

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA**

Helsinki 2015
ISBN 978-952-293-381-2 (pdf)

4. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-381-2 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2015

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. 09 7711
www.kunnat.net

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1	Yleistä.....	5
1.1	Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen	5
1.2	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	6
1.3	Kuntakonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet	7
1.4	Konsernitilinpäätöksen tavoitteet	9
1.5	Konsernitilinpäätöksen sisältö.....	10
1.6	Tietojenantovelvollisuus	11
2	Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt.....	12
2.1	Pääsääntö	12
2.2	Poikkeukset yhdistelemisselvollisuudesta	12
2.3	Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös	13
3	Laadintaperiaatteet	13
3.1	Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet	13
3.2	Olenaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa.....	15
3.3	Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä	15
3.4	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	17
3.5	Laskennalliset verovelat ja -saamiset	17
4	Konsernin sisäisten erien vähentäminen	17
4.1	Yleistä.....	17
4.2	Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat...	18
4.3	Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen.....	18
5	Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi	19
5.1	Yleistä.....	19
5.2	Itse perustetun tytäryhteisön omistuksen eliminointi	20
5.3	Hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminointi	20
5.4	Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin.....	21
5.5	Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi	21
6	Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta	22
7	Kuntayhtymän yhdisteleminen.....	23
7.1	Kuntayhtymän yhdistelemissä noudatettava menettely	23
7.2	Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen	24
7.3	Omistuksen eliminointi	24
8	Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen	25
8.1	Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus	25
8.2	Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely	26
8.3	Sisäisten katteiden vähentäminen.....	27
8.4	Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyhteisön tilinpäätös	27
9	Konsernirakenteen muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä	28
9.1	Yleistä.....	28
9.2	Tytäryhteisön myyminen.....	28
9.3	Tytäryhteisöjen sulautuminen	29

10	Konsernituloslaskelma ja -tase, konsernin rahoituslaskelma, liitetiedot, toimintakertomus sekä yhdistelylaskelmat.....	30
10.1	Yleistä.....	30
10.2	Konsernituloslaskelma ja -tase.....	30
10.3	Konsernin rahoituslaskelma	32
10.4	Liitetiedot	33
10.5	Toimintakertomus	33
10.6	Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys.....	34

LIITTEET

Liite 1	Esimerkki kuntakonsernin rakenteesta	35
Liite 2	Konsernituloslaskelman kaava	36
Liite 3	Konsernitaseen kaava	37
Liite 4	Lyhennetyn konsernitaseen kaava	38
Liite 5	Konsernin rahoituslaskelman kaava	39
Liite 6	Esimerkki kuntayhtymän ja tytäryhteisön yhdistelystä kunnan konsernitilinpäätökseen	40
Liite 7	Esimerkki hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminoinnista.....	57
Liite 8	Esimerkki kunnan ja kuntayhtymän yhteisen tytäryhteisön yhdistelystä	58
Liite 9	Esimerkki liikelaitoskuntayhtymän omistuksen eliminoinnista	60
Liite 10	Esimerkki poisto-oikaisusta ja vähemmistöosuudesta.....	62
Liite 11	Esimerkki poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittelystä [2015].....	63
Liite 12	Esimerkki osakkuusyhteisön yhdistelystä konsernitilinpäätökseen	65
Liite 13	Konsernirakenteen muutosten käsittely [2011].....	66

LYHENTEET

KuntaL 114 §	Kuntalain (410/2015) 114 §
KPL 3:1.1 §	Kirjanpitolain (1336/1997) 3. luku 1 § 1 momentti
KPA 1:1.1 §	Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1. luku 1 § 1 momentti
KILA 1646/2001	Kirjanpitolautakunnan lausunto nro 1646 vuodelta 2001

1 Yleistä

1.1 Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen

Tämä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antama yleisohje ohjaa kuntia ja kuntayhtymiä kuntalain (410/2015), kirjanpitolain (1336/1997) ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997) konsernitilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisessa. Ohjeessa on otettu huomioon kuntalakiin ja kirjanpitolakiin 31.12.2015 mennessä tehdyt muutokset. Yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 13.12.2011 *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Tarkistettua yleisohjetta sovelletaan laadittaessa konsernitilinpäätöstä tilikaudelta 2015. [2015]

Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös konsernitilinpäätöksen laativaa kuntayhtymää.

Poikkeustilanteita, jotka eivät ole yleisiä kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa, ei tässä ohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellä. Niiden tulkinnassa noudatetaan soveltuvien osin kirjanpitolautakunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006)*.¹

Vuonna 2015 voimaan tullessa kuntalaissa konsernitilinpäätöksen merkitystä on vahvistettu. Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely voidaan käynnistää muun muassa kuntakonserniin kertyneen alijäämän perusteella. Tästä syystä pieniä kuntakonserneja koskevat helpotukset poistettiin ja käytännössä kaikki kunnat laativat konsernitilinpäätöksen. Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee uuden kuntalain 114 §:n 3 momentin mukaan sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Konsernitilinpäätökseen sisältyy konsernituloslaskelma, -tase ja konsernin rahoituslaskelma sekä niiden liitetiedot. [2015]

Kuntalain 114 §:n 3 momentin mukaan kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen. Vastaava ohje on sisältynyt jo aiemmin kuntajaoston konsernitilinpäätöksen laatimista koskevaan yleisohjeeseen. [2015]

Yleisohjeen luvussa 5 on tarkennettu sisäisen omistuksen eliminointia koskevia ohjeita. Omistuksen eliminoinnissa on siirrytty menetelmään, joka vastaa keskeisiltä osin hankintamenomenetelmää.² Koska muutoksilla ei pääsääntöisesti ole olennaista vaikutusta aikaisemmin perustettujen tai hankittujen tytäryhteisöjen omistuksen eliminointiin, hankinta- tai perustamisajankohdan mukaisia oman pääoman osuuksia ei tarvitse selvittää takautuvasti. [2015]

1

Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi ulkomaisen tytäryhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen (luku 11) ja konsernirakenteen eräiden muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä (luku 12). Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen liitteet 3, 5-6 soveltuvat sellaisenaan kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisen ohjeeksi, jos tytäryhteisöjen yhdistelyssä sovelletaan hankintamenomenetelmää. (Liite 3: Esimerkki tytäryhtymän myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä, liite 5: Esimerkki tytäryhtymän sulautumisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä, liite 6: Esimerkki tytäryhtymän purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä).

2

Omistuksen eliminoinnissa syntyneitä eliminointieroja ei tarvitse jaksottaa, vaan se voidaan kirjata kerralla kuluksi.

Jotta vapaaehtoisesti tai verotusperusteisesta syystä kirjattavat erät eivät vaikuttaisi kunnan konsernitilinpäätöksen ylijäämäeriin, on poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittelytapaa muutettu. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, siltä osin kuin niihin ei sisälly vastaisia verovaikutuksia, rinnastetaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa ylijäämäeriin. Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittelyä koskevalla muutoksella on vaikutuksia myös sisäisen omistuksen eliminointiin, vähemmistöosuuden erottamiseen ja osakkuusyhteisön yhdistelemiseen sekä konsernin tilinpäätöskäyttöihin. Edellisen vuoden tiedot tulee muuttaa vertailukelpoisiksi, ellei muuttamatta jättäminen ole tarpeen olennaisuuden näkökulmasta. [2015]

1.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kuntalain 114 §:n mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ratkaistaan sen perusteella, vallitseeko kunnan ja jonkun toisen yhteisön välillä konsernisuhde. Konsernisuhteesta seuraa, että kunnan on laadittava konsernitilinpäätös. Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Konsernisuhde voi syntyä äänivallan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee mainitulla perusteella jokaista kuntaa ja kuntayhtymää, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä.

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuotamasta äänimäärästä. Ääntenenemmistön perustana voi olla omistus, jäsenyys, yhtiöjärjestys, yhtiösopimus tai niihin verrattavat säännöt tai muu sopimus (KPL 1:5.1 § 1 k) tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen (ks. KPL 1:5.1 § 2 k).

Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen KPL 1:6 §:ssä tarkoitettulle tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin (KPL 1:5.2 ja 1:5.4 §).

Arvioitaessa konsernisuhteen syntymistä tosiasiallisen määräysvallan perusteella korostuu sisältöpainotteisuus eli asia ennen muotoa -periaate. Tällöin kaikki järjestykseen liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen³.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1646/2001 tarkastellut määräysvallan käsitettä suhteessa konsernitilinpäätöksen laatimiseen silloin, kun määräysvalta ei ole johdettavissa pelkästään osakkeiden omistusosuuden perusteella. Kyseisessä tapa-

3

KILA:n lausunto 1775/2006 sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä.

uksessa yhtiöllä A katsottiin olevan määräysvalta yhtiössä B, koska yhtiö A:n toimitusjohtaja oli osakassopimuksen perusteella yhtiön B kaksijäsenisen hallituksen puheenjohtaja ja siten tosiasiallisesti saavuttanut yhtiön B hallituksessa määrävän aseman.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on lausunnoissaan 79/2007 ja 102/2011 todennut, että kohdeyhteisön tilinpäätös yhdistellään sen kunnan konsernitilinpäätökseen, jolla on määräysvalta kirjanpitolain 1:5 §:n mukaisesti omistukseen perustuvan äänimäärän perusteella.

Yhdistys tai säätiö on kunnan tytäryhteisön asemassa, jos sen sääntöjen tai säädekirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan kunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen (määräysvalta).

Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot (Kuntalaki 114.3 §). [2015]

1.3 Kuntakonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet

Kuntakonserni

Kuntakonserni on määritelty kuntalaissa kirjanpitolain konsernimääritelmän mukaisesti. Kuntalain 6 §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin.

Kuntakonsernilla tarkoitetaan kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö). Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä.

Emoyhteisö

Konsernitilinpäätöksen laativa kunta on kuntakonsernin emoyhteisö. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Tytäryhteisö

Kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, kuntayhtymiä, liikelaitoskuntayhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta.

Konserniyhteisö

Konserniyhteisöllä tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa kuntaa sekä sen tytäryhteisöä.

Kuntayhtymä

Kuntayhtymä yhdistellään aina kunnan konsernitilinpäätökseen riippumatta siitä, mikä on kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja velvoitteista, sekä siitä, miten kunnan äänivaltaa on sopimuksilla rajoitettu. Vastaavalla tavalla myös liikelaitoskuntayhtymä yhdistellään aina sen jäsenten konsernitilinpäätökseen. Kuntayhtymä, joka ei ole kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisö, ei kuulu kuntakonserniin, mutta sen tilinpäätös yhdistellään aina kunnan ja/tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen aina suhteellisella menetelmällä, vaikka kunnalla olisi määräysvalta kuntayhtymässä. Käytännössä jäsenten äänivaltaa on kuntayhtymän perussopimuksissa usein rajoitettu siten, ettei yksittäisellä jäsenellä ole määräysvaltaa kuntayhtymässä.

Omistusyhteisyhteisö

Omistusyhteisyhteisö on kuntakonserniin kuulumaton yhteisö, jossa kuntakonsernilla on sellainen omistusosuus, joka luo kuntakonsernin ja yhteisön välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kunnan tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön toimintaa. Jollei kunta muuta näytä, yhteisöä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa yhteisön osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta. Omistusyhteisyhteisö voi olla kysymyksessä myös silloin, kun omistusosuus on alle viidesosan, jos pysyvä yhteys syntyy esimerkiksi hallituksen jäsenyyden kautta.

