiden tarkoittamalta kaudelta osinko jaetaan.

TULOSLASKELMA	Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys
Rahoitustuotot ja - kulut:		
Osinkotuotot	-50000	
TASE		
Oma pääoma:		
Edellisen tilikauden voitto		
Tilikauden voitto		-50000

Emoyrityksen erillistilinpäätöksen tilikauden veroja laskettaessa ja kirjattaessa on muistettava vähentään veronalaisesta tulosta tytäryritykseltä saatu osinkotulo. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (1968/360) 1 luvun 6a§:n mukaan yhteisön saama osinko ei ole veroalaista tuloa silloin, kun se on saatu käyttöomaisuuteen kuuluvista osakkeista, johon ryhmään tytäryhtiö kuuluu, eikä sijoitusosakkeista. Lakiin elinkeinotulon verottamisesta voidaan viitata myöhemmin tässä opinnäytetyössä myös kirjainlyhenteellä EVL.

#### 4.2. Sisäiset saamiset ja velat

Konserniyritysten keskinäisten saamisten ja velkojen, mukaan lukien myyntisaamiset ja ostovelat, määrät tarkistetaan ja varmistetaan, että konserniyritysten taseisiin kirjatut summat täsmäävät.

Konsernin keskinäiset liiketoimet tulee laskuttaa ja suoritukset maksaa hyvissä ajoin ennen tilikauden vaihdetta. Jos kuitenkin käy niin, että vastaanottava konserniyritys ei ole tilikauden päättyessä vastaanottanut toisen konserniyrityksen maksamaa rahasuoritusta, palautetaan yhdistelylaskelmissa kyseinen rahasuoritus maksajan rahoihin ja hyvitetään tiliä, jonka veloituksiksi rahasuoritus on kirjattu. (Englund ym. 2005: 16.)

Konserniyritysten väliset saamiset ja velat vähennetään yhdistelytaulukossa velallisen taseen veloista ja sama summa velkojan taseen saamisista. Eliminointien jälkeen konsernin tase sisältää vain saamia ja velkoja konsernin ulkopuolisten toimijoiden kanssa. (Englund ym. 2005: 165.)

Konserniyritysten keskinäisten saamisten ja velkojen eliminoinnit eivät vaikuta tuloksen suuruuteen eivätkä tuloslaskelman muodostumiseen mitenkään (Englund ym. 2005: 166).

#### 4.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Jos erillistilinpäätökset sisältävät poistoeroja tai vapaaehtoisia varauksia, tulee ne konsernitilinpäätökseen yhdisteltäessä merkitä konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tämän takana on ajatus, että poistoeroa tai vapaaehtoista varausta purettaessa tulevaisuudessa yritykselle syntyy tuloa, josta kulloisenkin yhtiöveroprosentin mukainen osuus kuuluu verottajalle. Tämä verottajalle kuuluva osuus käsitellään konsernitilinpäätöksessä jo ennen varausten ja poistoeron purkamista yrityksen velkana verottajalle. Vastaavasti konsernituloslaskelmaan merkitään poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen muutos jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. (KPL 1997/1336 6 luku 7§.)

Mikäli kyseessä on pieni konserni saa poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen ja niiden muutoksen merkitä konsernituloslaskelmaan ja taseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan, laskennalliseen verovelkaan, laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. (KPL 1997/1336 6 luku 7§.)

#### 4.4. Sisäisen omistuksen eliminointi hankintamenomenetelmällä

Kirjanpitolaki (1997/1336) mainitsee kaksi vaihtoehtoista menetelmää sisäisen omistuksen eliminoimiseen. Tässä esityksessä käsitellään vain hankintamenomenetelmä, joka konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa ensisijaisesti käytettävä menetelmä. (Englund 2005: 225.)

Hankintamenomenetelmän periaatteena on, että tytäryrityksen voitolla, tappiolla tai muulla oman pääoman muutoksella saa olla vaikutusta konsernin omaan pääomaan vasta hankintatilikauden jälkeisten tilikausien osalta. Tytäryrityksen oma pääoma voi hankinta-ajankohdan jälkeen muuttua esimerkiksi seuraavien tilikausien tulosten ja konsernin ulkopuolelle tapahtuneen voitonjaon johdosta. Sisäisen omistuksen eliminoinnin jälkeen konsernitase sisältää vain konsernin ulkopuolisen omistuksen ja konsernin osakepääoma muodostuu emoyrityksen osakkeista ja konsernin omaan pääomaan merkitään tytäryrityksen omasta pääomasta vain se, mikä siitä on jäljellä sisäisen omistuksen eliminoinnin ja mahdollisen vähemmistöosuuden erottamisen jälkeen. (Englund ym.2005: 222.)

Konsernissa useimmiten emoyritys omistaa tytäryhtiön osakkeita, mutta konsernin sisäistä omistusta voi olla myös tytäryritysten välillä. Sisäisen omistuksen eliminointi tapahtuu molemmissa tapauksissa samojen periaatteiden mukaan. Tässä esityksessä

käsitellään esimerkin avulla emoyrityksen omistamien tytäryhtiö osakkeiden eliminointi. (Englund 2005: 223.)

Emoyrityksen omistamat tytäryrityksen osakkeet eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno emoyrityksen taseesta ja lisäksi vastaavan suuruinen summa tytäryrityksen hankinta-ajankohdan omasta pääomasta eli osakkeiden niin sanotusta matemaattisesta arvosta hankinta-ajankohtana. Oma pääoma vähennetään kokonaisuudessaan kun emoyritys omistaa tytäryrityksen kokonaan. Jos osa siitä kuuluu vähemmistölle, vähennetään vain emoyrityksen omistusta vastaava määrä. (KPL 1997/1336 6 luku 8§.)

Emoyrityksen tase		Tytäryrityksen tase	
Pysyvät vastaavat	Oma pääoma	Pysyvät vastaavat	<b>Oma pääoma</b>
<b>Tytäryrityksen osakkeet</b>			
Vaihtuvat vastaavat	Vieras pääoma	Vaihtuvat vastaavat	Vieras pääoma

Kuvio 9 Hankintamenomenetelmässä eliminoitavat erät (Tomperi 2006: 176).

Jos tytäryritys on laatinut tilinpäätöksen hankinta-ajankohdalle, saadaan oman pääoman määrä kyseisestä tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa on laadittava välitilinpäätös tai selvitettävä oman pääoman määrä erillisellä laskelmalla (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006).

Mikäli tytäryrityksen osakkeita on hankittu konsernin omistukseen jo ennen kuin siitä tuli tytäryritys, saadaan hankintameno eliminoida sen ajan kohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli tytäryritys. (KPL 1997/1336 6 luku 8§.)

Tytäryrityksen osakkeiden hankintameno luetaan osakkeiden lisäksi hankinnasta aiheutuneet muuttuvat menot (KPL 1997/1336 4 luku 5§). Näitä ovat esimerkiksi varainsiirtovero, välityspalkkio sekä asianajajan tai tilintarkastajan veloittama palkkio yrityskaupan valmistelutöistä, kirjanpidon tarkastuksesta tai yrityksen arvon määrittämisestä. Yleisiä hallintomenoja, jotka eivät suoraan johdu kyseessä olevasta yrityskaupasta tai esimerkiksi tytäryrityksen saneerauksesta tai muista järjestelyistä aiheutuvia menoja ei saa hankintameno sisällyttää. (Englund ym. 2005: 240.)

## Hankintamenolaskelma

Hankinta-ajankohtana laadittavan hankintamenon eliminointilaskelman eli hankintamenolaskelman perusteella tytäryhtiön omistus eliminoidaan kaikissa hankintatilikauden jälkeenkin laadittavissa konsernitilinpäätöksissä.

Näin siinäkin tapauksessa, että emoyritys on joutunut omassa erillistilinpäätöksessään kirjaamaan osan tytäryhtiön hankintamenosta kuluksi. Emoyritys on voinut joutua tekemään tytäryhtiöosakkeiden hankintamenosta kirjanpitolain (1997/1336) 5. luvun 13§:n mukaisen arvonalennuksen tytäryrityksen toiminnan jatkuvan tappiollisuuden vuoksi. Tämä hankintamenosta tehty poisto peruutetaan konsernin sisäisen omistuksen eliminointia varten, jotta eliminoinnissa syntyvä jäännöserä olisi jatkuvasti sama eli hankinta-ajankohdan rahamäärän mukainen. Peruutetun poiston määrällä oikaistaan emoyrityksen taseen tilikauden tulosta tai edellisten tilikausien tulosta riippuen siitä milloin arvonalennus on tehty. (Englund ym. 2005: 243.)

Hankintamenolaskelmassa tytäryrityksen osakkeiden hankintamenosta vähennetään tytäryrityksellä hankintahetkellä ollut oma pääoma.

#### Taulukko 7 Hankintamenolaskelma

##### Hankintamenolaskelma:

Tytäryrityksen osakkeiden hankintameno		110000
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:		
Osakepääoma	20000	
Ylikurssirahasto	10000	
Edellisten tilikausien voitto	15000	
Tilikauden voitto	45000	90000
Konserniaktiiva		20000

Tytäryrityksen oma pääoma koostuu muun muassa seuraavista eristä:

- Osakepääoma
- Ylikurssirahasto
- Arvonkorotusrahasto
- Käyvän arvon rahasto
- Muut rahastot:
  - Vararahasto
  - Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
  - Muut rahastot
- Edellisten tilikausien voitto(tappio)
- Tilikauden voitto(tappio)

#### Sidottu ja vapaa oma pääoma

Oma pääoma jakautuu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Sidottua ovat osakepääoma, kirjanpitolainmukainen arvonorotusrahasto ja käyvän arvon rahasto. Vanhan osakeyhtiölain mukaiset ylikurssirahasto ja vararahasto, sikäli kun niitä taseessa vielä on,



ovat myös sidottua omaa pääomaa (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006: 17). Tavallisimmin ylikurssirahasto syntyi uusmerkinnässä kun sinne kirjattiin osakkeista maksettu nimellisarvon ylittävä määrä.

Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot sekä muut rahastot ja tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat vapaata omaa pääomaa. Sanat sidottu ja vapaa oma pääoma esiintyvät osakeyhtiölain tekstissä, mutta osakeyhtiön omaa pääomaa ei vaadita enää jaoteltavaksi taseessa sidottuun ja vapaaseen. (OYL 2006/624 8 luku 1§.)

### Oman pääoman erien vähentämistäjärjestys

Eliminoinnit tytäryrityksen omasta pääomasta suoritetaan kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminointavaa riittää (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006: 17).