Osakkuusyhteisö

Osakkuusyhteisö on omistusyhteisyhteisö, jossa konserniyhteisöllä yksin tai yhdessä muiden samaan kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu kuntakonserniin. Jollei kunta muuta näytä, omistusyhteisyhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon mahdollisia äänestysrajoituksia eikä osakkuusyri-tyksellä itsellään tai sen tytäryrityksellä olevia ääniä.

Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että konserniyhteisöllä on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa. Huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi silloin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi.

Konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen siten kuin tämän yleisohjeen luvussa 8 on yksityiskohtaisemmin ohjeistettu.

1.4 Konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Kuntapalveluja tuottavat enenevässä määrin kunnan perusorganisaation lisäksi kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt ja säätiöt. Kunnan ja tytäryhteisöjen erillistilinpäätökset eivät välttämättä yksinään anna riittävästi informaatiota kuntakonsernin kokonaisuudesta. Konserniyhteisöjen tilinpäätösten laskeminen yhteen sellaiseen ei kuvaa konsernia taloudellisena kokonaisuutena, koska pelkässä yhteenlaskussa ei huomioida konsernitilinpäätöksen laadintaan keskeisesti liittyviä seikkoja, kuten sisäisten erien ja keskinäisen omistuksen eliminointia tai erilaisten laskenta-periaatteiden yhdenmukaistamista. Oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta saadaan selville vasta asianmukaisesti laaditulla konsernitilinpäätöksellä. Konsernitilinpäätöksessä siihen yhdisteltäviä yhteisöjä pyritään kuvaamaan siten kuin ne muodostaisivat yhden kirjanpitovelvollisen.

Konserniyhteisöjen lisäksi kuntien palveluja tuottavat merkittävässä määrin myös kuntayhtymät, jotka eivät ole kunnan tytäryhteisön asemassa. Esimerkiksi palveluiden ostot sairaanhoitopiirin kuntayhtymältä voivat muodostaa huomattavan osan kunnan kokonaiskuluista vaikka kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta olisikin vähäinen. Kunnat ovat yhä enenevässä määrin siirtäneet palvelutuotantaan myös monialaisille kuntayhtymille, jotka tuottavat mm. erikoissairaanhoidon, terveydenhuollon ja sosiaalihuollon palveluja sekä lukiokoulutusta. Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstietojen täydellisyyden, vertailtavuuden ja jatkuvuuden turvaamiseksi kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyhteisöjen lisäksi suhteellisena osuutena kaikkien niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella pyritään saamaan kunnan toiminnasta ja taloudesta riittävä ja oikea kokonaiskuva myös tilanteessa, jossa kunnan palvelutuotantoa ja vastuita on merkittävässä määrin siirretty tytäryhteisöihin ja kuntayhtymiin. Lisäksi sillä pyritään parantamaan kuntakonsernien ja kuntakonsernin eri tilikausien välistä vertailtavuutta. Vertailukelpoisuutta edellyttää myös se, että kuntalain 118 §:n 3 momentin mukaan erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely voidaan käynnistää muun muassa konsernitaseeseen kertyneen alijäämän perustella [2015].

Kunnan konsernitilinpäätös käsittää konsernituloslaskelman, konsernitaseen, konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot (KuntaL 114 § 2 mom.).

Konsernituloslaskelmalla liitetietoineen osoitetaan kuntakonsernin tulorahoituksen riittävyys ja toiminnan taloudellinen tulos. Konsernituloslaskelman tulee osoittaa kuntakonsernin tilikauden tulos sen jälkeen, kun:

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty,

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana on otettu huomioon,
- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omaksi eräkseen ja
- kuntakonsernin osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omalle rivilleen ja saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta.

Konsernitaseella ja sen liitteillä osoitetaan kuntakonsernin taloudellinen asema selvittämällä konserniyhteisöjen varat, velat ja vastuut ulkopuolisille. Konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun:

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien keskinäiset saamiset ja velat on vähennetty,
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen olennaiset sisäiset katteet on vähennetty,
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien keskinäinen omistus on vähennetty,
- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöissä on merkitty konsernitaseeseen omana eränään sekä
- osakkuusyhteisön osakkeiden ja osuuksien hankintameno tai hankintamenojäännökseen on lisätty, tai siitä on vähennetty, osakkuusyhteisön edellä mainittu tuloslaskelmaan merkitty osuus tilikauden tuloksesta sekä muu kuntakonsernin omistussuutta vastaava osuus oman pääoman muutoksesta.

Konsernin rahoituslaskelmalla osoitetaan kuntakonsernin varojen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana. Konsernin rahoituslaskelman laatimisessa otetaan huomioon konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen tehdyt eliminointi- ja yhdistelykirjaukset. Konsernin rahoituslaskelma voidaan laatia konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen rahoituslaskelmien yhdistelynä, johon tehdään konsernin sisäisten erien eliminointikirjaukset. Toinen vaihtoehto on laatia konsernin rahoituslaskelma konsernituloslaskelman ja -taseen sekä eräiden niitä täydentävien tietojen perusteella.

1.5 Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien ja liikelaitoskuntayhtymien tase, tuloslaskelma ja liitetiedot, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Edellä mainitun lisäksi kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistussuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (KPL 6:12 §). Osakkuusyhteisön tietojen yhdistelyssä noudatetaan olennaisuuden periaatetta.

Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (KuntaL 114§ 2 mom.).

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 6:2.4 §). Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin kunnan liitetietoja vastaavat tiedot, konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat tiedot sekä tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat tiedot (KPA 4:1–4:3 §). Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista* antaman yleisohjeen (11.12.2012) mukaisesti.

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernituloslaskelma, konsernitase ja konsernin rahoituslaskelma myös edelliseltä tilikaudelta. Konsernitilinpäätöstä ensimmäistä kertaa laadittaessa vertailutietoa ei tarvitse esittää.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 90/2009 mukaan avaavan konsernitaseen laadinta kuntaliitoksen jälkeen on perusteltua, jotta konsernin rahoituslaskelma on mahdollista laatia ja jotta konsernitilinpäätöksen jatkuvuudesta voidaan varmistua. Avaavan konsernitaseen esittämistä konsernitaseen vertailutietona on arvioitava siitä näkökulmasta, onko sen esittäminen oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta perusteltua. Avaavan konsernitaseen laadintaa ja sen esittämistä konsernitaseen vertailutietona puoltaa lisäksi se, että vastaava vertailutieto esitetään kuntaliitoksen jälkeen myös kunnasta. Avaavan konsernitaseen käyttämisestä vertailutietona annetaan selvitys liitetiedoissa. Konsernin tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta vertailutietojen esittämistä edelliseltä tilikaudelta ei edellytetä.

Konsernitilinpäätöksen varmentamiseksi laaditaan tase-erittelyjen tapaan yhdistelylaskelmat, joissa eritellään, miten konsernitilinpäätös on laadittu.

1.6 Tietojenantovelvollisuus

Kunnan tytäryhteisön ja kuntayhtymän hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot (KuntaL 116 §) [2015]. Kuntalain säännös tiedonantovelvollisuudesta velvoittaa tytäryhteisön ja kuntayhtymän hallitusta antamaan muitakin kuin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja. Laajennettua tiedonantovelvollisuutta tulee kuitenkin arvioida tarkoituksessa, onko tieto tarpeellinen kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimisessa tai toiminnan tuloksen laskemisessa. Tällainen tieto voi olla esimerkiksi tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen toteutunut, määrältään merkittävä luottotappio tai vahingonkorvausvastuu.

Osakkuusyhteisön tiedonantovelvoitteeseen sovelletaan kuntakonsernissa kirjanpitolaain 6 luvun 14 §:ää, jonka mukaan osakkuusyhteisön tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

Kaikki tarvittavat tiedot on annettava siten, että kunnan on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädetyssä ajassa.

Jos kunnasta on tullut muun yhteisön emoyhteisö, kunnanhallituksen on viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryhteisön hallitukselle.

2 Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt

2.1 Pääsääntö

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen tilinpäätökset ja niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi osakkuusyhteisöjen tilinpäätökset jäljempänä luvussa 8 mainitulla tavalla.

2.2 Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta

Tytäryhteisön tilinpäätös saadaan KPL 6:3.1 §:n mukaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnant tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

Tytäryhteisön yhdistelemättä jättämisessä tulee ottaa huomioon varovaisuuden periaate. Poikkeamisperustetta tulee soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryhteisöihin kuin voittoa tuottaviin tytäryhteisöihin.

Käytännössä voidaan pienet asunto- ja kiinteistötytäryhteisöt usein jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta. Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee ensisijaisesti kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan.

Epäolennaiseksi konsernitilinpäätöksen kannalta voidaan katsoa tytäryhteisö, jolla ei ole merkittävää varallisuutta eikä velkaa eikä takaussitoumuksia ja jonka oma pääoma vastaa kunnan taseeseen osakkeisiin ja osuuksiin merkittävä erää.

2) omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;

Esimerkkinä voidaan mainita pantin realisoinnin yhteydessä tilapäiseen omistukseen tullut tytäryhteisö.

3) poikkeuksellisesti konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja;

4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä.

Jos usean edellä kohdassa 1) tarkoitettujen tytäryhteisön tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryhteisöjen tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen (KPL 6:3.2 §). Yhdistelemättä jättämisen edellytykset tulee edellä kohdissa 2) – 4) mainituilla perusteilla arvioida konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä kunkin tytäryhteisön osalta erikseen.

Osakkuusyhteisöjen tietojen yhdistelyyn liittyviä poikkeuksia on käsitelty jäljempänä kohdassa 9.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhteisöistä, kuntayhtymistä ja osakkuusyhteisöistä on esitettävä tämän yleisohjeen luvussa 10.4 ja kirjanpitolautakunnan *kuntajaoston yleisohjeessa tilinpäätöksen liitetiedoista* (11.12.2012) todetut liitetiedot.

2.3 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös

Kuntakonserniin kuuluvan yhteisön, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjanpitolautakunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta* (7.11.2006). Kunnan tytäryhteisö tytäryrityksineen muodostaa tällöin ns. alakonsernin.

Alakonsernin hankintamenomenetelmällä tehty konsernitilinpäätös voidaan keskinäisen omistuksen eliminointimenetelmää muuttamatta yhdistää kunnan konsernitilinpäätökseen.

Alakonsernin konsernitilinpäätökseen mahdollisesti sisältyvä osakkuusyhtymien yhdistely yhdistetään kunnan konsernitilinpäätökseen suoraan alakonsernin konsernitilinpäätöksen perusteella.

3 Laadintaperiaatteet

3.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä kuntakonsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7.1 §).

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä (KPL 6:4.1 §).

Kirjanpitolain 6:4.2 §:n mukaan konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien tilinpäätökset muutetaan yhdistelyvaiheessa aina kunnassa noudatettujen tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi.

Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen ei edellytä epäolennaisten eroavuuksien muuttamista yhtenäisiksi. Tilinpäätökset saadaan jättää muuttamatta yhtenäisiksi, jos tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistäminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Jos kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksiä ei ole yhtenäistetty emoyhteisön tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi, on siitä esitettävä perusteltu selostus liitetietona (KPA 4:2.1 § 3 kohta).

Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Kuntalain 113 §:n mukaan kunnan tilikausi on kalenterivuosi, joten konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuotta vastaavaksi tilikaudeksi ja konsernitase päivämäärälle 31.12.

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee olla sama tilikausi kuin kunnalla, mikäli mahdollista. Jos tytäryhteisön tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen tai jälkeen kunnan tilikauden päättymistä, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryhteisön välitilinpäätös, joka laaditaan kunnan tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin kirjanpitolain 1 ja 3-5 luvun säännöksiä (KPL 6:5.1 ja 6:5.2 §). Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryhteisön tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen kunnan tilikauden päättymistä tai kunnan tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Yhdistelyssä on kuitenkin otettava huomioon kunnan tilinpäätösaikataulu. Jos tytäryhteisö on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen kunnan tilikautta päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus tytäryhteisön toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryhteisön ja kunnan tilikausien päättymisen välisenä aikana (KPA 4:3.1 § 7 kohta).

Äänivalta vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen. Sen sijaan mm. kuntayhtymän yhdistely ja vähemmistöosuuden erottaminen tytäryhteisöstä tehdään konsernitilinpäätöksessä omistusosuuden mukaisesti eikä siihen vaikuta äänivalta.

Kunta tai muu kuntakonserniin kuuluva yhteisö voi olla jäsenenä yhdistyksessä tai muussa yhteisössä, jossa on mukana myös muita jäseniä. Tällainen tytäryhteisön asemassa oleva yhteisö, samoin kuin säätiö, yhdistellään kunnan konsernitaseeseen kuten tytäryhteisö.

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitase ja -tuloslaskelma laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien yhdistelmänä. Lisäksi konsernitaseeseen ja tuloslaskelmaan yhdistellään rivi riviltä, peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa, niiden kuntayhtymien tuloslaskelma ja tase, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Kunnan konsernituloslaskelma laaditaan liitteessä 2 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernituloslaskelmakaava on laadittu olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteita noudattaen yleispiirteisempänä kuin kunnan ja kirjanpitoasetuksen mukaiset tuloslaskelmakaavat, koska sen katsotaan antavan riittävän informaation kuntakonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös näin esitettyinä.

Kunnan konsernitase laaditaan kirjanpitoasetuksen kaavaa noudattaen liitteessä 3 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä, liitteessä 4 esitetyn lyhennetyn kaavan mukaisena.

Konsernin rahoituslaskelma laaditaan liitteessä 5 esitetyn kaavan mukaisena.

Kunnan konsernitilinpäätöksen yleispiirteisempää esitystapaa puoltavat edellä esitettyjen perustelujen lisäksi mm. kuntien erilainen omistuksen, voitonjaon ja verotuksen asema suhteessa yrityksiin. Kunnan konsernitilinpäätösinformaation tavoitteena ei ole tukea sijoittajien päätöksentekoa. Kunnan konsernitilinpäätöksellä pyritään parantamaan kuntakonsernien välistä vertailua ja kuntakonsernin eri tilikausien välistä vertailua. Kunta ei jaa voittoa asukkailleen, joten kuntakonsernin taloudellisella asemalla ei ole myöskään vastaavaa voitonjakoon liittyvää merkitystä kuin osakeyhtiöissä.

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi liitetietoihin yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien liitetiedot, jossa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettavat eliminoinnit ja oikaisu tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa. Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen konsernitilinpäätöksessä olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

3.2 Olennaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa

Kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun hyvään kirjanpito tapaan kuuluu olennaisuuden periaate. Informaation on oltava olennaista sen käyttäjän päätöksenteon kannalta. Toisaalta olennaisuus merkitsee sitä, että informaation kannalta epäolennaisia eria ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla. Konsernin ja siihen yhdistettävien yhteisöjen tilinpäätösten kannalta on merkitystä kirjanpitoon merkityn tiedon olennaisuudella.

Kunnan on konsernitilinpäätöksen laadintaohjeissa määriteltävä periaatteet, jotka olennaisuutta arvioitaessa on otettava huomioon. Näiden periaatteiden perusteella voidaan konsernitilinpäätöstä valmisteltaessa ratkaista yksittäisen tilinpäätöserän mukaan ottaminen ja jaksotuksen tekeminen. Yhteisön tilinpäätöksen yhdistely konsernitilinpäätökseen voidaan tehdä, kun tilinpäätös on käsitelty yhteisön hallituksessa. Yhdisteltävän tilinpäätöksen ei siten tarvitse olla vahvistettu yhtiökokouksessa tai yhteisön vuosikokouksessa. Viralliset, allekirjoitetut tilinpäätöslaskelmat ja tarvittava muu aineisto tulee kuitenkin toimittaa kunnan konsernitilinpäätösaineistoon.

3.3 Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä

Kirjanpitolain 6:4.2 §:n nojalla kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätökset tulee yhdistelyvaiheessa muuttaa kunnassa noudatettujen tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi. Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus ei edellytä epäolennaisien eroavuuksien muuttamista yhtenäiseksi.

Kirjanpitolaki ei edellytä kaikissa tapauksissa suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamista. Kirjanpitolain 5:12.2 §:n mukaan luonnollinen henkilö sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenon sen vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Kyseistä helpotusta suunnitelmapoistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa yhtiössä tai muussa yhteisössä, jonka osake tai osuus oikeuttaa omistajansa yksinomaisesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erikseen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä. Muita yhtiöitä tai yhteisöjä helpotus ei koske, vaikka niiden toiminta perustuisi kiinteistön hallintaan (KILA 1713/2003).

Konsernitilinpäätöksen yhdistelyvaiheessa oikaistaan kiinteistöyhteisön aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot vastaamaan suunnitelman mukaan laskettuja arvoja. Tilikaudelle kohdistuva poistovajaus oikaistaan tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista ja edellisten tilikausien kertynyt poistovajaus Edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä). Esimerkki kunnan omistaman kiinteistöyhteisön yhdistelemisestä konsernitaseeseen suunnitelman mukaisin poistoin on esitetty liitteessä 6⁴.

Kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat saa jättää yhdenmukaistamatta, mikäli tytäryhteisö kirjaa omassa kirjanpidossaan hyödykkeen hankintamenon vaikutusaikanaan poistoina kuluksi ennalta vahvistetun suunnitelman mukaan ja poistosuunnitelma vastaa hyödykkeen taloudellista pitoaikaa ja vastaisia tulonodotuksia. Mikäli konserniyhteisö ei ole tehnyt lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja, poistot tulee aina konsernitilinpäätökseen yhdisteltäessä yhdenmukaistaa kunnan poistosuunnitelman tai niiden poistoperiaatteiden kanssa, joita kunta muutoinkin käyttää hyödykkeiden poistamisessa. (Kuntajaoston lausunto 111/2015). [2015]

Sellaisen yhteisön, jonka poistoja oikaistaan, tulee ilmoittaa kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tilikauden suunnitelman mukaiset poistot sekä aineellisten hyödykkeiden suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä kunnan poistosuunnitelman mukaan, jos poistettavan aineellisten hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseeseen kannalta ja jos kirjatut poistot poikkeavat olennaisesti kunnan suunnitelman mukaisista poistoista. Suunnitelmapoistot lasketaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen* (15.11.2011) mukaan.

4

Esimerkki:

Kunnan omistaman kiinteistöyhteisön taseeseen aktivoitu rakennuksen hankintameno on ollut 1.500, josta kiinteistöyhteisö on tehnyt poistoja 650. Suunnitelman mukaiset kertyneet poistot olisivat olleet 900. Kiinteistöyhteisö ilmoittaa tällöin kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa varten kertyneen laskennallisen poistovajauksen 250 suunnitelmapoistoihin verrattuna. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa kiinteistöyhteisön poistovajaus vähennetään rakennusten kirjanpitoarvosta. Tilikauden poistovajauksen määrä lisätään tytäryhteisön suunnitelman mukaisiin poistoihin ja edellisten tilikausien poistovajaus vähennetään Edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä).

3.4 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Kunnan ja kuntayhtymän taseessa oleva poistoero ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitilinpäätöksessä omaan pääomaan jaettuna edellisten tilikausien yli-/alijäämiin ja tilikauden yli-/alijäämiin ja niiden muutos konsernituloslaskelmassa tilikauden yli-/alijäämään.⁵ Tytäryhteisöjen taseessa olevat poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset kunta merkitsee konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden yli-/alijäämään. Laskennallisten verovelkojen laskemisessa sovelletaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä (12.9.2006). [2015]

3.5 Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Kunnan konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin ja yhdisteltävien alakonsernien tilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Ne sisällytetään sellaisenaan kunnan konsernitilinpäätökseen, vaikka niiden esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan kunnan laskentaperiaatteisiin. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat ja -saamiset, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa. [2015]

Kirjanpitolautakunta on *yleisohjeessaan laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä* (12.9.2006) katsonut, että edellä mainittua kirjanpitolain 5:18 §:n säännöstä voidaan pitää keskeisenä ohjeena myös konsernitaseeseen merkittäviä laskennallisia verovelkoja tai -saamisia ajatellen. Kunnan konsernitilinpäätöksessä esitetään kuitenkin vain erillistilinpäätöksiin ja alakonsernien tilinpäätöksiin sisältyvät sekä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista johtuvat laskennalliset verovelat tai -saamiset. Sen sijaan erillistilinpäätösten muuttamisesta kunnan laskentaperiaatteiden mukaisiksi ja muista yhdistelytoimenpiteistä syntyviä laskennallisia verovelkoja tai -saamisia ei esitetä kunnan konsernitilinpäätöksessä, elleivät ne ole konsernin kannalta olennaisia. [2015]

4 Konsernin sisäisten erien vähentäminen

4.1 Yleistä

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä kuntakonsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus (KPL 6:7.1 §). Tällaisia eliminoitavia eriä ovat muun muassa konserniyhteisöjen väliset sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet.

5

Mikäli kunnan poistoero ja vapaaehtoiset varaukset johtuvat tuloverotettavasta toiminnasta, myös kunnan taseessa voi olla laskennallista verovelkaa. [2015]

Konserniyhteisöjen väliset sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:7.4 §).

Ennen konsernin sisäisten erien vähentämistä on varmistettava, että ne on kirjattu samansuuruisina konsernitilinpäätökseen yhdisteltäviin konserniyhteisöjen tilinpäätöksiin.

Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi ja oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyhteisöjen tililuettelot laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Konsernin sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen tai omille vastapuolitunnisteille tms. siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan erottaa muista liiketapahtumista.

4.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat

Konserniyhteisöjen välisistä liiketapahtumista aiheutuneet konserniyhteisöjen tuloslaskelmiin merkityt tuotot ja kulut vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa. Vastaavasti konserniyhteisöjen taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja velat vähennetään konsernitasetta laadittaessa. Konserniyhteisöjen maksamat kiinteistöverot eliminoidaan konsernitilinpäätöksessä sisäisinä erinä. Olenaisuuden periaatteella kiinteistöverot voidaan myös jättää eliminoimatta. Valitusta menettelytavasta on mainittava konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevissa liitetiedoissa.

Konserniyhteisöjen keskinäinen osingonjako ja muu niitä vastaava voitonjako vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa tuotoista ja lisätään konsernitasetta laadittaessa edellisten tilikausien ylijäämään (alijäämään).