1. Osakepääoma
2. Muut sidotun oman pääoman erät
  - ylikurssirahasto
  - vararahasto
3. Kertyneet voittovarot
  - edellisen tilikauden voitto/tappio
  - tilikauden voitto/tappio
4. Vapaaehtoiset varaukset ja poistoero laskennallisella verovelalla vähennettynä (jos on luettu mukaan tytäryrityksen hankintahetken omaan pääomaan)

Eliminointia ei saa kohdistaa hankinta-ajankohdan jälkeen tytäryritykselle muodostettuun arvonorotusrahastoon eikä muihinkaan sellaisiin sidotun pääoman eriin (käyvän arvon rahasto), jotka ovat syntyneet muuten kuin siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun pääomaan. Erät, joihin eliminointia ei kohdisteta, yhdistellään sellaisinaan konsernitaseeseen.

### Arvonorotusrahasto

Arvonorotusrahasto on tytäryhtiön taseeseen voinut syntyä vastaeränä maa- tai vesialueen tai muiden arvopapereiden kuin pörsiosakkeiden, joukkovelkakirjojen, sijoitusrahasto-osuuksien tai johdannaisten arvonorotuksesta (KPL 1997/1336 5 luku 17§).

Mikäli arvonorotus on sisältynyt tytäryrityksen hankintahetken taseeseen tai mikäli arvonorotus on tehty sen jälkeen, mutta arvonorotuksen perusteet ovat hankintahetkellä olleet olemassa,

peruutetaan taseen vastaaviin tehty arvonorotus ja sen vasta eränä oleva arvonorotusrahasato. (Englund ym. 2005: 260.)

Eliminointia ei voi kohdistaa tytäryhtiössä hankinta-ajankohdan jälkeen muodostettuun arvonorotusrahasatoon, jonka muodostamisen perusteet ovat syntyneet hankinnan jälkeen. Arvonorotusta ei myöskään peruuteta vaan taseen vastaavien hyödykkeen arvonorotus ja sen vastaerä yhdistellään sellaisinaan konsernitaseeseen. (Englund ym. 2005: 260.)

#### Esimerkki 14

Emoyritys on kaksi vuotta sitten ostanut tytäryhtiön kaikki osakkeet hintaan 2.000.000 euroa. Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä oli seuraava:

##### Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:

Osakepääoma	900000
Ylikurssirahasto	100000
Arvonorotusrahasato	75000
Edellisten tilikausien voitto	349000
Tilikauden voitto	100000
Poistoero	35000

Sisäisen omistuksen eliminointia varten tehtiin seuraava hankintamenon eliminointilaskelma:

##### Hankintamenolaskelma:

Hankintameno		2000000
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:		
Osakepääoma	900000	
Ylikurssirahasto	100000	
Edellisten tilikausien voitto	349000	
Tilikauden voitto	100000	
Poistoero ./ Laskennallinen verovelka	26600	1475600
Konserniaktiiva		524400

Sisäistä omistusta eliminoitaessa ensin eliminoidaan emoyrityksen taseeseen kirjatut tytäryhtiösakkeet 2.000.000 euroa, sen jälkeen osakkeita vastaava oma pääoma hankintamenolaskelman mukaisesti. Tytäryhtiön taseesta eliminoidaan osakepääoma 900.000 euroa, ylikurssirahasto 100.000 euroa, edellisten tilikausien voittovarat 349.000 euroa sekä tilikauden voitto 100.000 euroa.

Poistoerosta eliminoidaan laskennallisella verovelalla vähennetty osuus 26.600 euroa. Laskennallinen verovelka on laskettu 26 %:n

verokannan mukaan. Tytäryrityksen vieraaseen pääomaan lisätään laskennallisen verovelan osuus.

Tytäryrityksellä on taseessaan arvonorotusrahasa, joka koostuu kahdesta erillisestä arvonorotuksesta. Ensimmäinen 50.000 euron arvonorotus on tehty tonttiin hankinta-ajankohdan jälkeen, mutta perusteet sille ovat olleet olemassa jo hankinta-ajankohtana. Tämä arvonorotus peruutetaan tytäryrityksen tontin arvosta ja arvonorotusrahasasta. Toisen arvonorotuksen tytäryritys on tehnyt samaan tonttiin myös hankinta-ajankohdan jälkeen. Tämän arvonorotuksen perusteet ovat syntyneet hankinta-ajankohdan jälkeen. Kyseinen 25.000 euron arvonorotus yhdistellään sellaiseen konsernitaseeseen.

Tontin arvonorotus on hankintahetkellä ollut vaikuttamassa hankintahinnan suuruuteen, vaikkei sitä oltu vielä silloin kirjattu taseeseen. Konserniaktiivasta arvonorotusta vastaava määrä 50.000 euroa kohdistetaan taseessa emon maa-alueisiin. Maa-alueesta eikä siihen kohdennetusta konserniaktiivasta tehdä konsernitilinpäätöksessä poistoja.

Loput konserniaktiivasta käsitellään konsernin liikearvona, joka poistetaan viidessä vuodessa. Tilikauden poisto lisätään yhdistelylaskelmassa emoyrityksen tuloslaskelman poistoihin ja vähennetään yhdistelylaskelmassa emoyrityksen taseen tilikauden voitosta sekä pysyvien vastaavien liikearvosta. Tytäryritys on omistettu kaksi vuotta ja kaksi poistoa viidestä on tähän mennessä tehty. Edellisenä vuonna tehty poisto vähennetään emoyrityksen taseen edellisen tilikauden voitosta sekä pysyvien vastaavien liikearvosta eikä se vaikuta nyt päättyvän tilikauden tulokseen.

Konsernin omaan pääomaan tytäryrityksen omasta pääomasta jää eliminointien jälkeen jäljellä oleva tytäryrityksen oma pääoma eli hankinta-ajankohdan jälkeen kertynyt oma pääoma.

Sisäisen omistuksen eliminoinnit käsitellään yhdistelylaskelmassa seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA Vuonna X2	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys
Poistot				
Konserniliikearvon poisto			104880	
KONSERNITASE Vuonna X2				
Vastaavaa				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineettomat hyödykkeet				
Konserniliikearvo			524400	
			-104880	
			-104880	
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet		198000	50000	-50000
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	2000000		-2000000	
Vastattavaa				
OMA PÄÄOMA				
Osakepääoma		900000		-900000
Ylikurssirahasto		100000		-100000
Arvonkorotusrahasto		75000		-50000
Edellisen tilikauden voitto		349000	-104880	-349000
Tilikauden voitto		100000	-104880	-100000
TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ				
Poistoero		35000		-26600
PAKOLLISET VARAUKSET				
Takuuvaraus		85000		
VIERAS PÄÄOMA				
Laskennalliset verovelat				8400

## Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Hankinta-ajankohdan omaan pääomaan luetaan myös tytäryrityksen taseeseen hankinta-ajankohtana sisältyvät kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettynä. Konsernin on pääsäännön mukaan pakko jakaa poistoero ja vapaaehtoiset varaukset omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan konsernitasetta laatiessaan (KPL 1997/1336 6 luku 7§).

Pieni konserni voi jättää tilinpäätöksessä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tällöin pienkonsernin emoyritys voi jättää lukematta tytäryrityksen hankinta-ajankohdan omaan pääomaan nämä erät, jos niitä on tytäryhtiön taseessa. Tällöin ei myöskään hankinta-ajankohdan oman pääoman määrää voi eliminoida miltei osin näistä eristä. Eliminoinnissa jäännöseränä syntyy silloin vastaavasti suurempi konserniaktiiva ja poistoero ja vapaaehtoiset varaukset yhdistellään sellaisenaan konsernitaseeseen. Tämä tapa merkitsee kuitenkin sitä, että osa konserniliiketoiminnasta on laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa tai vapaaehtoisia varauksia. Kyseinen osuus on erotettava ja merkittävä konsernitaseen pysyviin vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ”Muihin pitkävaikutteisiin menoihin” ja veron osuus vieraaseen pääomaan. Näin syntynyttä konserniaktiivaa kirjataan myöhemmin vuosina kuluksi konsernituloslaskelmassa sitä mukaan kuin sen perusteena ollut hankinta-ajankohdan vapaaehtoinen varaus on vähentynyt. (Englund ym. 2005: 298.)

### Esimerkki 15

Tässä esimerkissä näytetään vapaaehtoisen varauksen käsittely silloin, kun sitä ei lueta hankintamenolaskelmassa tytäryrityksen hankinta-ajankohdan omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettynä eikä hankinnan jälkeen eliminoinnin kohteena olevaan omaan pääomaan.

Emoyritys osti tytäryrityksen hintaan 94.400 euroa. Tytäryrityksellä on hankintahetkellä taseessaan tuloverotuksessa vähennyskelpoinen vapaaehtoinen varaus 60.000 euroa, jota ei lueta hankinta-ajankohdan omaan pääomaan ja johon ei myöskään näin ollen eliminointia kohdisteta. Ostohintaa määritettäessä on otettu huomioon vapaaehtoiseen varaukseen sisältyvä verovelka, joka lankeaa maksettavaksi, kun vapaaehtoinen varaus tuloutetaan kolmen vuoden kuluttua viimeistään. Veron osuus 26 % vapaaehtoisesta varauksesta on 15.600 euroa. (Englund ym. 2005: 297.)

#### Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:

Osakepääoma	50000
Vapaaehtoinen varaus	60000

Hankintamenolaskelma:

Hankintameno	94400
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:	
Osakepääoma	-50000
<b>Konserniaktiiva</b>	<b>44400</b>

(Englund ym. 2005: 297)

Konserniaktiiva syntyy tytäryrityksen vapaaehtoisen varauksen johdosta (60000 – 18000) ja se merkitään aineettomien hyödykkeiden ”Muihin pitkävaikutteisiin menoihin” seuraavasti:

KONSERNITASE	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit		Konserni
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys	
Vastaavaa					
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>					
Aineettomat hyödykkeet					
Muut pitkävaikutteiset menot			44400		44400
Sijoitukset					
Osuudet saman konsernin yrityksissä	94400		94400		
Vastattavaa					
<b>OMA PÄÄOMA</b>					
Osakepääoma		50000		-50000	
Edellisen tilikauden voitto					
Tilikauden voitto					
<b>TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ</b>					
Vapaaehtoiset varaukset		60000			60000

Vaikka pienkonserni ei jakaisikaan poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia konsernitaseessa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan, ei se estä emoyritystä lukemasta tytäryrityksen hankinta-ajankohdan omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia (Tomperi 2006: 177). Hankintamenolaskelmaa varten voidaan vähentää silloin poistoerosta ja vapaaehtoisesta varauksesta laskennallinen verovelka ja erotus eliminoida sisäisen omistuksen vähentämisen yhteydessä. ”Tällöin tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana ollut taseen mukaisen omaisuus- ja velkaerien erotus tulee kokonaisuudessaan vähennettäväksi tytäryrityksen osakkeiden hankintamenoa vastaan, eikä tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana olleiden poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purkaminen vaikuta enää konsernin tulokseen eikä omaan pääomaan” (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006: 17). Edellisellä viitataan hankintamenomenetelmän

periaatteeseen, jonka mukaan tytäryhtiön voitolla, tappiolla tai muulla oman pääoman muutoksella saa olla vaikutusta konsernin omaan pääomaan vasta hankintatilikauden jälkeisten tilikausien osalta.

Laskennallista verovelkaa laskettaessa Kirjanpitolautakunnan yleisohje (7.11.2006) suosittelee käytettäväksi sen tilikauden verokantaa, jolloin se realisoituu maksettavaksi. Jos ajankohdasta ei ole varmuutta, voidaan käyttää tilikauden päättymisajankohdan verokantaa tai seuraavan vuoden verokantaa, jos se on jo vahvistettu.

Hankitun tytäryrityksen tase	
Varat	Oma pääoma
	Velat

#### Pakolliset varaukset

Tytäryrityksen pakollisia varauksia ei lueta sen omaan pääomaan kun konsernin sisäistä omistusta eliminoidaan (Englund ym. 2005: 262). Tämä johtuu siitä, ettei eliminointia saa kohdistaa sellaisiin sidotun oman pääoman eriin, jotka ovat syntyneet muutoin kuin pääomansijoituksina ja mahdollisesti siirrolla vapaasta omasta pääomasta sidottuun omaan pääomaan. Pakollinen on tällainen erä. Pakollisella varauksella varaudutaan sellaisiin menoihin ja menetyksiin, joiden toteutumista pidetään varmana tai todennäköisenä, mutta joiden täsmällistä määrää tai toteutumisaikaa ei tiedetä. Kyseinen erä kirjataan siihen menoerään, johon se luonteensa puolesta kuuluu ja vastakirjaus tehdään taseen pakollisten varausten tilille. Pakolliset varaukset ne yhdistellään sellaisinaan konsernitaseeseen. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006: 17).

#### Pääomalaina

Pääomalaina merkitään taseeseen erillisenä eränä ja vanhan osakeyhtiölain mukaan se sisältyi omaa pääomaan. Uuden osakeyhtiölain (2006/624) mukaan sitä ei enää merkitä omaa pääomaan ja se on luonteeltaan velka, eikä sitä näin ollen lueta hankinta-ajankohdan mukaiseen omaan pääomaan.

#### Konserniaktiiva

Jos eliminoitavien osakkeiden arvo eli niistä maksettu hinta emoyrityksen taseessa on hankintamenolaskelman mukaista tytäryrityksen omaa pääomaa suurempi, syntyy eliminoitaessa

konserniaktiivaa (KPL 1997/1336 6 luku 8§). Tämä voi johtua joko siitä, että tytäryhtiön taseessa on jokin omaisuuserä aliarvostettu, mutta siitä on maksettu kaupantekohetken todellisen käyvän arvon mukaisesti. Konserniaktiiva voi myös johtua tytäryritykseen liittyvästä liikearvosta, goodwill-arvosta, joka ei suoranaisesti näy taseessa, mutta on vaikuttanut kauppahinnan suuruuteen. Se voi myös johtua siitä, että tytäryrityksen velat tai pakolliset varaukset ovat taseessa konsernin kannalta liian korkeassa arvossa. Pakolliset varaukset voivat olla konsernin kannalta liian suuria esimerkiksi sen vuoksi, että takuuvarauksiin sisältyy emoyrityksen tytäryritykseltä ostaman laitteen mahdollisia takuuajan korjauskustannuksia. (Tomperi 2006: 177.)

Konserniaktiiva on kohdistettava ensisijaisesti sen omaisuuserän hankintamenon lisäykseksi tai velkaerän lisäykseksi, josta konserniaktiivan katsotaan johtuvan. Kohdentaminen johtuu siitä, että yrityskaupalla emoyritys on välillisesti ostanut tytäryrityksen omaisuuden ja velat. Tämän vuoksi tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerät täytyy arvottaa sillä perusteella, paljonko konserni olisi maksanut niistä, jos ne olisi hankittu suoraan omistukseen ja vastattaviksi. Koska rahojen, saamisten ja muiden rahoitusvarojen kirjanpitoarvot vastaavat yleensä käypää arvoa, kohdistukset tehdään yleensä pysyviin vastaaviin mutta myös vaihto-omaisuuteen.

Velkaeriin kohdentaminen on harvinaisempaa, sillä se edellyttää, että tytäryrityksen velkaerien kirjanpitoarvo olisi konsernin näkökulmasta liian suuri. Jos konserniaktiivaa kohdennetaan velkaeriin tai pakollisiin varauksiin, tarkoittaa se niiden arvon pienentämistä konsernitaseessa. Niiden arvoa voi vähentää ainoastaan kirjanpitoarvojen todelliseen määrään asti (Englund ym. 2005: 279).

Konserniaktiivan kohdentamisessa huomioitava myös sellaiset omaisuuserä, joista ei ole tytäryrityksen taseessa menojäännöistä enää lainkaan (Englund ym.2005: 278).

Kohdentaminen saadaan jättää tekemättä ainoastaan, jos se on mahdotonta. Se osa, jota ei voida kohdistaa mihinkään omaisuuserään käsitellään konserniliikearvona, joka poistetaan viidessä vuodessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. (KPL 1997/1336 6 luku 8§.)

Tytäryrityksen oma pääoma voi olla hankintahetkellä negatiivinen. Tällöin eliminoinnissa jäännöseränä syntyvä konserniaktiiva muodostuu tytäryrityksen negatiivisen oman pääoman verran osakkeiden hankintamenoa suuremmaksi. Tytäryhtiön tappio on kertynyt ennen hankinta-ajankohtaa. Tällainen tappio on usein riittävä



peruste tappion johdosta syntyneen konserniaktiivan kirjaamiseksi heti kuluksi konsernitilinpäätökseen.

Esimerkki 16

Emoyritys on tilikaudella hankkinut tytäryrityksen koko osakekannan 283.000 eurolla. Tytäryrityksen taseeseen hankintahetkellä kirjattu takuuvaraus on konsernin kannalta 10.000 euroa liian suuri. Sisäistä omistusta eliminoitaessa takuuvarauksen määrää tytäryrityksen taseessa vähennetään kyseisellä summalla. Seuraavina vuosina sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä tehdään aina sama vähennys. Sitä mukaa kuin pakollinen varaus tytäryrityksen taseessa myöhempinä vuosina vähenee, kirjataan se kuluksi konsernitilinpäätöksessään. Kauppahintaan on vaikuttanut myös tytäryrityksen maa-alue, jonka käypä arvo on 15.000 euroa taseen hankintamenoa suurempi. Loput konserniaktiivasta käsitellään liikearvona, joka poistetaan viidessä vuodessa. Konserniliikearvo 25.000 euroa poistetaan viidessä vuodessa ja nyt siitä tehdään yhden vuoden poisto 5.000 euroa.

Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:

Osakepääoma	8000
Edellisten tilikausien voitto	150000
Tilikauden voitto	75000
	<hr/>
	233000

Hankintamenolaskelma:

Hankintameno	283000
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:	
Osakepääoma	8000
Edellisten tilikausien voitto	150000
Tilikauden voitto	75000
	<hr/>
Konserniaktiiva	50000

Sisäisen omistuksen eliminoinnin käsitellään yhdistelytaulukossa seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys
Poistot				
Konserniliikearvon poisto			5000	
<b>KONSERNITASE</b>				
Vastaavaa				
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>				
Aineettomat hyödykkeet				
Konserniliikearvo			25000	
			-5000	
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet		25000	15000	
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	283000		-283000	
Vastattavaa				
<b>OMA PÄÄOMA</b>				
Osakepääoma		8000		-8000
Edellisen tilikauden voitto		150000		-150000
Tilikauden voitto		75000	-5000	-75000
<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>				
Takuuvaraus		35000		-10000

Konsernin liikearvosta tehtävä poisto vaikuttaa konsernin tilikauden tulosta pienentävästi (KPL 1997/1336 6 luku 8§). Vastaavasti, jos konserniaktiiva kohdistetaan esimerkiksi rakennuksiin tai muihin sellaisiin eriin, jotka poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan, tulee näistä tehtäväksi poistot myös konsernitilinpäätöksessä konsernin poistosuunnitelman mukaan koko tytäryrityksen hankinnan jälkeiseltä ajalta. Tilikauden poisto vaikuttaa tilikauden tulokseen ja aikaisempien vuosien poistot edellisten tilikausien voittovaroihin. (Tomperi 2006: 180.)

Jos tytäryritys omistetaan kokonaan, tulisi tytäryrityksen omaisuuserien näkyä kohdentamisen jälkeen konsernitaseessa hankinta-ajankohdan todennäköisen jälleenhankinta-arvonsa,

luovutushintansa tai muun substanssiarvonsa mukaisena. Kirjanpitolautakunnan ohjeen (7.11.2006) mukaan, jos konserniaktiiva ei riitä kaikkien omaisuuserien arvojen nostamiseksi käypiin arvoihin, on kohdennettava konserniaktiiva jaettava omaisuuserien kesken tasasuhteisesti.

Jos osakkeista on konsernin omistukseen hankittu esimerkiksi vain 70 %, konserniaktiivasta omaisuus- ja velkaeriin kohdennettavat osat määräytyvät tämän omistusosuuden mukaisesti. Konsernitaseeseen tulee näin ollen 70 % omaisuuserän käyvästä arvosta. (Englund ym.2005: 281.)

### Konsernipassiiva

Jos eliminoitavien osakkeiden arvo taseessa on omaa pääomaa pienempi syntyy eliminoitaessa konsernipassiivaa (KPL 1997/1336 6 luku 8§). Tämä voi johtua siitä, että tytäryrityksen osakkeet on hankittu edulliseen hintaan tai tytäryhtiön omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja. Se voi myös johtua siitä, että hankitun yrityksen todelliset velat (esimerkiksi ulkomaanrahan määräiset velat) ovat suuremmat kuin mitä taseeseen on kirjattu tai tytäryrityksen toiminnan odotetaan olevan tappiollista. (Tomperi 2006: 177.)

Konsernipassiiva on kohdistettava mahdollisuuksien mukaan siihen omaisuus- tai velkaeriin, josta konsernipassiivan katsotaan johtuvan. Se osa, jota ei voida kohdistaa mihinkään omaisuuserään on konsernireserviä, joka merkitään taseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa. Konsernireservi tuloutetaan konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto. (KPL 1997/1336 6 luku 8§.)

### Esimerkki 17

Tytäryrityksen eliminoinnissa syntyvää konsernipassiivaa ei kohdenneta omaisuus- tai velkaeriin, koska pitkäaikaisen valuuttalainan realisoitumatonta kurssitappiota ei ole jouduttu vielä kirjaamaan kuluksi. Konsernipassiiva merkitään kokonaisuudessaan konsernireserviksi odottamaan tytäryrityksen valuuttalainan kurssitappion kirjaamista tulevaisuudessa.