Jos kunnan ja tytäryhteisön tilikaudet päättyvät eri aikaan eikä tytäryhteisö ole laatinut välitilinpäätöstä kunnan tilinpäätösajankohdalle, voivat yhdisteltäviin tilinpäätöksiin sisältyvät sisäiset erät olla erisuuruisia. Tällöin eliminoidaan vain se osa sisäisistä eristä, joka sisältyy molempiin tilinpäätöksiin.

4.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen

Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoitujen sisäiset katteet eliminoidaan konsernitasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Epäolennaiset sisäiset katteet voidaan jättää eliminoimatta. Mikäli vastapuolten erät ovat erisuuruiset, sisäiset katteet eliminoidaan kuitenkin aina kokonaisuudessaan sen suuruisina kuin ne sisältyvät myyjäyhteisön tilinpäätökseen.

Olennaiset sisäiset katteet ja niiden muutokset eliminoidaan konserniyhteisöjen välillä kokonaisuudessaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden konserniyhteisöt omistavat yhteisöstä, joka on luovuttanut tai vastaanottanut hyödykkeen, jonka kirjapitoarvossa on sisäistä katetta. Epäolennaisia negatiivisia sisäisiä katteita ei tar-

vitse eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin sisällä realisoivat luovutustappion myös konsernitilinpäätöksessä.

Jos kunta on yhtiöittänyt toimintaansa ja siinä yhteydessä siirtänyt aineellisia hyödykkeitä kirjanpitoarvoa korkeampaan arvoon, voi aineellisten hyödykkeiden sisäisten katteiden merkitys olla olennaisen suuri. Vaihto-omaisuuteen tai aineellisiin hyödykkeisiin sisältyvät sisäiset katteet voidaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Konserniyhteisöjen välistä ei-palautettavaa liittymismaksua käsitellään sisäisen katteen luontoisena. Konserniyhteisöjen väliset ei-palautettavat liittymismaksut, jotka on kirjattu maksajan kirjanpidossa tase-erään Maa- ja vesialueet ja saajan kirjanpidossa myyntituottoihin, liikelaitoksessa liikevaihtoon, eliminoidaan. Edellisten tilikausien aikana kertyneet liittymismaksut eliminoidaan maa- ja vesialueiden sekä edellisten tilikausien ylijäämän kesken ja tilikaudella kertyneet maa- ja vesialueiden ja toimintatuottojen kesken.

Jos tilikauden aikana toteutetun keskinäisen liiketapahtuman yhteydessä on maksettu sisäistä katetta (voittoa, joka syntyy luovutushinnan ja kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon erotuksena), se sisältyy hyödykkeen luovuttaneen yhteisön tilikauden tulokseen. Jos hyödyke on edelleen luovutettu kuntakonsernin ulkopuolelle, ei tällaista erää oteta erikseen huomioon konsernitilinpäätöstä laadittaessa konsernista ulos tapahtuneen luovutuksen tuloksesta riippumatta.

5 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

5.1 Yleistä

Konsernin sisäinen tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno on sisäinen erä, joka eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Itse perustetun tytäryhteisön perustamishetken oma pääoma vastaa pääsääntöisesti osakkeiden tai osuuksien hankintamenoa. Sen sijaan hankitun tytäryhteisön oma pääoma ja osakkeiden tai osuuksien hankintameno eroavat usein toisistaan. Tästä syystä on annettu erikseen ohjeet itse perustetun tytäryhteisön ja hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminoinnista. [2015]

Kunnan konsernitilinpäätöksen omistuksen eliminointimenetelmä vastaa olennaisilta osin hankintamenomenetelmää. Eliminointiero ei kuitenkaan pääsääntöisesti kohdisteta konsernitaseessa omaisuus- ja velkaerille, vaan ne kirjataan oman pääoman lisäykseksi tai vähennykseksi riippumatta siitä, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet eliminointieron syntymiseen. Mikäli eliminointiero kohdistetaan omaisuus- tai velkaerille, konsernitaseeseen voi syntyä konserniaktiivaa tai -passiivaa. [2015]

5.2 Itse perustetun tytäryhteisön omistuksen eliminointi

Itse perustetun tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan yhtiöön sijoitettua omaa pääomaa vastaan tai omistusosuuden ollessa alle sataprosenttinen, konsernin omistuksen mukaista osuutta vastaan. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeaa yhtiön omaan pääomaan kirjatusta määrästä, eliminointiero kirjataan konsernin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Perustamistilikaudella ero kirjataan tuloslaskelman erään Omistuksen eliminointierot ja sen jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot eritellään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. [2015]

Jos tytäryhteisö kirjaa oman pääoman erien välisiä siirtoja, muutetaan omistuksen eliminointia vastaavasti. Jos esimerkiksi osakepääomaa korotetaan rahaston pääomasta tehtävällä siirrolla, aiemmin rahastopääomaa vastaan tehty eliminointi muutetaan osakepääomaa vastaan tehtäväksi eliminoinniksi. [2015]

5.3 Hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminointi

Hankitun tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman osuus ja osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeavat usein toisistaan. Osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan tytäryhteisön oman pääoman eristä hankintahetkellä konsernille kuuluvaa osuutta vastaan. Arvonkorotusrahastoa tai käyvän arvon rahastoa ei voi kuitenkaan käyttää eliminointiin. Tytäryhteisön omaan pääomaan luetaan myös poistoero ja vapaaehtoiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettynä. Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään hankintatilikaudella konsernituloslaskelmassa Poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, erään Omistuksen eliminointierot. Hankintatilikauden jälkeen eliminointiero kirjataan edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot eritellään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. [2015]

Omistuksen eliminointi saattaa vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti silloin, kun kunta on ostanut koko osakekannan yhtiöstä, joka on aiemmin perustettu pienellä osakepääomalla ja yhtiön arvo on noussut huomattavaksi esimerkiksi kiinteistön arvonnousun johdosta. Tällöin arvonnousua vastaava määrä osakkeiden hankintamenossa vähentää koko määrällään konsernin omaa pääomaa. Jos eliminointiero on konsernin kannalta olennainen, eron kirjaamisessa voidaan noudattaa hankintamenomenetelmän periaatteita, jotka on esitetty kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa koskevassa yleisohjeessa (7.11.2006).

Hankinta-ajankohdalla tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä hetkeä, jolloin omistusoikeus tai jollain muulla tavalla muodostunut määräysvalta hankittuun tytäryhteisöön on siirtynyt. Jos tytäryhteisö on hankittu sellaisena ajankohtana, jolle tytäryhteisö on laatinut tilinpäätöksen, hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä saadaan tuosta tilinpäätöksestä tai voidaan selvittää sen perusteella. Muussa tapauksessa oman pääoman määrä selvitetään hankinta-ajankohdalle laadittavan välitilinpäätöksen tai muun laskelman perusteella. Jos hankinta-ajankohta on lähellä sellaista ajankohtaa, jolle tytäryhteisö laatii tilinpäätöksen tai välitilinpäätöksen (KPL 6:5 §) esimerkiksi osavuosisikatsausta varten, voidaan lähtökohtana käyttää tuon tilinpäätöksen

töksen tai välitilinpäätöksen osoittamaa omaa pääomaa. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin KPL 1 ja 3–5 luvun säännöksiä (KPL 6:5.3 §).

Hankintahetken oman pääoman eliminointi voidaan yleensä tehdä siinä järjestyksessä, että eliminoitava määrä vähennetään tilinpäätösajankohdan oman pääoman eristä kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminoitavaa riittää. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa eliminointia ensin osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan oman pääoman eristä. Tämä järjestys perustuu oletukseen, että sidotun oman pääoman erät ovat syntyneet pääomansijoituksina ja mahdollisesti lisäksi siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. Jotta tytäryhteisön oman pääoman erät säilyvät samanlaisina, eliminointia ei saa kohdistaa arvonkorotusrahastoon eikä muihin sellaisiin sidotun oman pääoman eriin, jotka ovat syntyneet muilla tavoin kuin siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. [2015]

5.4 Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin

Jos tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin kirjatun arvonkorotuksen perusteena ovat tytäryhteisölle hankinnan jälkeen kertyneet voitot tai arvonalennuksen perusteena tytäryhteisölle hankinnan jälkeen kertyneet tappiot, ovat ne jo vaikuttaneet konsernitilinpäätökseen tytäryhteisön tilinpäätöksen yhdistelyn kautta.

Tytäryhteisöosakkeisiin tai -osuuksiin tehdyt arvonkorotukset tai arvonalennukset peruutetaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, koska ne ovat konsernin näkökulmasta sisäisiä kirjanpitomerkintöjä. Peruuttamisen avulla estetään arvonkorotuksen tai arvonalennuksen esittäminen kahteen kertaan konsernitilinpäätöksessä.

5.5 Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi

Yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta ei kirjata pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin, minkä vuoksi omistusta ei eliminoida tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin tavoin. Yhdistysten ja säätiöiden peruspääomat esitetään konsernitaseessa peruspääoman jälkeen esitettävällä erillisellä rivillä *Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat*, koska erät eivät ole vapaasti konsernin käytettävissä. Oman pääoman erät on eriteltävä konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.

Jos yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta tai annettua rahoitusosuutta on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin, aktivoitu määrä on eliminoitava konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Sijoituksen tai rahoitusosuuden tilikaudella aktivoitu määrä vähennetään tilikauden tuloksesta. Myöhemmillä tilikausilla pitkävaikutteisista menoista kirjattu poisto eliminoidaan tuloslaskelmasta ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä. Jäljellä oleva aktiivaerä eliminoidaan pitkävaikutteisista menoista ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä.

6 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet tytäryhteisöjen tulok-
sista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konser-
nituloslaskelmassa, KPL 6:7.2 §). Vastaavasti muiden kuin konserniyhteisöjen
omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista mer-
kitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa,
KPL 6:7.3 §). Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen.

Tytäryhteisön omaan pääomaan luetaan poistoero ja vapaaehtoiset varaukset las-
kennallisella verovelalla vähennettynä. Vähemmistöosuus erotetaan näin määritel-
lystä omasta pääomasta. Vastaavasti menetellään poistoeron ja vapaaehtoisten va-
rausten muutosten osalta laskettaessa vähemmistön osuutta tytäryrityksen tulokses-
ta. Koska poistoero ja vapaaehtoiset varaukset laskennallisella verovelalla vähen-
nettyinä ovat rinnastettavissa omaan pääomaan, ei vähemmistölle näistä kuuluvaa
osuutta tällöin tule luettavaksi konsernin emon hyväksi missään muodossa. [2015]

Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai
sen jälkeen. Konserniyhteisöjen taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee sil-
ti aina eliminoida kokonaisuudessaan yhteisön omistusosuudesta riippumatta. Vä-
hemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä
ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään. Jos vähem-
mistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin tulok-
seen ja omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja
vähemmistön kesken.

Vähemmistöosuutta määritettäessä otetaan välittömän omistuksen lisäksi huomioon
myös välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistön välillinen omistus syntyy sii-
nä tapauksessa, että tytäryhteisö, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omis-
taa osuuden toisesta tytäryhteisöstä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti
osuus myös jälkimmäisen tytäryhteisön tuloksesta ja omasta pääomasta. Jos lisäksi
tämä tytäryhteisö omistaa edellisen tytäryhteisön osakkeita välittömästi tai välilli-
sesti toisen konserniyhteisön kautta, kyseessä on kertaantuva omistus.