Hankintamenolaskelma:

Hankintameno		8000	
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:			
Osakepääoma	10000		
Edellisten tilikausien voitto	500		
Tilikauden voitto	500	11000	
Konsernipassiiva			-3000

Konsernipassiivan käsitellään yhdistelylaskelmassa seuraavasti:

KONSERNITASE	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys
Vastaavaa				
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>				
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	8000		-8000	
Vastattavaa				
<b>OMA PÄÄOMA</b>				
Osakepääoma		10000		-10000
Edellisen tilikauden voitto		500		500
Tilikauden voitto		500		-500
<b>KONSERNIRESERVI</b>			3000	

Omaisuseriin kirjattu konsernipassiiva tuloutetaan samassa tahdissa kuin kyseinen omaisuserän hankintameno kirjataan kuluksi. Omaisuserään kohdentaminen tulee kysymykseen kun tytäryrityksen omaisuserän kirjanpitoarvon todetaan olevan konsernin arvostus- ja jaksotusperiaatteiden perusteella virheellisesti tai epäjohtomukaisesti liian suuri. Tosin tällaisia esiintyy harvoin, sillä koko konsernissa tulee noudattaa samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita.

Käytännössä konsernireservi siis kohdistetaan yleensä velkojen ja pakollisten varausten lisäykseksi (Englund ym. 2005: 289). Velkaeriin kohdennettu konsernipassiiva tuloutetaan, kun sitä vastaava velka on merkitty taseeseen ja velan vastaara kirjattu kuluksi. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi, jos tytäryhtiön taseeseen ei ole sen hankintahetkellä ollut kirjattuna sinne kuuluva pakollinen varaus, josta hankintahetkellä on tiedetty. Konsernireservi tuloutetaan, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan tai tappiot toteutuvat. (Tomperi 2006: 177.)

Jos osakkeista on konsernin omistukseen hankittu esimerkiksi vain 70 %, määräytyvät kohdennettavat osat omistussuuden mukaisesti. Konsernitaseeseen tulee näin ollen 70 % omaisuus- tai velkaerän käyvästä arvosta. (Englund ym. 2005: 289.)

#### Esimerkki 18

Emoyritys on hankkinut tytäryrityksen koko osakekannan 198.000 eurolla. Tytäryrityksen taseessa ei ole kirjattuna 35.000 euron pakollista takuuvarausta, josta kuitenkin hankintahetkellä tiedettiin. Konsernipassiiva kohdistetaan tähän ja pakollisten varausten määrää lisätään. Seuraavien konsernitilinpäätösten sisäisen omistuksen eliminoinnissa tehdään sama kohdistus ja pakolliseen varaukseen kohdistettu konsernipassiiva tuloutetaan siinä vaiheessa kuin sitä vastaava pakollinen varaus on merkitty tytäryrityksen taseeseen ja varauksen vastaerä kirjattu kuluksi. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006.)

#### Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:

Osakepääoma	8000
Edellisten tilikausien voitto	150000
Tilikauden voitto	75000
	<hr/>
	233000

#### Hankintamenolaskelma:

Hankintameno	198000
Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan oma pääoma:	
Osakepääoma	8000
Edellisten tilikausien voitto	150000
Tilikauden voitto	75000
	<hr/>
Konsernipassiiva	-35000

Sisäisen omistuksen eliminointi käsitellään yhdistelytaulukossa seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit	
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys
KONSERNITASE				
Vastaavaa				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	198000		-198000	
Vastattavaa				
OMA PÄÄOMA				
Osakepääoma		8000		-8000
Edellisen tilikauden voitto		150000		-150000
Tilikauden voitto		75000		-75000
PAKOLLISET VARAUKSET				
Takuu varaus				35000

#### 4.5. Vähemmistöosuuden erottaminen

Tytäryrityksen vähemmistöosakkaille erotetaan niille kuuluva osuus tytäryrityksen tilikauden tuloksesta, josta on ensin eliminoitu mahdolliset sisäiset katteet ja muut tulosvaikutteiset sisäiset erät. Sisäiset katteet eliminoidaan kokonaisuudessaan vaikka tytäryritystä ei omisteta kokonaan. Tuloslaskelmassa erä esitetään verojen jälkeen ennen tilikauden voittoa.

Vähemmistölle kuuluu lisäksi omistuksen mukainen osuus konsernin omasta pääomasta. Vähemmistölle erotetaan osuus myös kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista sekä näiden muutoksista laskennallinen verovelka sekä sen muutos huomioon ottaen, silloin kun kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset sekä niiden muutokset merkitään konsernitilinpäätökseen laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan jaettuna (pieni konserni voi jättää merkitsemättä).

Vähemmistöosuus lasketaan päättyvän tilikauden tytäryrityksen oman pääoman eristä, ei hankinta-ajankohdan oman pääoman eristä. Taseessa vähemmistöosuus esitetään oman pääoman jälkeen ennen pakollisia varauksia. (Englund ym. 2005: 187.)

Ellei yhtiöjärjestyksessä tai yrityksen säännöissä muuta määrätä, vastaa vähemmistö tytäryrityksen tappiosta vain sijoituksensa

määrään saakka. Eli jos kertyneet tappiot ylittävät tytäryrityksen oman pääoman määrän ja tytäryrityksen oma pääoma on negatiivinen, ei siitä eroteta vähemmistöosuutta, sillä negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaa saamista vähemmistöltä. Saamiseksi sen voi kirjata vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on nimenomaan sitoutunut vastaamaan myös tytäryrityksen tappioista. Tällöin ylittävä osuus vähennetään kokonaan konsernitaseen omasta pääomasta. Vastaavasti kun tytäryritys alkaa tuottaa voittoa, erotetaan voitosta vähemmistö osuus vasta kun konsernitaseeseen yhdisteltävä tytäryrityksen oma pääoma on jälleen positiivinen. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006.)

#### Esimerkki 19

Emoyritys on omistanut tytäryrityksen jo kuuden vuoden ajan. Emoyritys osti tytäryrityksen osakkeista 70 % hintaan 19.000 euroa. Tytäryrityksen hankintahetken osakepääoma oli 15.000 euroa, josta emoyritykselle kuului 10.500. Muu oma pääoma hankintahetkellä oli yhteensä 5.000 euroa, josta emoyritykselle kuului 3.500. Konserniaktiiva 5.000 euroa käsiteltiin liikearvona, joka on poistettu viidessä vuodessa. Esimerkissä kaikki tytäryrityksen tulokseen vaikuttavat eliminoinnit on tehty ennen yhdistelytaulukossa tehtävää vähemmistöosuuden erottamista. Tytäryrityksen tilikauden voitosta 30 % eli 3.600 euroa kuuluu vähemmistölle. Taseessa osakepääomasta 4.500 euroa (30 %/15000) ja edellisten tilikausien voittovaroista 1500 euroa (30 %/5000).

Vähemmistöosuuden erottaminen suoritetaan yhdistelytaulukossa seuraavasti:

KONSERNITULOSLASKELMA	Erillistilinpäätökset		Eliminoinnit			Konserni
	Emoyritys	Tytäryritys	Emoyritys	Tytäryritys	Vähemmistön osuus	
Tilikauden tulos	40000	12000				52000
./. Vähemmistön osuus		3600				3600
<b>KONSERNITASE</b>						
Vastaavaa						
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>						
Aineettomat hyödykkeet						
Konserniliikearvo			5000			
			-5000			
Sijoitukset						
Osuudet saman kons.yrityksissä	19000		-19000			
Vastattavaa						
<b>OMA PÄÄOMA</b>						
Osakepääoma	8000	15000		-10500	-4500	8000
Edellisen tilikauden voitto	66000	5000	-5000	-3500	-1500	64500
Tilikauden voitto	40000	12000			-3600	48400
Vähemmistöosuus					9600	9600

#### 4.6. Osakkuusyhtymän yhdisteleminen

Osakkuusyhtymät yhdistellään konsernitalinpäätökseen pääomaosuusmenetelmällä. Siinä ei osakkuusyhtymän kaikkia tuloslaskelman tai taseen eriä tytäryhtymien tapaan yhdistellä konsernitalinpäätökseen. Sisäistä omistusta ei myöskään eliminoida. Sisäiset katteet on eliminointava jos ne ovat olennaiset. (Tomperi 2006: 192.)

Pääomaosuusmenetelmällä tehtävä osakkuusyhtymän yhdistelyn vaiheet: (Tomperi 2006: 192; Tuokko 2004)



1) Laaditaan hankintamenolaskelma osakkuusyrittöksen hankinta-ajankohtana:

Osakkeiden hankintameno	+
Konsernin osuus hankintahetkellä osakkuusyrittöksen omasta pääomasta, johon lasketaan mukaan poistoero ja vapaaehtoiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettynä	-
= Konserniaktiiva tai -passiiva	+/-

Konserniaktiiva tai -passiiva käsitellään konserniliikearvona tai -reservinä.

2) Lasketaan osakkuusyrittöksen tilikauden nettovaikutus konsernin tulokseen ja merkitään se konsernin tuloslaskelmaan:

Omistusta vastaava osuus voitosta/tappiosta	+/-
Liikearvon poisto/ konsernireservin tuloutus	-/+
Saatu osinko	-
Sisäisten katteiden oikaisu omistussuutta vastaavalta osalta	-
Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisella verovelalla	-/+
= Tilikauden nettovaikutus	+/-

Osuus osakkuusyrittöksen tuloksesta esitetään konsernin tuloslaskelmassa, joko rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä (yleisin tapa) tai ennen liikevoittoa, mikäli osakkuusyrittöksen toiminta liittyy konsernin liiketoimintaan (raaka-aineen hankinta, energian tuotanto, markkinointi). Osuus osakkuusyrittösten voitosta tappiosta voidaan merkitä myös tuloslaskelman satunnaisiin eriiin, mikäli osakkuusyrittöksen tulos on muodostunut satunnaisista eristä.

3) Konsernitaseen vastaavien sijoitusten erään ”Osuudet osakkuusyrittöksissä” merkitään osakkuusyrittöksen osakkeiden hankintameno. Tätä hankintamenoa ja konsernin omaa pääomaa oikaistaan omistussuuden mukaisella hankintahetken jälkeen tapahtuneella oman pääoman muutoksella. Hankintamenoa ja konsernin omaa pääomaa oikaistaan lisäksi hankintahetken ja edellisen tilikauden välisenä aikana tehtyjen liikearvon poistojen tai konsernireservin tuloutusten määrällä sekä sisäisten katteiden omistussuutta vastaavilla oikaisuilla. Lisäksi niitä oikaistaan poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutoksella (laskennallisella verovelalla vähennettynä) sekä 2. kohdassa lasketulla nettovaikutuksella tilikauden tulokseen.

Tarvittavan oikaisun määrä lasketaan seuraavasti:

Omistuksen mukainen osuus omanpääoman muutoksesta (hankintahetki – edellinen konsernitilinpäätös)	+/-
Tilikauden nettovaikutus	+/-
Liikearvon poistot/ konsernireservin tuloutukset (hankintahetki – edellinen konsernitilinpäätös)	-/+
Sisäisten katteiden oikaisu omistusosuutta vastaavalta osalta (hankintahetki – edellinen konsernitilinpäätös)	-
Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisella verovelalla (hankintahetki – edellinen konsernitilinpäätös)	-/+
= Oikaisut yhteensä	+/-

Osakkuusyrittäjän hankintameno ja hankinta-ajankohdan jälkeinen konsernitasearvo lisääntyy tai vähenee sitä mukaan kuin osakkuusyrittäjä näyttää tilinpäätöksissään voittoa tai tappiota (Englund ym. 2005: 358). Mikäli hankintameno taseen vastaavien sijoituksissa muuttuisi oikaisun jälkeen negatiiviseksi ei Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (7.11.2006) mukaan vähennystä tehdä siltä osin kuin osakkeiden arvo konsernitaseessa muuttuisi negatiiviseksi. Negatiivisuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi velka osakkuusyrittäjälle. Mikäli konserni ei erityisesti ole sitoutunut kattamaan osakkuusyrittäjän tappioita, ei tällaista velkaa konsernille synny. Tässä tapauksessa taseessa osakkeiden arvoksi tulisi nolla ja tilannetta seurattaisiin erikseen. Konsernille kirjataan jälleen osuus osakkuusyrittäjien voitosta kun osakkuusyrittäjän kirjanpitoarvo konsernitaseessa on positiivinen. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006.)

## 5. Rahoituslaskelma

Julkisen osakeyhtiön on aina laadittava konsernin rahoituslaskelma. Pienen konsernin ei tarvitse rahoituslaskelmaa laatia, mutta halutessaan sen voi laatia. Jos yksityinen osakeyhtiö ylittää pienelle konsernille asetetut raja-arvot ja on näin ollen kirjanpitolain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen on sen sisällytettävä siihen myös konsernin rahoituslaskelma (KPL 1997/1336 6 luku 2§). (Talouhallintoliiton kurssimateriaali 2006.)

Tuloslaskelmaan sisältyviä laskennallisen verovelan muutoksia ei oteta rahoituslaskelmaan. Osuus osakkuusyhtiön tuloksesta ja vähemmistön osuus ovat laskennallisia eräitä eikä niitä oteta mukaan. Osakkuusyhtiöltä saadut osingot sen sijaan otetaan laskelmaan mukaan. Vähemmistöosakkaille maksetut osingot ovat mukana maksetuissa osingoissa. Investointien rahavirtaan otetaan mukaan se vähemmistöosuuden muutos, joka johtuu tytäryhtiön osakkeiden myynnistä konsernin ulkopuolelle tai niiden ostamisesta konsernin ulkopuolelta. (Talouhallintoliiton kurssimateriaali 2006.)

Tytäryhtiöiden ostoista ja myynneistä johtuvat rahavirrat esitetään erikseen, niitä ei voi netottaa. Tytäryhtiöiden oston käsittelyyn rahoituslaskelmassa on kaksi vaihtoehtoista menetelmää. (Talouhallintoliiton kurssimateriaali 2006.)

### Menetelmä 1:

Hankitun yrityksen tase-erät otetaan kokonaisuudessaan huomioon konsernin rahoituslaskelmassa. Tällöin rahavirtojen muutokseen luetaan tytäryhtiön kaikki rahavarat ja investointeihin luetaan tytäryhtiön pysyvät vastaavat ja mahdollinen konserniaktiiva.

Myydyn yrityksen osakkeiden koko myyntihinta merkitään rahoituslaskelmaan.

### Menetelmä 2:

Investointien rahavirtaan merkitään osakkeiden hankintameno, josta on vähennetty tytäryhtiön hankinta-ajankohdan rahavarat. Hankinta-ajankohdan rahavarat merkitään rahavarojen muutokseen. Hankinta-ajankohdan muiden tase-erien kirjanpitoarvosta ja konserniaktiivasta johtuva konsernitaseen erien kasvu eliminoidaan rahoituslaskelmaa laadittaessa.

Esimerkki 20

Tilikauden aikana on ostettu koko osakekanta hintaan 89.000 euroa. Tytäryrityksen konsernitaseeseen sisällytetyt varat ja velat sekä konserniliikearvo ovat seuraavat:

Rahat ja pankki saamiset	4000
Vaihto-omaisuus	24000
Saamiset	16000
Käyttöomaisuus	60000
Konserniliikearvo	5000
Lyhytaikainen vieraspääoma	-10000
Pitkäaikainen vieraspääoma	-10000
<hr/>	
Hankintahinta	89000
Rahavarat	-4000
<hr/>	
Investointi tytäryritykseen	85000

Investointi tytäryritykseen merkitään konsernin rahoituslaskelmaan investointien ryhmään omana eränään.

Myydyn yrityksen osakkeiden myyntihinta merkitään rahoituslaskelmaan vähennettynä tytäryrityksen rahavaroilla.

## 6. Konsernin voitonjakokelpoiset varat ja emoyhtiön voitonjaon rajoitukset

Voimassaolevan osakeyhtiölain (2006/624) mukaan konsernin emoyritys voi jakaa osinkoa omien voitonjakokelpoisten varojensa puitteissa. Sen voitonjakokelpoisia varoja eivät ole rajoittamassa enää tytäryrityksen omat pääomat tai niiden puute, muuten kuin siinä tilanteessa, että koko konserni on maksukyvytön tai varojen jaon seurauksena sitä uhkasi maksukyvyttömyys. Aiemmin konsernin emoyritys ei voinut jakaa osinkoa enempää kuin oli konsernin vapaa oma pääoma, jota tytäryritys siis saattoi olla oman pääoman negatiivisuuden vuoksi pienentämässä (Siikarla 2006: 229).

Sikäli kun maksukyvyttömyys ei uhkaa ovat jakokelpoista pääomaa yhtiön vapaaksi omaksi pääomaksi luokitellut oman pääoman erät vähennettynä yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävillä varoilla (Tilinpäätäjän tietopaketti 6/2006).

Sidottua omaa pääomaa ovat osakepääoma, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto, uudelleenarvostusrahasto sekä ennen uuden osakeyhtiön voimaan astumista syntyneet ylikurssi- ja vararahasto.

Jakokelpoista vapaata omaa pääomaa ovat tilikauden ja edellisten tilikausien voittovarat sekä sijoitetun vapaan oman pääoma rahasto ja muut vapaaseen omaan pääomaan luettavat mahdolliset rahastot sen jälkeen, kun kaikki tappiot on ensin katettu.

Jakokelpoisia varoja laskettaessa on taseen mukaisesta vapaasta pääomasta vähennettävä kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista omaan pääomaan merkitty osuus. Lisäksi on vähennettävä taseeseen aktivoitujen perustamismenot ja tutkimusmenot, jos niitä on aktivoitu taseeseen ennen lain muutosta. Voimassa olevan lain mukaan ne on kirjattava kuluksi tilikaudella. Myös kuluksi kirjaamaton, mutta liitetiedoissa mainittava pääomalainalle maksettava korko on vähennettävä konsernin voitonjakokelpoisia varoja laskettaessa. Näiden lisäksi yhtiöjärjestys saattaa sisältää voitonjakoa rajoittavia säännöksiä.

Varojen jakaminen perustuu viimeksi vahvistettuun tilitarkastettuun tilinpäätökseen. Jaossa on otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet olennaiset muutokset (OYL 2006/624 13 luku 3§.)

## 7. Konsernin verotus

Konserni ei ole erillinen verovelvollinen eikä siitä jätetä omaa veroilmoitusta. Vaikka konsernin verotus toteutuu yksittäisten konserniyritysten verotuksena, on konsernirakenteella vaikutusta niiden verotukseen.

Konsernin verotusta käsitellään tässä vain pääpiirteittäin ja lähinnä kirjanpidossa tehtävän verokirjauksen näkökulmasta. Yksittäisen konserniyrityksen kohdalla on verotettavaa tulosta laskettaessa ja tilikauden veroa kirjattaessa otettava huomioon mahdolliset verovapaat tai vähennyskelvottomat erät. Yksityiskohdat, muuttuva lainsäädäntö sekä uudet ennakkotapaukset on otettava aina tapauskohtaisesti konsernitilinpäätöksen verovaikutuksia arvioitaessa.

Konsernissa verovapaita tuloja syntyy sisäisestä voitonjaosta ja luovutusvoitoista.

### 7.1. Sisäinen voitonjako

Yhteisön saamat osingot ovat pääsääntöisesti verovapaata tuloa. Poikkeuksen muodostavat osingot, jotka on saatu sijoitusomaisuuteen kuuluvista osingoista kun osinkoa saava yhtiö ei omista osinkoa jakavan yhtiön osakepääomasta vähintään 10 %. Veronalaista on myös osinko, joka saadaan ulkomaiselta, Euroopan Unionin ulkopuolella olevalta yhtiöltä sekä osinko, jonka listaamaton yhtiö saa julkisesti noteeratusta, listatusta yhtiöstä. Tällöin osingosta on veronalaista 75 % ja verovapaata 25 % (EVL 1968/360 1 luku 6a§).

Kun yksittäisen konserniyrityksen tilinpäätöksen yhteydessä lasketaan verotettavaa tulosta, on verovapaa tilikauden tulokseen sisältyvä osinkotulo muistettava ottaa huomioon laskelmassa ja vähennettävä veronalaisista tuloista.

Taulukko 9 Verotettavan tuloksen muodostuminen

Tilikauden tulos ennen veroja	580000
+ puolet edustuskuluista	5045
+ veronkorotukset ja -viivästysmaksut	186
+ sakot	120
- verovapaa osinko	200000
= Verotettava tulos	385351

Ennako-osingonjaolla voidaan tytäryrityksen tilikauden voitto nostaa emoyritykseen samalla tilikaudella (Englund ym. 2005: 435). Yhteisön veroilmoituksen täyttöohjeen (2006) mukaan ”Jos konsernissa on noudatettu ennako-osinkojärjestelmää, jakajayhtiö ei sisällytä syntynyttä osingonjakovelkaa velkoihin veroilmoituksessa, vaan se vähennetään nettovarallisuudesta jaettavaksi pääteytyn osingon tavoin”.

Normaalilla osingonjaolla saadaan tytäryrityksen edellisten tilikausien voitot emoyritykselle (Englund ym. 2005: 435).