Osakeyhtiömuotoisessa tytäryhteisössä voi olla kaksi tai useampia osakelajeja.
Osakelajeihin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymi-
seen, mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta
merkittävää on sitä vastoin osakkeiden erilainen oikeus tytäryhteisön tulokseen ja
omaan pääomaan. Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esi-
merkiksi oikeutettuja tietyn suuruiseen vähimmäisosinkoon. Tällöin tytäryhteisön
tuloksesta tai, jos se ei riitä, muusta vapaasta omasta pääomasta erotetaan vähem-
mistön osinko-oikeuden mukainen osuus. Vähemmistöosakkeilla voi myös olla yhtiö-
järjestyksen määräyksen nojalla tytäryhteisöä purettaessa erilainen oikeus sen
varoihin kuin konserniyhteisöjen omistamalla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta
pääomasta lasketaan tällöin varojen jakoa koskevan yhtiöjärjestyksen määräyksen
mukaan.

Mitä edellä on sanottu osakeyhtiömuotoisesta tytäryhteisöstä, koskee soveltuvin
osin myös muussa muodossa toimivien tytäryhteisöjen vähemmistöosuuksien erot-
tamista konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

Ellei yhtiöjärjestyksestä, yhteisön säännöistä, osakassopimuksesta tai muusta syystä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos tytäryhteisön oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistöosuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi saaminen vähemmistöltä. Vähemmistöosuus negatiivisesta omasta pääomasta merkitään konsernitaseeseen saamiseksi vähemmistöltä vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on sitoutunut suorittamaan osuutensa tytäryhteisön tappioista. Jos tytäryhteisö, jonka oma pääoma on negatiivinen, alkaa tuottaa voittoa, erotetaan voitosta vähemmistöosuus vasta sen jälkeen, kun konsernitaseeseen yhdisteltävä tytäryhteisön oma pääoma on muuttunut positiiviseksi.

Myös poisto-oikaisusta on erotettava vähemmistöosuus. Vähemmistöosuus voidaan erottaa joko ennen poisto-oikaisujen tekemistä tai niiden jälkeen. Vähemmistöosuuden erottamisen ja poisto-oikaisun keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään. Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen poisto-oikaisua, tulee poisto-oikaisu jakaa konsernin ja vähemmistön kesken.

Jos poisto-oikaisun tekeminen johtaa tytäryhteisössä tappiolliseen yhdisteltävään tilinpäätökseen, ei vähemmistöosuutta poisto-oikaisusta voida erottaa. Konsernin oman pääoman jatkuvuuden vuoksi on tällöin kuitenkin oikaistava negatiivisen oman pääoman aiheuttanutta erää, jotta oman pääoman muiden erien suuruus säilyy konsernitilinpäätöksessä muuttumattomana. Esimerkki vähemmistöosuuden erottamisesta on esitetty liitteessä 10.

Yhdistyksen tai säätiön vähemmistön osuutena erotetaan yhdistyksen tuloksesta ja taseen osoittamasta omasta pääomasta sellainen osuus, joka vastaa yhdistyksen säännöissä määritettyä muiden kuin kunnan osuutta tuloksesta sekä varoista ja veloista toimintaa lopetettaessa.

7 Kuntayhtymän yhdisteleminen

7.1 Kuntayhtymän yhdistelemisessä noudatettava menettely

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot niistä kuntayhtymistä ja liikelaitoskuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Yhdistelyyn eivät vaikuta yhdisteltävän kuntayhtymän tai liikelaitoskuntayhtymän mahdolliset äänivaltarajoitukset.

Kuntayhtymän yhdistelyssä kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen noudatetaan soveltuvin osin tässä yleisohjeessa tytäryhteisön käsittelyn yhteydessä esitettyjä menettelytapoja. Vähemmistöosuutta ei kuitenkaan eroteta, koska kuntayhtymän jokaisesta tilinpäätöserästä yhdistellään vain kunnan tai kuntayhtymän omistusta vastaava osuus ja konsernin ulkopuolisten omistajien osuutta ei lainkaan yhdistellä konsernitilinpäätökseen.

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät liitetiedot yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

7.2 Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen

Konserniyhteisöjen ja kuntayhtymän välisistä liiketapahtumista aiheutuneet sisäiset erät vähennetään konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa. Vastaavalla tavalla eliminoidaan konserniyhteisöjen ja liikelaitoskuntayhtymän väliset sisäiset tapahtumat. Sisäiset erät vähennetään näin ollen vasta sen jälkeen, kun kuntayhtymä on yhdistelty peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Kahden kuntayhtymän väliset sisäiset erät vähennetään pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Kuntayhtymän jäsenelleen peruspääoman jäsenosuuksien suhteessa suorittama olennainen ylijäämän palautus (tai alijäämän kattaminen) oikaistaan sisäisen voitonjaon tavoin konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa⁶.

Mikäli osuus kuntayhtymän alijäämästä on merkitty jäsenkunnan kirjanpitoon pakollisena varauksena, tulee myös se eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa (kuntajaoston lausunto 113/2015). [2015]

Kuntayhtymien tilinpäätöksiä yhdisteltäessä eliminoidaan niiden ja konserniyhteisöjen välisissä luovutuksissa syntyneet, olennaiset aktivoituneet sisäiset katteet sekä sisäisten katteiden muutokset peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa. Epäolennaisia negatiivisia sisäisiä katteita ei tarvitse pääsääntöisesti eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin ja kuntayhtymän välillä realisoivat luovutustappion myös konsernitilinpäätöksessä.

Vastaavalla tavalla eliminoidaan myös konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien kuntayhtymien välisissä luovutuksissa syntyneet, olennaiset aktivoituneet sisäiset katteet. Kuntayhtymien väliset sisäiset katteet eliminoidaan pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien välisiä olennaisia, ei-palautettavia liittymismaksuja käsitellään sisäisen katteen luontoisena. Eliminointi tehdään peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa siten kuin kohdassa 4.3 on esitetty.

Vastaavalla tavalla menetellään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien kuntayhtymien välisten olennaisten liittymismaksujen osalta.

7.3 Omistuksen eliminointi

Kuntayhtymäosuuksien hankintameno eliminoidaan kunkin tilikauden päättyessä olevaa peruspääomaosuutta vastaan. Jos kuntayhtymäosuuksien hankintameno on

6

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on lausunnossaan 36/1998 todennut kuntayhtymälle, että jos ylijäämän palauttamisen ja alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu peruspääomaosuuksien suhde, ylijäämän palautus jäsenkunnille kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä edellisten tilikausien ylijäämän vähennykseksi ja jäsenkunnassa tuloslaskelmaan muuksi rahoitustuotoksi ja alijäämän kattaminen kuntayhtymässä edellisten tilikausien yli- ja alijäämän tilille ja jäsenkunnassa avustuskuluksi.

suurempi kuin kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta, eliminointiero vähennetään konsernin oman pääoman muista eristä. Jos kuntayhtymäosuuden hankintameno on pienempi kuin kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta, eliminointiero lisätään konsernin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Eliminointieron käsittelyssä noudatetaan vastaavia periaatteita kuin tytäryhteisöjen omistuksen eliminoinnissa. Nämä periaatteet on kuvattu luvussa 5.

Liikelaitoskuntayhtymässä kunnan omistus voi perustua paitsi suoraan, myös välilliseen omistukseen kuntayhtymän kautta. Tällöin kunnan ja liikelaitoskuntayhtymän sisäiset erät eliminoidaan kokonaisomistusprosentin mukaisessa suhteessa, jotta sisäiset erät tulevat kokonaisuudessaan eliminoiduksi konsernitilinpäätöksessä.

Kunnan ja kuntayhtymän yhdessä omistaman tytäryhteisön eliminoinnissa on huomioitava kunnan suoran omistuksen eliminoinnin lisäksi kuntayhtymän kautta tulevan välillisen omistuksen eliminointi, jotta konsernin sisäinen omistus tulee eliminoiduksi konsernitilinpäätöksessä kokonaan. Jos välillistä omistusta ei eliminoida, kunnan konsernitaseeseen jää konsernin sisäistä omistusta kuntayhtymän kautta tulevassa osakkeiden hankintamenoissa ja osakepääomassa. Myös vähemmistöosuuden erottamisessa tulee huomioida kuntayhtymän kautta tuleva välillinen vähemmistö. Vähemmistöosuutena erotetaan tällöin muiden kuntayhtymän jäsenkuntien ja mahdollisten muiden omistajien osuudet tytäryhteisön omasta pääomasta.

Esimerkki kuntayhtymän yhdistelystä kunnan konsernitilinpäätökseen on esitetty liitteessä 6.

8 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

8.1 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus

Kunnan konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisön voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta. Omistusosuuden määrää laskettaessa otetaan huomioon myös kuntayhtymien kautta tuleva omistusosuus, jos yhdistelyssä osuuden vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on olennainen.

Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tai jos yhdistelemistä rajoittaa kirjanpitolain muu kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä⁷ tarkoitettu seikka. (KPL 6:12.2 §).

7

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;
- 3) poikkeuksellisesti konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden

Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyhteisöstä on esitettävä konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, kotipaikka, konserniyhteisöjen omistusosuus, omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä sekä peruste yhdistelemättä jättämiselle (KPA 4:3.1 § 4 kohta).

8.2 Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely

Osakkuusyhteisöjen tilinpäätökset muutetaan, jos mahdollista, ennen yhdistelyä siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti kunnassa noudatettuja tilinpäätösperiaatteita. Keskeisin muutos on poistojen muuttaminen kunnan poistosuunnitelman mukaisiksi. Yhdenmukaiseksi muuntamisessa sovelletaan olennaisuuden periaatetta. Konsernitilinpäätöksen laativalla kunnalla ei kuitenkaan ole määräysvaltaa osakkuusyhteisössä, joten sillä ei välttämättä ole käytettävissään riittävästi tietoa tällaista muuttamista varten.

Konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyhteisön tilinpäätöksessä on noudatettu merkittävästi kunnan arvostus- ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita. Perusteluna tulee useimmiten kysymykseen maininta, että tietoja osakkuusyhteisön tilinpäätöksen muuttamiseksi kunnan tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi ei ole ollut saatavissa.

Osakkuusyhteisö yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen sovelletun pääomaosuusmenetelmän mukaisesti. Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot yhdistellään niin, että konserniyhteisöjen omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyhteisön tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiota kuluksi. Konsernin osuus osakkuusyhteisön aikaisempien tilikausien tuloksesta ja muista oman pääoman muutoksista aikaisemmilla tilikausilla lisätään konsernitaseessa osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon ja konsernin edellisten tilikausien yli-/alijäämään (tai vähennetään molemmista, jos kertynyt tulos tai muu oman pääoman muutos on negatiivinen). Osakkuusyhteisöltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus vähennetään konsernin yli-/alijäämästä ja osakkeiden hankintamenosta.

Osakkuusyhteisön omaan pääomaan luetaan myös poistoeron ja vapaaehtoisten varusten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Osakkuusyhteisön voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varusten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella (KPL 6:13.5 §).
[2015]

Osuus osakkuusyhteisön tuloksesta ja oman pääoman muutoksesta yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli osakkuusyhteisö. Osuus myydyin osakkuusyhteisön tuloksesta yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntiajankohtaan asti. Jos oikean ja riittävän kuvan antaminen ei vaarannu, voidaan

tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

osuus osakkuusyhteisön tuloksesta myyntitilikaudelta jättää yhdistelemättä, jolloin myynnin vaikutus konsernille esitetään edellisen tilinpäätöksen perusteella.

Osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyhteisön kirjanpitoarvo konsernitaseessa tulisi vähennyksen jälkeen olemaan negatiivinen. Poikkeuksen voi muodostaa tilanne, jossa konserni on sitoutunut osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen.

Osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus Osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)".

Poikkeustilanteita⁸, jotka eivät ole yleisiä kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa, ei tässä ohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellä. Niiden tulkinnassa noudatetaan soveltuvien osin kirjanpitolausokunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta* (7.11.2006).

8.3 Sisäisten katteiden vähentäminen

Osakkuusyhteisöjen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä vähennetään konsernin omistuosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyhteisön ja konserniyhteyksien kesken syntyneistä, merkittävistä taseeseen aktivoituista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot ovat saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Konserni- tai osakkuusyhteisön taseeseen sisältyvät sisäiset katteet vähennetään konsernitaseessa osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvosta. Konserni- tai osakkuusyhteisön tulokseen sisältyvä sisäisen katteen muutos eliminoidaan konsernituloslaskelmassa osakkuusyhteisön tulososuudesta. Vain sellaiset osakkuusyhteisön ja konserniyhteisöjen väliset sisäiset katteet, jotka ovat syntyneet osakkuusyhteisösuhteen alkamisen jälkeen, vähennetään.

8.4 Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyhteisön tilinpäätös

Osakkuusyhteisön tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

Jos osakkuusyhteisön tilikausi poikkeaa konsernin tilikaudesta, osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivälle laaditun välitilinpäätöksen perusteella. Jos välitilinpäätöstä tai tilinpäätöstä ei tästä ajankohdasta ole saatavissa, osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot yhdistellään osak-

8

Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi konserniyhteisöjen sitoutuminen osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen ja suunnattu osakeanti (luku 9.3, viittaukset Kirjanpitolausokunnan yleisohjeeseen konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006) osakkuusyhteyksien omistamat konserniyhteyksien osakkeet tai osuudet (luku 9.8.) ja osakkuusyhteyksien osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonorotukset ja arvonalennukset (luku 9.9.).

kuusyhteisön välitilinpäätöksestä tai tilinpäätöksestä antaman arvion tai sen viimeksi laatiman välitilinpäätöksen taikka näiden puuttuessa viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.

Jos osakkuusyhteisö laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, sovelletaan osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskevia säännöksiä osakkuusyhteisön konsernitilinpäätöksen tietoihin.

9 Konsernirakenteen muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä

9.1 Yleistä

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7.1 §). Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tällaisesta kokonaisuudesta myös konsernirakenteiden ulkoiset muutokset, esimerkiksi tytäryhteisön tai sen osan hankkiminen tai myyminen, tulee esittää niin kuin kyseessä olisi yksi yhteisö eli siten kuin samat omaisuus- ja velkaerät olisi hankittu tai myyty erillisinä. Konsernin sisäisillä muutoksilla, kuten kokonaan omistetun tytäryhteisön sulautumisella tai purkamisella ei ole lähtökohtaisesti vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittävällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa (KPA 4:2 § 6 kohta).

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa oman pääoman jatkuvuuden periaatetta. Konsernin oma pääoma voi lähtökohtaisesti lisääntyä tai vähentyä edellisen konsernitilinpäätöksen osoittamasta omasta pääomasta vain samoista syistä kuin yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksissä eli tilikauden tuloksella, konsernin ulkoisella voitonjaolla ja arvonkorotuksella. Konsernirakenteen muutosten yhteydessä oman pääoman jatkuvuus tarkoittaa sitä, että konsernirakenteen ulkoisista muutoksista, esimerkiksi tytäryhteisön myynnistä, esitetään konsernituloslaskelmassa vain niiden vaikutus konsernin omaan pääomaan. Näin välttyään esittämästä jo aikaisempina tilikausina konsernin tuloslaskelmaan sisältyneitä eriä toistamiseen myyntivoittona tai -tappiona. Konsernirakenteen muutosten käsittelystä konsernitilinpäätöksessä on esimerkkejä liitteessä 13.

9.2 Tytäryhteisön myyminen

Kun tytäryhteisön osakkeet tai osuudet myydään, muodostuu erillistilinpäätöksen myyntivoitto tai -tappio myyntihinnan ja myytyjen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvon erotuksena. Konsernin näkökulmasta myynnin kohteena ovat tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien sijasta tytäryhteisön omaisuus- ja velkaerät sellaisina kuin ne sisältyvät konsernitaseeseen. Konsernituloslaskelmaan merkittävä myyntivoitto tai -tappio muodostuu siten, että tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien myyntihinnasta vähennetään tytäryhteisön konsernitaseeseen merkittyjen omaisuus- ja velkaerien arvojen erotus. Tytäryhteisön myynnin tulosvaikutus on yleensä

erisuuruinen erillistilinpäätöksessä ja konsernissa. Ero voi aiheutua muun muassa seuraavista syistä:

- myydyn tytäryhteisön hankinnan jälkeen kerryttämät voitot ja tappiot
- myydyn tytäryhteisön omaisuus- ja velkaeriin kohdennettu konserniaktiiva tai -passiiva ja konserniliikearvo tai -reservi sekä niistä tehdyt poistot ja vähennykset
- tytäryhteisön myynnin johdosta konsernitilinpäätöksessä realisoituvat sisäiset vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien katteet
- tytäryhteisön osakkeista tehdyt arvonalennukset.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa oikaistaan osakkeet tai osuudet omistaneen yhteisön tuloslaskelmaan merkittyä myyntivoittoa tai -tappiota vastaamaan konsernin kannalta laskettua myyntivoiton tai -tappion määrää.

Jos tytäryhteisö myydään kesken tilikauden, tytäryhteisön tuloslaskelma sisällytetään konsernin tuloslaskelmaan myyntiajankohtaan saakka ja tuloslaskelman osoittama tulos merkitään vastakkaismerkkisenä samalle tuloslaskelman riville kuin myynnistä syntynyt voitto tai tappio. Näin menetellen tytäryhteisön myyntivoiton tai -tappion määräksi muodostuu tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien myyntihinta vähennettynä tytäryhteisön omaisuus- ja velkaerien konsernitasearvojen erotuksella myyntiajankohtana. Jos tuloslaskelman merkitys on vähäinen, voidaan tytäryhteisön tuloslaskelma myyntiajankohtaan saakka jättää yhdistelemättä konsernituloslaskelmaan. Tällöin tytäryhteisön myyntivoitto tai -tappio lasketaan edellisen konsernitaseen arvojen perusteella.

Edellä selostettua periaatetta noudatetaan myös osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien myyntituloksen laskennassa. Myytäessä tytäryhteisön tai osakkuusyhteisön osakkeista vain osa tulee edellä selostettua menettelyä soveltaa myydyn omistusosuuden osalta.

9.3 Tytäryhteisöjen sulautuminen

Kirjanpitolaissa ei ole sulautumista koskevia erityisiä säännöksiä. Osakeyhtiölain sulautumista koskevat säännökset sisältyvät lain 16 lukuun. Osuuskuntalain sulautumista koskevat säännökset sisältyvät lain 20 lukuun. Avoimia ja kommandiittiyhtiöitä koskevat säännökset sulautumisesta sisältyvät avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 8 lukuun. Säätiön sulautumista koskevat säännökset sisältyvät säätiölain (487/2015) 11 lukuun. Mainituissa säännöksissä ei ole kirjanpitoa koskevia erityisiä säännöksiä.

OYL sisältää yhtiöoikeudelliset säännökset kolmelle eri sulautumistyyppille:

- absorptiosulautuminen (ns. tavallinen fuusio); vastaanottava yhtiö ja yksi tai useampi yhtiö sulautuvat
- kombinaatiosulautuminen; vähintään kaksi sulautuvaa yhtiötä sulautuu perustamalla yhdessä vastaanottavan yhtiön
- tytäryhtiösulautuminen; absorptiosulautuminen, jossa vastaanottava yhtiö omistaa kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet.

Seuraavassa käsitellään vain tytäryhtiösulautumista.

Tytäryhteisön sulautuminen toiseen konserniyhteisöön, tavallisesti sen emoyhteisöön, on konsernin kannalta sisäinen liiketapahtuma. Sulautumisella ei siten saa olla vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.

Konsernisuhteessa emoyhteisö hallitsee tytäryhteisön omaisuus- ja velkaeriä välillisesti tytäryhteisönsä osakkeiden tai osuuksien omistuksen perusteella. Sulautumisessa emoyhteisö ottaa nämä omaisuus- ja velkaerät välittömästi suoraan haltuunsa.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee noudattaa samoja periaatteita kuin sulautuneen yhteisön käsittelyssä olisi noudatettu, jos sulautumista ei olisi tapahtunut. Vastaanottavan konserniyhteisön kirjanpidossa syntyvä sulautumiserotus muodostuu sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvon ja sulautumisajankohdan oman pääoman erotuksena. Konsernitilinpäätöksessä sulautumiserotusta on käsiteltävä niin, että konsernin oman pääoman jatkuvuus säilyy. Sen vuoksi vastaanottaneen konserniyhteisön tilinpäätökseen sisältyvä sulautumiserotus peruutetaan ja tilanne palautetaan konsernitilinpäätöksessä sellaiseksi kuin sulautumista ei olisi tapahtunut. Sulautuneen ja vastaanottaneen yrityksen välisten sisäisten katteiden eliminointia jatketaan siitä, mihin eliminoinnissa jäätiin edellisessä konsernitilinpäätöksessä.

Konsernituloslaskelmaan sisällytetään sulautuneen yhteisön tuloslaskelma sulautumistilikaudelta, koska konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen.

10 Konsernituloslaskelma ja -tase, konsernin rahoituslaskelma, liitetiedot, toimintakertomus sekä yhdistelylaskelmat

10.1 Yleistä

Konsernitilinpäätös laaditaan pääsääntöisesti samalla rahayksikkötarkkuudella kuin konserniyhteisöjen tilinpäätökset. Konsernitilinpäätös saadaan olennaisuuden periaatetta noudattaen laatia myös tuhansin euroin.

10.2 Konsernituloslaskelma ja -tase

Kunnan konsernituloslaskelma laaditaan liitteessä 2 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernituloslaskelmakaava on laadittu olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteita noudattaen yleispiirteisempänä kuin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tuloslaskelmaohjeen mukainen tuloslaskelmakaava. Kunnan konsernituloslaskelman katsotaan antavan riittävän informaation kuntakonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös yleispiirteisemmällä tasolla esitettynä.

Kunnan tuloslaskelmakaava poikkeaa kirjanpitoasetuksen mukaisista liike-, järjestö- ja kiinteistökaavoista. Myös tuloslaskelman erien sisällössä on eroja. Liike-, järjestö- tai kiinteistökaavaa soveltaneiden tytäryhteisöjen tuloslaskelman tuotot ja ku-

lut yhdistellään siihen konsernituloslaskelman nimikeryhmään, joihin ne luonteensa perusteella kuuluvat.