## 7.2. Luovutusvoitot

Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitto on tietyin edellytyksin verovapaata (EVL 1968/360 6§). Käyttöomaisuusosakkeilla tarkoitetaan pitkäaikaiseen omistukseen tarkoitettuja, omistajayhtiön liiketoimintaan liittyviä osakeomistuksia. Rahoitus- tai vaihtomaisuuteen kuuluvat osakkeita tai lyhytaikaiseen omistukseen tarkoitettuja osakeomistuksia, joilla lähinnä tavoitellaan osinkotuottoja tai lyhyen aikavälin arvonnousuja, ei voi luovuttaa verovapaasti. (Englund ym. 2005: 440.)

Jotta luovutus olisi verovapaata, on luovutetut osakkeet omistettava yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan ja vuoden omistetuilla osakkeilla tulee olla vähintään 10 % osuus luovutettavan yhtiön osakepääomasta. Näin ollen verovapaus voi koskea myös osakkuusyrittäjästä luopumista.

## 7.3. Konserniavustus

Mikäli konserniavustuksen edellytykset täyttyvät, voidaan kotimaisen konsernin sisällä siirtää voittoja konserniavustuksella toiselta konserniyritykseltä toiselle. Konserniavustuksesta säädetään erikseen konserniavustuslaissa. Konserniavustus on nimensä mukaisesti avustusta. Se ei ole pääomasijoitus eikä siihen liity vastinetta mistään tuotannontekijästä. Sillä voi avoimesti tasata konserniyhtiöiden tulosta. Avustus on konserniavustuslain mukaan antajalleen verotuksessa vähennyskelpoinen kulu ja saajalleen veronalainen tuotto. Elinkeinoverolaissa (1968/360), jossa muuten luetellaan vähennyskelpoiset kulut ja veronalaiset tulot, ei säädetä konserniavustuksen vähennyskelpoisuutta ja veronalaisuutta vaan ne tulevat konserniavustuslaista. (Konserniavustuslaki 1986/825).

Konserniavustus luetaan antajan verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona se on suoritettu edellyttäen, että vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty kummankin yrityksen kirjanpidossa. Avustuksen suoritus voi olla myös

kirjanpidollinen tilisiirto esimerkiksi siten, että yritysten välillä oleva velkasuhde muutetaan konserniavustukseksi. Hallituksen päätös avustuksesta pitää tehdä saman tilikauden aikana, jonka verotettavaan tuloon on tarkoitus vaikuttaa eli päätös konserniavustuksen myöntämisestä on tehtävä ennen tilikauden päättymistä. Hallituksen päätöksestä tulee näkyä myös avustuksen euromäärä. (Tilinpäätäjän tietopaketti 2006.)

Konserniavustus esitetään tuloslaskelman kohdassa ”Satunnaiset tuotot ja kulut”. Päätetty ja tuloslaskelmassa esitettävä, mutta vielä maksamaton konserniavustus esitetään antajan taseessa siirtovelkana ja saajan taseessa siirtosaamisena. (Tilinpäätäjän tietopaketti 2006.)

Konserniavustuslaki (1986/825) tulee sovellettavaksi kotimaisten liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien (lakia ei sovelleta muihin yhteisöihin) välisiin konserniavustuksiin. Edellytyksenä on lisäksi vähintään 90 % omistus yhteisössä, joka saa tai antaa konserniavustusta. Avustusta voi antaa emoyritys tytäryritykselleen tai päinvastoin kunhan omistusedellytys täyttyy. Antajan ja saajan tilikausien on päätyttävä samanaikaisesti ja antajan ja saajan välisen konsernisuhteen on täytynyt kestää vähintään vuoden.

Avustuksella voidaan kattaa saajan verovuoden tai aikaisempien vuosien tappioita, mutta antaja ei voi tappiollisesta tuloksesta jakaa konserniavustusta. Avustuksen määrä ei saa ylittää tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä. (Konserniavustuslaki 1986/825.)

#### 7.4. Konsernituki

Konsernituki poikkeaa konserniavustuksesta eikä ole elinkeinoverolain (1968/360) 16§:n mukaan vähennyskelpoista. Vähennyskeltvotonta konsernitukea ovat saamisten (poislukien myyntisaamiset) menetykset ja arvonalenemiset, annettu konsernituki ja muut taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritetut menot esimerkiksi, kun myydään tuotteita toiselle konserniyritykselle halvemmalla kuin muille. Tällaisen tuen antaminen on verotuksessa vähennyskeltvotonta. (Mäki 2006: 44.)



## 8. Yhteenveto

Konsernitilinpäätös on aihealueena kaikenkaikkiaan hyvin laaja ja tämä opinnäytetyö raapaisee siitä vain pintaa. Tämä opinnäytetyö on laadittu ja käsiteltäviä asioita rajattu tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän tarpeita ajatellen, kun hän joutuu laatimaan pienten tai keskisuurten yritysten muodostaman konsernin tilinpäätöksen mahdollisesti ensimmäistä kertaa. Kirjanpitolain (1997/1336) mukaisen suuren konsernin tai pörssiyrityksen konsernitilinpäätöstä ei pysty tämän ohjeen perusteella laatimaan.

Tässä opinnäytetyössä on käynyt läpi konsernitilinpäätöksen laatimisen keskeiset kohdat siinä laajuudessa, että sitä voisi käyttää apuna kun ensimmäisen kerran laatii konsernitilinpäätöstä pienestä tai keskisuuresta kotimaisesta yksityisestä konsernista. Tilannetta auttaa se, että käytännössä kaikkia tässä työssä käytyjä tilanteita ja eliminointeja harvoin tulee tehtäväksi samassa konsernitilinpäätöksessä. Monimutkaisemmassa tilanteessa tästä työstä löytyvät perustiedot, joita sitten voi täydentää muista lähteistä.

Tämän opinnäytetyön aihe syntyi todellisesta tarpeesta ja sen tekeminen on toiminut samalla hyödyllisenä oppimisprosessina tekijän kannalta. Asioiden perusteellinen tutkiminen on syventänyt aihealueen ymmärtämistä ja tutumpien asiakokonaisuuksien kertaaminen on kehittänyt valmiuksia ja kykyä soveltaa myöhemmin näitä tietoja edellä mainittujen kaltaisten konsernien tilinpäätösten laatimisessa.

## LÄHTEET

Englund, Tomi, Prepula, Eero, Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö. Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005. Juva: WSOY.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kirjanpitolautakunnan lausunto 1542/1998

Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006

Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006

Konserniavustuslaki 21.11.1986/825

Konsernitilinpäätösmalli 2002. Tuokko Tilintarkastus Oy 2002.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili 2007. Oikeat ja riittävät kirjaukset. Juva: WSOY

Mäki, Anssi 2006. ”Konserniavustusta voi käyttää tuloksen tasaamiseen”. Taloustaito 4/2006

Osakeyhtiölaki 1.9.2006/624

Siikarla, Pertti J. 2006. Osakeyhtiölaki & käytäntö Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

Taloushallintoliiton kurssimateriaali 2006. Konsernitilinpäätös II syventävät opinnot ja erikoistilanteet

Tilinpäätäjän tietopaketti. Tilisanomat 6/2006

Tomperi, Soile 2006. Kehittyvä kirjanpito. Helsinki: Edita Prima

Tuokko, Yrjö 2004. Konsernitilinpäätös-kurssin luentomateriaali. Helsingin kauppakorkeakoulu.

Yhteisön veroilmoituksen täyttöohje 2006





# Konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviä esimerkkejä

---

Laatija: Merja Lemetti  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Opinnäytetyö

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

Emoyritys on ostanut Tytäryrityksen koko osakekannan edellisellä tilikaudella. Konserniaktiiva käsitellään liikearvona, joka poistetaan 5 vuodessa.

## 1. Sisäisen omistuksen eliminointi:

### Hankintamenolaskelma:

Osakkeiden hankintameno		200
Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:		
Osakepääoma	150	
Edellisten tilikausien voitto	1	
Tilikauden voitto	9	160
<hr/>		
Konserniaktiiva		40

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja

## sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

### Eliminoitavat sisäiset liiketapahtumat:

2. Tytäryrityksellä myyntisaaminen emoyritykseltä	180
3. Emoyrityksellä lainasaaminen tytäryritykseltä	190
4. Tytäryritys myynyt aineita ja tarvikkeita emoyrityksell	300
5. Emoyritys veloittanut tytäryritystä hallintokuluista	50
6. Tytäryritys veloittanut emoyritykseltä tilavuokrasta	120
7. Emoyritys veloittanut tytäryritykseltä korkoa lainasta	20
8. Tytäryritys jakanut emoyritykselle osinkoa	30

### Eliminoitavat sisäiset katteet:

9. Maa-alueen sisäinen kate	15
-----------------------------	----

Emoyritys luovuttanut edellisellä tilikaudella tytäryritykselle, maa-alueen, jonka luovutushinta on ollut 15 suurempi kuin sen hankintameno oli emoyrityksen kirjanpidossa

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

10. Edellisen tilikauden päättyessä emoyrityksen varastossa oli tytäryritykseltä hankittua vaihto-omaisuutta 150, johon sisältyi tytäryrityksen myyntikatetta 40
11. Päättyneen tilikauden päättyessä tytäryritykseltä hankittua vaihto-omaisuutta oli 200, johon sisältyi tytäryrityksen myyntikatetta 50

		Sis.kate
Alkuvarasto	150	40
Loppuvarasto	200	-50
		<hr/>
		-10

Sisäisen katteen muutos eliminoidaan kuluvaikutteisesti  
(Jos sisäinen kate pienentyy -> eliminointi tuottovaikutteisesti)

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja

## sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

12. Tytäryritys myynyt edellisellä tilikaudella emoyritykselle laitteen, jonka myyntihinta oli 100 ja hankintameno (=valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot) 90. Emoyrityksen kirjanpidossa laiteesta on tehty 25 suuruinen poisto, kun tytäryrityksen poistosuunnitelman mukainen poisto oli 22

	Emoyritys	Tytäryritys	Ero
Hankintameno	100	80	20
Edell.tilik.poisto	25	22	3
Tilikauden poisto	25	22	3
Menojäännös	50	36	



# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja

## sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

TULOSLASKELMA	Emo	Tytär	Eliminoinnit				Konserni
			Emo		Tytär		
Liikevaihto	2900	1000			-300	4.	3 600
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys	140	30					170
Liiketoiminnan muut tuotot	200	150	-50	5.	-120	6.	180
Materiaalit ja palvelut							
Aineet, tarvikkeet ja tavarat							
Ostot tilikauden aikana	1250	350	-300	4.			1 300
Varastojen muutos	-130	-40			10	11.	-160
lisäys (-)/vähennys (+)							
Ulkopuoliset palvelut	50	25					75
Henkilöstökulut							
Palkat ja palkkiot	595	315					910
Henkilösivukulut							
Eläkekulut	140	71					211
Muut henkilösivukulut	115	69					184
Poistot ja arvonalentumiset							
Suunnitelman mukaiset poistot	125	165	-3	12.			287
Konserniliikearvon poisto			8	1.			8
Liiketoiminnan muut kulut	800	270	-120	6.	-50	5.	900
Liikevoitto	295	-45	365		-380		235

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

Liikevoitto	295	-45	365		-380		235
Rahoitustuotot ja -kulut							
Osinkotuotot muilta konserniyrityksiltä	30		-30	8.			0
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	25	15					40
Muut korko- ja rahoitustuotot	40	15	-20	7.			35
Korkokulut ja muut rahoitus- kulut	-110	-60			20	7.	-150
<b>Voitto ennen satunnaisia eriä</b>	<b>280</b>	<b>-75</b>	<b>315</b>		<b>-360</b>		<b>160</b>
Satunnaiset erät							
Satunnaiset tuotot	12	170					182
Satunnaiset kulut	-77	-25					-102
<b>Voitto ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja</b>	<b>215</b>	<b>70</b>	<b>315</b>		<b>-360</b>		<b>240</b>
Tuloverot	-130	-35					-165
<b>Tilikauden voitto</b>	<b>85</b>	<b>35</b>	<b>315</b>		<b>-360</b>		<b>75</b>

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja

## sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

TASE	Emo	Tytär	Eliminoinnit				Konserni
			Emo		Tytär		
VASTAAVAA							
Pysyvät vastaavat							
Aineettomat hyödykkeet							
Kehittämismenot	20						20
Aineettomat oikeudet	15						15
Konserniliikearvo			40-8-8	1.			24
Aineelliset hyödykkeet							
Maa- ja vesialueet	180	40			-15	9.	205
Rakennukset ja rakennelmat	385	670					1055
Koneet ja kalusto	345	300	-20+3+3	12.			631
Sijoitukset							
Osakkeet ja osuudet	200	60	-200	1.			60
Vaihtuvat vastaavat							
Vaihto-omaisuus							
Aineet ja tarvikkeet	210	90	-50	11.			250
Keskeneräiset tuotteet	90	50					140
Valmisteet	310	130					440
Saamiset							
Myyntisaamiset	600	35					635
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	190	180	-190	3.	-180	2.	0
Lainasaamiset	50						50
Siirtosaamiset	50	20					70
Rahat ja pankkisaamiset	20	15					35
	2 665	1 590					3630

# Sisäisten liiketapahtumien, sisäisten katteiden ja

## sisäisen omistuksen eliminointi

(Englund ym., Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan 2005: 175)

TASE	Emo	Tytär	Eliminoinnit				Konserni
			Emo		Tytär		
VASTATTAVAA							
Oma pääoma							
Osakepääoma	400	150			-150	1.	400
Edellisten tilikausien voitto	730	525	-8	1.	-10	1.	1 195
			30	8.	-40	10.	
			-15	9.	-20	12.	
			3	12.			
Tilikauden voitto	85	35	-8	1.	-10	11.	75
			-30	8.			
			3	12.			
Tilinpäätössiirtojen kertymä							
Vapaaehtoiset varaukset	25	10					35
Vieras pääoma							
Lainat rahoituslaitoksilta	440	260					700
Eläkelainat	310	96					406
Velat saman konsernin yrityksille	180	190	-180	2.	-190	3.	0
Muut velat	335	274					609
Siirtovelat	160	50					210
	2 665	1 590					3630



# Vähemmistöosuuden erottaminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 106)

---

Emoyritys osti 75% Tytäryrityksen osakkeista neljä vuotta sitten.  
Konserniaktiiva käsitellään liikearvona, josta tehdään 20% tasapoisto

## 1. Sisäisen omistuksen eliminointi:

### Hankintamenolaskelma:

Osakkeiden hankintameno				280
Tytäryrityksen oma pääoma hankintahetkellä:				
Osakepääoma	200	josta 75%	150	
Muu oma pääoma	20	josta 75%	15	165
<hr/>				
Konserniaktiiva				115

### Eliminoitavat sisäiset liiketapahtumat:

2. Tytäryritys jakanut emoyritykselle osinkoa 62

### Eliminoitavat sisäiset katteet:

3. Maa-alueen sisäinen kate 35

Emoyritys on myynyt tilikauden aikana tytäryritykselle maa-alueen hintaan 120. Emoyritys oli maksanut maa-alueesta 85. Myyntivoittoa syntyi 35.



# Vähemmistöosuuden erottaminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 106)

---

4. Emoyritys on myynyt tytäryritykselle tavaroita 2000. Tytäryrityksellä oli varastossa näitä tavaroita tilikauden lopussa 350 ja alussa 300. Sisäinen kate 20%.

		Sis.kate
Alkuvarasto	300	60
Loppuvarasto	350	-70
		<hr/>
		-10

Sisäisen katteen muutos eliminoidaan kuluvaikutteisesti

5. Emoyritys on tilikaudella myynyt tytäryritykselle rakennuksen hintaan 400. Sen arvo emoyrityksen kirjanpidossa oli 300. Tytäryritys on tilinpäätöksessään kirjannut poistoa 40. Emoyrityksen suunnitelman mukainen poisto oli 30/vuosi.

# Vähemmistöosuuden erottaminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 106)

TULOSLASKELMA	Emo	Tytär	Eliminoinnit				Konserni
			Emo		Tytär		
Liikevaihto	9 350	6 000	-2 000	4.			13 350
Liiketoiminnan muut tuotot	150		-35	3.			15
			-100	5.			
Materiaalit ja palvelut							
Aineet, tarvikkeet ja tavarat							
Ostot tilikauden aikana	6 000	3 800			-2000	4.	7 800
Varastojen muutos	-700	-300	10	4.			-990
lisäys (-)/vähennys (+)							
Henkilöstökulut	1 800	900					2 700
Poistot ja arvonalentumiset							
Suunnitelman mukaiset poistot	400	120			-40+30	5	510
Konserniliikkeen arvon poisto			23				23
Liiketoiminnan muut kulut	1 300	700					2 000
Liikevoitto	700	780					1 322

# Vähemmistöosuuden erottaminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 106

Rahoitustuotot ja -kulut						
Osinkotuotot muilta konserniyrityksiltä	62		-62	2.		0
Korkokulut ja muut rahoituskulut	-100	-30				-130
<b>Voitto ennen veroja</b>	<b>662</b>	<b>750</b>				<b>1 192</b>
Tuloverot	-172	-200				-372
<b>Tilikauden voitto</b>	<b>490</b>	<b>550</b>				<b>820</b>
Vähemmistöosuus						640
<b>TILIKAUDEN VOITTO</b>						<b>180</b>



# Vähemmistöosuuden erottaminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 106)

TASE	Emo	Tytär	Eliminoinnit				Vähemmistö	Konserni
			Emo		Tytär			
<b>VASTAAVAA</b>								
Pysyvät vastaavat								
Aineettomat hyödykkeet								
Konserniliikearvo			115-23	1.			23	
			-23-23-23					
Aineelliset hyödykkeet								
Maa-alueet	300	120			-35	3.	385	
Rakennukset	1 000	360			-100	5.	1 270	
					+40-30	5.		
Koneet ja kalusto	450	300					750	
Sijoitukset								
Osakkeet ja osuudet	280		-280	1.			0	
Vaihtuvat vastaavat								
Vaihto-omaisuus								
Aineet ja tarvikkeet	800	550			-70	4.	1 280	
Saamiset	1 150	350					1 500	
Rahat ja pankkisaamiset	200	100					300	
	4 180	1 780					5508	



# Sisäisen katteen kohdistuminen tytäryritykseen

(Yrjö Tuokko, Helsingin kauppakorkeakoulu luentomateriaali 2004)

---

Tytäryritys, jossa on vähemmistöosakkaita 20%, on myynyt tilikaudella emoyhtiölle vaihto-omaisuutta 1000.

Tavaroita emolla varastossa seuraavasti:

		Sis.kate
Tilikauden alussa	100	20
Tilikauden lopussa	300	-60
		<hr/>
		-40

Selvitetään mikä on konsernitilinpäätöksessä vähemmistön osuus osuus tytäryrityksen tuloksesta ja omasta pääomasta kun sisäinen kate kohdistuu nyt tytäryritykseen eikä emoyritykseen:

# Sisäisen katteen kohdistuminen tytäryritykseen

(Yrjö Tuokko, Helsingin kauppakorkeakoulu luentomateriaali 2004)

Vähemmistön osuus tuloksesta -6  
Vähemmistön osuus omasta pääomasta 110

TASE	Emo	Tytär	Eliminoinnit			Konserni
			Emo	Tytär	Vähemmistö	
<b>VASTATTAVAA</b>						
Oma pääoma						
Osakepääoma		100			20	
Vararahasto		200			40	
Arvonkorotusrahasto		400			80	
Edell.tilikauden voitto		-80		-40	-24	
Tilikauden voitto		50		-80	-6	
					110	
Vähemmistöosuus						110

$$(-80 - 40 = -120 * 20\% = -24)$$

$$(50 - 80 = -30 * 20\% = -6)$$



# Osakkuusyrityksen yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

Konepaja Oy osti 30% Mikro Oy:n osakkeista hintaan 5.000,-.  
Mikro Oy:n oma pääoma hankintahetkellä 8.000,-

## Hankintamenolaskelma:

Osakkeiden hankintameno		5 000
Konepaja Oy:n osuus Mikro Oy:n omasta pääomasta h-hetkellä	30 %	2 400
<hr/>		
Konserniaktiiva		2 600

Konserniaktiiva käsitellään liikearvona, joka poistetaan  
5 vuodessa 520,- /vuosi.



# Osakkuusyrityksen yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

**1. vuosi** Mikro Oy:n tilikauden tulos 2.000,-, osinkoa ei ole jaettu. Olennaisia sisäisiä katteita ei oleteta syntyneen tilikaudella, sillä Konepaja Oy on hankkinut Mikro Oy:n osakkeet sijoitustulojen saamiseksi eikä niiden välillä ole ollut liiketapahtumia.

## Nettovaikutus konsernin tulokseen:

Konepaja Oy:n osuus tilikauden voitosta	600
Liikearvon poisto	-520
<hr/>	<hr/>
Nettovaikutus	80

Esitetään konsernin tuloslaskelman rahoitustuotoissa ja -kuluissa.

"Osuus osakkuusyritysten voitoista(tappioista)"



# Osakkuusyrityksen yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

## Vaikutus konsernitaseen vastaavaa puolelle:

Osakkeiden hankintameno	5 000
-------------------------	-------

Oikaisut:

Nettovaikutus	80
---------------	----

---

Oikaisut yhteensä	80
-------------------	----

Oikaistu hankintameno	5 080
-----------------------	-------

Esitetään konsernin taseen pysyvien vastaavien sijoituksissa.

"Osuudet osakkuusyrityksissä"

## Vaikutus konsernitaseen vastattavaa puolelle:

Konsernin tilikauden voitto	80
-----------------------------	----



# Osakkuusyrittien yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

**2. vuosi** Mikro Oy:n tilikauden tulos on 3.000,- ja se on jakanut osinkoa 2.000,-. Olennaisia sisäisiä katteita ei oleteta syntyneen tilikaudella.

## Nettovaikutus konsernin tulokseen:

Konepaja Oy:n osuus tilikauden voitosta	900
Liikkeen arvon poisto	-520
Saatu osinko 30% x 2.000,-	-600
<hr/>	<hr/>
Nettovaikutus	-220

Esitetään konsernin tuloslaskelman rahoitustuotoissa ja -kuluissa.

"Osuus osakkuusyrittien voitoista(tappioista)"





# Osakkuusyrityksen yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

## Vaikutus konsernitaseen vastaavaa puolelle:

Osakkeiden hankintameno 5 000

### Oikaisut:

Omistuksen mukainen osuus oman pääoman  
muutoksesta (h-hetki-edell.kons.tp) 600

Nettovaikutus -220

Liikearvon poistot (h-hetki-edell.kons.tp) -520

Oikaisut yhteensä -140

Oikaistu hankintameno 4 860

Esitetään konsernin taseen pysyvien vastaavien sijoituksissa.

"Osuudet osakkuusyrityksissä"

## Vaikutus konsernitaseen vastattavaa puolelle:

Konsernin edellisen tilikauden voitto 80

Konsernin tilikauden voitto -220



# Osakkuusyrityksen yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

**3. vuosi** Mikro Oy:n tilikauden tulos on 8.000,- ja se on jakanut osinkoa 3.000,-. Olennaisia sisäisiä katteita ei oleteta syntyneen tilikaudella.

## Nettovaikutus konsernin tulokseen:

Konepaja Oy:n osuus tilikauden voitosta	2 400
Liikearvon poisto	-520
Saatu osinko 30% x 3.000,-	-900
<hr/>	<hr/>
Nettovaikutus	980

Esitetään konsernin tuloslaskelman rahoitustuotoissa ja -kuluissa.

"Osuus osakkuusyritysten voitoista(tappioista)"



# Osakkuusyrittien yhdisteleminen

(S.Tomperi, Kehittyvä kirjanpito, harjoituskirja 2005: 123)

---

## Vaikutus konsernitaseen vastaavaa puolelle:

Osakkeiden hankintameno 5 000

Oikaisut:

Omistuksen mukainen osuus oman pääoman  
muutoksesta (h-hetki-edell.kons.tp) 900

Nettovaikutus 980

Liikearvon poistot (h-hetki-edell.kons.tp) -1 040

Oikaisut yhteensä 840

Oikaistu hankintameno 5 840

Esitetään konsernin taseen pysyvien vastaavien sijoituksissa.

"Osuudet osakkuusyrittien osittain"

## Vaikutus konsernitaseen vastattavaa puolelle:

Konsernin edellisen tilikauden voitto -140

Konsernin tilikauden voitto 980



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

Konsernin rahoituslaskelma laaditaan yleensä konsernituloslaskelman ja taseen sekä niitä täydentävien tietojen perusteella. Sen voi laatia myös yksittäisten konserniyritysten rahoituslaskelmien yhdistelmänä, johon tehdään tarvittavat eliminoinnit konsernin sisäisten rahavirtojen vähentämiseksi.

Konsernin rahoituslaskelmassa mm.seuraavat erät eivät ole rahavirtoja, ja niiden vaikutus tulee eliminoida konsernin rahoituslaskelmasta:

- laskennallisten verojen muutos
- osuus osakkuusyrityksen tuloksesta
- kohdistetun konserniaktiivan tai konserniliikearvon poisto
- kohdistetun konserniaktiivan tai konserniliikearvon tuloutus
- vähemmistöosuus tilikauden tuloksesta



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

*Rahoituslaskelmaan on punaisella merkitty joitakin kyseistä erää koskevia vinkkejä mutta tarkemmat tiedot erien koko sisällöstä kannattaa tarvittaessa katsoa Kilan yleisohjeesta 30.1.2007.*

## Epäsuora rahoituslaskelma:

### Liiketoiminnan rahavirta:

Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä	+/-
Oikaisut:	
Suunnitelman mukaiset poistot	+
Realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot	-/+
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua	-/+
<i>Pakolliset varaukset</i>	
<i>Pysyvien vastaavien arvonalentumiset ja niiden palautuserät</i>	
<i>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</i>	-/+
Rahoitustuotot ja -kulut	-/+
Muut oikaisut	+/-
<i>Investointien rahavirtaan kuuluvat erät:</i>	
<i>Liiketoiminnan muihin tuottoihin ja-kuluihin merkityt pysyvien vastaavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden myyntivoitot ja -tappiot</i>	-/+
Rahavirta ennen käyttöpääoman muutosta	<hr/> +/-



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

Käyttöpääoman muutos:

Lyhytaikaisten korottomien liikesaamisten lisäys(-)/vähennys(+) -/+

***Myynti-,siirto- ja muut saamiset***

*(Ne tase-erät, jotka johtuvat tuloslaskelman eristä ennen satunnaisia tuottoja ja -kuluja)*

*(Siirtosaamiset poislukien rahoitustuottojen ja -kulujen jaksotuserät ja verosaamiset)*

*(Muihin saamisiin mukaan luetaan alv-saamiset)*

Vaihto-omaisuuden lisäys(-)/vähennys(+) -/+

Lyhytaikaisten korottomien velkojen lisäys(+)/vähennys(-) +/-

***Osto-,siirto- ja muut velat***

*(Ne tase-erät, jotka johtuvat tuloslaskelman eristä ennen satunnaisia tuottoja ja -kuluja)*

*(Ostovelat lukuunottamatta investointeihin- tai rahoitukseen liittyviä eriä esim. pysyvien vastaavien aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin liittyvät)*

*(Siirtovelat poislukien rahoitustuottojen ja -kulujen jaksotuserät, esim. maksamattomat korot ja aktivoidut kurssitappiot, sekä välittömien verojen jaksotuserät)*

*(Muihin velkoihin mukaan luetaan alv-velat)*

Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja

---

+/-



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista	-
Saadut osingot liiketoiminnasta	+
<i><b>Osakkuusyryykseltä saadut osingot silloin, kun osakkuus- yryitys liittyy läheisesti konsernin liiketoimintaan</b></i>	
<i>(Huom! Laskettaessa konsernitaseen erien muutoksia tulee osakkuusyryyksiltä saadut osingot huomioida, sillä ne kirjataan konsernitilinpäätöksessä osakkuusyhtiöiden tase-erien vähennykseksi)</i>	
Saadut korot liiketoiminnasta	+
Maksetut välittömät verot	-
Rahavirta ennen satunnaisia eriä	<u>+/-</u>
Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto)	<u>+/-</u>
Rahavirtoina toteutuneet oman pääoman veloitukset/hyvitykset aikaisempien tilikausien kertaluonteisista tapahtumista	<u>+/-</u>
<b>Liiketoiminnan rahavirta (A)</b>	<u>+/-</u>



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

## *Investointien rahavirta:*

Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin	-
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot	+
Myönnetyt lainat	-
Investoinnit muihin sijoituksiin	-
<i>Tytäryrityksen osakkeiden hankinta (kts.malli)</i>	
<i>Määrältään olennaiset maksut osakkuusyrittukseen</i>	
<i>tehdystä investoinneista tulisi esittää omana eränään</i>	
Lainasaamisten takaisinmaksut	+
Luovutustulot muista sijoituksista	+
<i>Tytäryrityksen osakkeiden myynti</i>	
<i>Määrältään olennaiset maksut osakkuusyrittukseen</i>	
<i>osakkeiden luovutuksesta tulisi esittää omana eränään</i>	
Saadut korot investoinneista	+
Saadut osingot investoinneista	+
<i>Osakkuusyrittuseltä saadut osingot mikäli osakkuusyrittys on sijoitusluontoinen investointi</i>	
Maksetut välittömät verot	-
<b>Investointien rahavirta (B)</b>	<u>+/-</u>





# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

## *Rahoituksen rahavirta:*

Maksullinen oman pääoman lisäys	+
Omien osakkeiden hankkiminen	-
Omien osakkeiden myynti	+
Lyhytaikaisten lainojen nostot	+
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut	-
Pitkäaikaisten lainojen nostot	+
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut	-
Maksetut korot ja maksut rahoituskuluista	-
Maksetut osingot ja muu voitonjako	-

*Tytäryritysten vähemmistöomistajille maksetut osingot*

Maksetut välittömät verot	-
---------------------------	---

*Poislukien tuloveroihin sisältyvät laskennalliset verot  
ja tilikauden tuloksen perusteella tehty verojaksotus*

<b>Rahoituksen rahavirta ( C)</b>	<b><u>+/-</u></b>
-----------------------------------	-------------------

<i>Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+)/vähennys(-)</i>	<i>+/-</i>
--	------------

*Rahavarat tilikauden alussa*

*Rahavarat tilikauden lopussa*



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

## **Malli:**

Tytäryrityksen hankinnan esittäminen konsernin rahoituslaskelmassa  
Rahoituslaskelmaan merkitään investointien rahavirtaan osakkeiden hankintameno vähennettynä tytäryrityksen hankintahetken rahavaroilla. Hankintahetken rahavarat sisältyvät rahavarojen muutokseen.

Tytäryrityksen hankintahetken erien kirjanpitoarvosta, samoin kuin konserniaktiivasta johtuva erien kasvu on eliminoitava konsernin tase-erien muutoksia laskettaessa.

Emoyritys on ostanut tilikaudella tytäryrityksen koko osakekannan hintaan 89 000. Ostetun tytäryrityksen konsernitaseeseen sisällytetyt varat ja velat sekä konserniliikearvo ovat seuraavat:



# Rahoituslaskelman laatiminen

(KILA:n yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007)

---

Rahat ja pankki saamiset	4 000
Vaihto-omaisuus	24 000
Saamiset	16 000
Käyttöomaisuus	60 000
Konserniliikearvo	5 000
Lyhytaikainen vieraspääoma	-10 000
Pitkäaikainen vieraspääoma	-10 000
Hankintahinta	<u>89 000</u>

Konsernin rahoituslaskelmaan merkitään hankintahetken rahavaroilla vähennetyn suuruinen investointi:

Rahavarat	<u>-4 000</u>
Investointi tytäryritykseen	85 000