Ammatillisen koulutuksen ja ammattikorkeakoulujen yksikköhintarahoitusta, joka on esitetty toimintatuotoissa, esimerkiksi kuntayhtymän myyntituottoina tai osakeyhtiön liikevaihtona, esitetään kunnan konsernituloslaskelmassa kohdassa *Valtionosuudet*. Perusteluna esittämistavalle on, että konsernitilinpäätös tulee laatia siten kuin kyse olisi yhdestä kirjanpitovelvollisesta. Jos ammatillinen koulutus tai ammattikorkeakoulutus järjestettäisiin kunnan omana toimintana, yksikköhintarahoitusta esittäisiin valtionosuuksissa. Kuntayhtymien omissa konsernitilinpäätöksissä siirtoa valtionosuuksiin ei tehdä. Kuntien valtionosuuksiin sisällytetty yksikköhintarahoitusta on eriteltävä konsernitilinpäätöksen liitetietona kohdassa valtionosuuksien erittely.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätöksen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät *Valmistus omaan käyttöön* ja *Valmisteverastojen muutos* -erät merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakulujen oikaisuksi.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätöksen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin. Rahoituslaskelmassa erät esitetään ennen tulorahoituksen korjauseriä. [2015]

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (KPA 3:2.4 §).

Kunnan konsernitase laaditaan soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseyleisohjeessa kunnille ja kuntayhtymille antamaa tasekaavaa noudattaen. Konsernitaseen kaava on esitetty liitteessä 3. Jos kunta tai kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyvien vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen. Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa. [2015]

Sijoitusten rivillä Osakkuusyhteisöosuudet esitetään pääomaosuusmenetelmän mukaisesti yhdistellyt osakkuusyhteisöjen osakkeet ja osuudet. Mahdolliset yhdistelmättä jätettyjen osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot sisällytetään Muihin osakkeisiin ja osuuksiin. Eri periaatteilla arvostetut osakkeet ja osuudet esitetään siten omilla riveillään. [2015]

Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen. [2015]

Laskennalliset verosaamiset merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi lainasaamisten jälkeen ja laskennalliset verovelat erilliseksi eräksi siirtovelkojen jälkeen. [2015]

Kunnan konsernitase voidaan esittää myös yleispiirteisempänä, liitteessä 4 esitetyn lyhennetyn konsernitaseen kaavan mukaisena. Tällöin laskennalliset verosaamiset

merkitään korottomiin saamisiin ja laskennalliset verovelat merkitään korottomaan vieraaseen pääomaan ja ne eritellään liitetiedoissa. [2015]

10.3 **Konsernin rahoituslaskelma**

Kuntakonsernin rahoituslaskelma voidaan periaatteessa laatia joko yksittäisten konserniyhteisöjen rahoituslaskelmien yhdistelmänä, johon tehdään tarvittavat eliminoinnit konsernin sisäisten rahavirtojen vähentämiseksi tai konsernituloslaskelman ja -taseen sekä niitä täydentävien tietojen perusteella.

Kuntakonsernin rahoituslaskelma laaditaan vastaavilla periaatteilla kuin kunnan rahoituslaskelma. Rahoituslaskelman laadinnasta on annettu ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* (28.11.2006).

Vähemmistön osuus tilikauden tuloksesta on konsernituloslaskelmassa laskennallinen erä, joten sitä ei sisällytetä konsernin rahoituslaskelmaan. Jos osakkeita tai osuuksia on luovutettu konsernin ulkopuolelle tai hankittu konsernin ulkopuolelta, tulee tästä johtuva rahavirta esittää investointien rahavirrassa. Tytäryritysten vähemmistöomistajille maksetut osingot sisällytetään konsernin rahoituslaskelmassa oman pääoman muutoksiin rahoituksen rahavirrassa. Jos konsernin rahoituslaskelma laaditaan kahden konsernitaseen muutoksen perusteella, on oman pääoman muutosta laskettaessa otettava huomioon vähemmistön osuutta koskevat kirjaukset, joilla ei ole vaikutusta rahavirtoihin.

Osuus osakkuusyhteisön tuloksesta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen yhteydessä. Osuus osakkuusyhteisön tuloksesta ei kuitenkaan ole rahavirta, minkä vuoksi erän vaikutus tulee eliminoida konsernin rahoituslaskelmassa tulorahoituksen korjauserissä. Osakkuusyrittäältä saadut osingot ovat sen sijaan rahavirtaa. Koska osingot on eliminoitu osakkuusyhteisöjen yhdistelyssä, on ne palautettava konsernin rahoituslaskelmassa toiminnan rahavirtaan tulorahoituksen korjauserissä.

Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäykseksi sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennykseksi. Laskettaessa rahoituslaskelman investointien määrää konsernitaseen erien muutosten perusteella on otettava huomioon osakkuusyhteisöosuuksiin tehdyt kirjaukset, joilla ei ole vaikutusta rahavirtoihin.

Konsernirakenteiden muutokset esitetään rahoituslaskelmassa investointien rahavirtoina rahavarojen muutosta lukuun ottamatta. Esimerkiksi myydyin tytäryhteisön myyntihinta merkitään konsernin rahoituslaskelmaan pysyvien vastaavien luovutustuloihin vähennettynä tytäryhteisön myyntihetken rahavaroilla. Tytäryhteisön myynnistä aiheutuva rahavarojen muutos sisältyy konsernin rahavarojen muutokseen. Myynnistä aiheutuvaa muiden omaisuuserien ja pääomaerien vähenemistä ei saa esittää rahoituslaskelmassa tilikauden muutoksena.

Konsernituloslaskelman laskennallisia veroja ei oteta huomioon toiminnan rahavirrassa, koska laskennallisilla veroilla kuvataan tulevien tilikausien verovaikutuksia. Saamisten muutos esitetään vastaavasti rahoituksen rahavirrassa ilman laskennallis-

ten verosaamisten muutoksia ja korottomien velkojen muutos ilman laskennallisten verovelkojen muutoksia. [2015]

Konsernin rahoituslaskelman kaava on esitetty liitteessä 5.

10.4 Liitetiedot

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi liitetietoihin yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien liitetiedot, jossa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettavat eliminoinnit ja oikaisut tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa. Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen konsernitilinpäätöksessä olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kirjanpitolausakunnan kuntajaoston *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista* (11.12.2012) mukaisesti. Konsernin liitetiedot voidaan esittää yhdessä kunnan tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja.

Lisäksi kunnan on esitettävä konsernitilinpäätökseen yhdistelystä tytäryhteisöstä ja kuntayhtymästä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä tieto sen omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryhteisöstä ja kuntayhtymästä on esitettävä vastaavat tiedot ja peruste yhdistelemättä jättämiselle (KPA 4:3.1 §:n 1. ja 2. kohtaa soveltaen). Kirjanpitoasetusta laajemmat liitetiedot ovat perusteltuja kunnassa ja kuntayhtymässä kuntasektorin avoimuuden ja julkisuuden sekä luottamushenkilöiden tiedonsaannin vuoksi.

Kunnan on esitettävä konsernitilinpäätöksen liitetietoina osakkuusyhteisöstä nimi, kotipaikka, kuntakonsernin omistusosuus, sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 2:9.1 § 1 kohtaa soveltaen). Näiden tietojen avulla voidaan arvioida yhteisön merkitystä kuntakonsernin taloudelliseen asemaan. Vastaavat tiedot on esitettävä myös kaikista kuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

10.5 Toimintakertomus

Kunnan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa (KuntaL 115.1 §). Konsernitilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee yhdessä antaa oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon yhtiöitettyjen toimintojen laatu ja laajuus. Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. [2015]

Emoyhteisönä toimivan kunnan toimintakertomuksessa esitettävistä tiedoista annetaan ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta* (19.3.2013).

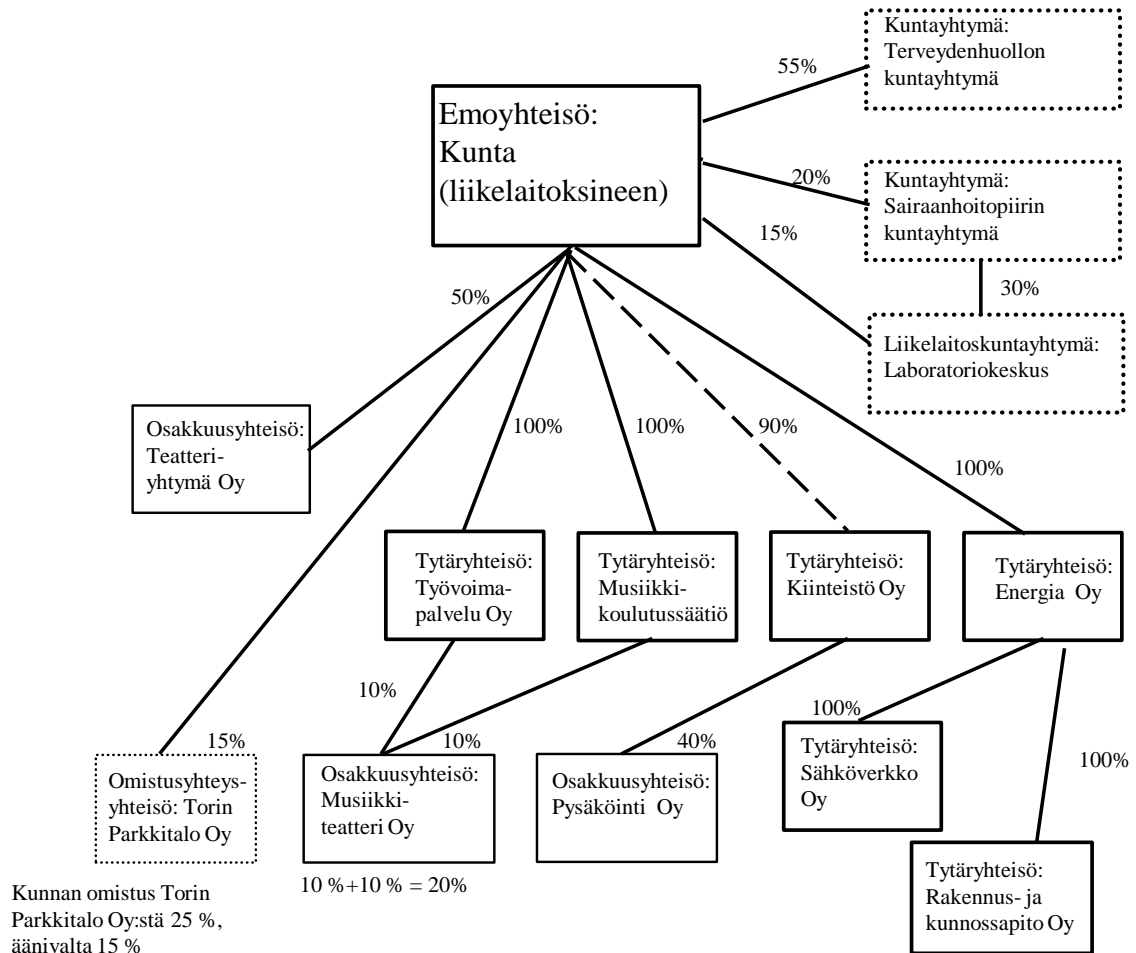
10.6 Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys

Konsernitilinpäätöstä varmentamaan laaditaan yhdistelylaskelmat. Näiden laskelmien sisällöstä ei ole KPL:ssa nimenomaisia säännöksiä. Yhdistelylaskelmat on laadittava siten, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen voidaan niiden avulla KPL 2:6 §:n mukaisesti vaikeuksista todeta.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

Konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelma sisällytetään kunnan tasekirjaan, joka säilytetään pysyvästi (Kansallisarkiston päätös KA 158/43/01). Konsernitilinpäätöstä laadittaessa syntynyt kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten, että 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät (KPL 6:19 § ja KPL 2:10.1 §). Muu konsernitilinpäätökseen liittyvä aineisto, kuten tytär-, osakkuusyhteisöjen ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot sekä konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen tositteet on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt KPL 2:10.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

ESIMERKKI KUNTAKONSERNIN RAKENTEESTA



- Tytäryhteisö: yhdistellään kokonaisuudessaan konsernitilinpäätökseen
- Kuntayhtymä: yhdistely suhteellisen omistussuuden mukaan
- Osakkuusyhteisö: yhdistely pääomaosuusmenetelmän mukaisesti
- Omistusyhteisyhteisö: ei yhdistelyä, lisätietoja liitetiedoissa
- Vähemmistöosuuden erottaminen

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 2

	(Tilikausi)	(Edellinen tilikausi)
Toimintatuotot	+	+
Toimintakulut	-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-	+/-
Toimintakate	=	=
Verotulot	+	+
Valtionosuudet	+	+
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	+	+
Muut rahoitustuotot	+	+
Korkokulut	-	-
Muut rahoituskulut	- +/-	- +/-
Vuosikate	=	=
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-
Omistuksen eliminointierot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät ¹	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössiirrot	+/-	+/-
Tilikauden verot	-	+/-
Laskennalliset verot	-/+	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 — 4 §:n kaavojen mukaisista tuloslaskelmakaavoista poistetaan nimikkeet Satunnaiset tuotot ja Satunnaiset kulut.

Vastaavasti kunnan tuloslaskelmakaavoissa ei esitetä satunnaisia eriä tilikaudesta 2016 lukien.

[2015]

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE

Liite 3

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja kesken-
 eräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus
 Aineet ja tarvikkeet
 Keskeneräiset tuotteet
 Valmiit tuotteet
 Muu vaihto-omaisuus
 Ennakkomaksut

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset**VASTAAVAA YHTEENSÄ****VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**PAKOLLISET VARAUKSET**

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen pääomat
 Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen
 Joukkovelkakirjalainat
 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 Lainat julkisyhteisöiltä
 Lainat muilta luotonantajilta
 Saadut ennakot
 Ostovelat
 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 Siirtovelat
 Laskennalliset verovelat

Lyhytaikainen

Joukkovelkakirjalainat
 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 Lainat julkisyhteisöiltä
 Lainat muilta luotonantajilta
 Saadut ennakot
 Ostovelat
 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 Siirtovelat
 Laskennalliset verovelat

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

[2015]

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE (lyhennetty)

Liite 4

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja kesken-
 eräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ**VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**PAKOLLISET VARAUKSET**

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**VIERAS PÄÄOMA**

Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma
 Pitkäaikainen koroton vieras pääoma
 Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma
 Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

[2015]

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 5

Toiminnan rahavirta		Tiedon lähde:
Vuosikate	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Satunnaiset erät ¹	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Tilikauden verot	-/+	Konsernituloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	Konsernitaseesta, -tuloslaskelmasta, liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta		=
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Antolainasaamisten vähennys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Oman pääoman muutokset		
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	Konsernitaseesta
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	Konsernitaseesta
Saamisten muutos	+/-	Konsernitaseesta
Korottomien velkojen muutos	+/-	Konsernitaseesta
Rahoituksen rahavirta		=
Rahavarojen muutos		+/-
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	+	Konsernitaseesta
Rahavarat 1.1.	-	Konsernitaseesta

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 — 4 §:n kaavojen mukaisista tuloslaskelmakaavoista poistetaan nimikkeet Satunnaiset tuotot ja Satunnaiset kulut.

Vastaavasti kunnan rahoituslaskelmakaavoissa ei esitetä satunnaisia eriä tilikaudesta 2016 lukien.

[2015]

ESIMERKKI KUNTAYHTYMÄN JA TYTÄRYHTEISÖN YHDISTELYSTÄ KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN

Liite 6

1 (17)

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:

Vuosi 1

	Eliminoidaan sisäiset ostot ja myynnit		
1)	Kunta on maksanut tytäryhteisölle toimitilan vuokraa	Per Toimintatuotot (tytäryhteisö) An Toimintakulut (kunta)	15
2)	Kunta on ostanut kuntayhtymältä palveluja 400:lla (osuus 18 %)	Per Toimintatuotot (kuntayhtymä) An Toimintakulut (kunta)	72
	Eliminoidaan sisäisten lainojen korot		
3a)	Kuntayhtymä on maksanut kunnalle korkoja 50 (osuus 18 %)	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kuntayhtymä)	9
3b)	Tytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (tytäryhteisö)	60
3c)	Kiinteistötytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kiinteistötytäryhteisö)	30
	Eliminoidaan sisäiset lainat		
4a)	Kunnan tytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan, lainapääomasta 500 erääntyy seuraavana vuonna 50	Per Pitkäaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	450
		Per Lyhytaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	50
4b)	Kunnan kiinteistötytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan	Per Lainat konserniyhteisöiltä (kiint.tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	200
4c)	Kunnan kuntayhtymälle myöntämä laina eliminoidaan (osuus 18 %)	Per Lainat kunnalta (kuntayhtymä) An Lainasaamiset kuntayhtymiltä (kunta)	54
	Eliminoidaan sisäiset katteet		
	Rakennuksen myynnistä aiheutunut sisäinen kate: emo on myynyt tytäryhteisölle tilikauden alussa rakennuksen hintaan 1 200, hintaan on sisältynyt sisäistä katetta 200. Tytäryhteisö poistaa rakennuksen 20 vuodessa.		
5a)	Sisäisen katteen eliminointi	Per Toimintatuotot (kunta) An Rakennukset (tytär)	200
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	200
5b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi	Per Rakennukset (tytär) An Suunnitelman mukaiset poistot (kunta)	10
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	10
6)	Eliminoidaan sisäinen osingonjako Tytäryhteisön kunnalle maksama osinko (20)	Per Muut rahoitustuotot (kunta) An Edellisten tilikausien ylijäämä (kunta)	20
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	20
	Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus oikaistaan lisätietojen avulla		
7a)	Tilikaudella syntynyt poistojen ero	Per Suunnitelman mukaiset poistot An Rakennukset	40
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	40
7b)	Edellisillä tilikausilla syntynyt poistojen ero	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Rakennukset	210
8a)	Kunnan maksama osuus tytäryhteisön osakepääomasta vähennetään ensin tytäryhteisön osakepääomaa vastaan (omistusosuus 90 %)	Per Osakepääoma (tytäryhtiö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	90
8b)	Loppuosa kunnan osuudesta (omistuksen eliminointiero) vähennetään tytär oman pääoman muista eristä, tässä Edellisten tilik. ylijäämästä, koska omistuksen eliminointiero on syntynyt edellisillä tilikausilla.	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (tytäryhteisö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	160
9)	Kunnan maksama osuus kiinteistötytäryhteisöstä vähennetään kiinteistötytäryhteisön osakepääomaa vastaan	Per Osakepääoma (kiinteistötytäryhteisö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	100
10a)	Kunnan maksama osuus kuntayhtymän peruspääomaosuudesta vähennetään ensin kuntayhtymän peruspääomaa vastaan	Per Peruspääoma (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	594
10b)	Loppuosa kunnan osuudesta (eliminointiero) vähennetään kuntayhtymän oman pääoman muista eristä, tässä Muista rahastoista	Per Muut rahastot (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	180

	Erotetaan vähemmistön osuus (10 %) tytäryhteisöstä		Liite 6
			2 (17)
11a)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön tuloksesta	Per Vähemmistöosuudet (tulos) An Vähemmistöosuudet (tase)	1
11b)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	1
11c)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Osakepääoma An Vähemmistöosuudet (tase)	10
	Osakkuusyhteisön yhdistely	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Vähemmistöosuudet (tase)	14
	Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä on 30 %		
12a)	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa oli 700, hankinta-	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	90
12b)	meno kunnan taseessa 120. Osakkuusyhteisön tilikauden tulos oli 50.	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)	15
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	15

Laskukaavat

		Kiint.tytär- yht:n oma TP Konserni	
7)	Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmajohtojen ja tehtyjen poistojen erotus		
	Poistot suunnitelman mukaan tilikaudella	40	0 40
	Poistot suunnitelman mukaan edellisillä tilikausilla	210	0 210
	Yhteensä	250	0 250
	(Esimerkki laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään poistoja)		
8)	Osakkeiden hankintameno (tytäryhteisö)	250	
	Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (90 %)	90	
	Erotus, Omistuksen eliminointiero	160	
9)	Osakkeiden hankintameno (kiinteistötytäryhteisö)	100	
	Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (100 %)	100	
	Erotus	0	
10)	Kuntayhtymäosuusien hankintameno	774	
	Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (18 %)	594	
	Erotus, Omistuksen eliminointiero	180	
11)	Vähemmistöosuuden erottaminen		
	Tilikauden tuloksesta (tytäryhteisön tilik. tulos * 10 %)	1	
	Taseesta		
	Osakepääoma (100 * 10 %)	10	
	Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (140 * 10 %)	14	
	Yhteensä vähemmistöosuus	25	
12)	Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä 30 %		Josta kunnan osuus 30 %
	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa	700	210
	Hankintameno kunnan taseessa		120
	Hankintameno oikaisu		90
	Osakkuusyhteisön tilikauden tulos	50	15
	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden lopussa	750	225

KONSERNITULOSLASKELMA**Vuosi 1**

	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit									
	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymäs- tä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteis- tötytär- yhteisö	Kunta	Kunta- yhtymä	Tytär- yhteisö	Kiinteis- tötytär- yhteisö	Konserni
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I
Toimintatuotot	1200	700	126	190	60 5a)	-200 2)	-72 1)	-15		1289
Toimintakulut	-1400	-450	-81	-40	-30 1)	15				-1464
					2)	72				
Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)					12)	15				15
Toimintakate	-200	250	45	150	30					-160
Verotulot	1500									1500
Valtionosuudet	240									240
Rahoitustuotot ja -kulut	60	-150	-27	-60	-30					-77
Korkotuotot	240				3a-c)	-99				141
Muut rahoitustuotot	20				6)	-20				0
Korkokulut	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218
Muut rahoituskulut										0
Vuosikate	1600	100	18	90	0					1503
Poistot ja arvonalentumiset	-300	-200	-36	-80	5b)	10		7a)	-40	-446
Tilikauden tulos	1300	-100	-18	10	0					1057
Vähemmistöosuudet						11a)		-1		-1
Tuloksen oikaisut					5a)	-200				
					5b)	10				
					6)	-20 7a)				-40
					12)	15 11a)		-1		
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	1300	-100	-18	10	0	-195		-1	-40	1056

*) Tuloksen oikaisut on esitetty kurssiivilla. Jos kunta laatii konsernitilinpäätöksen atk-sovelluksella, järjestelmä tekee varsinaisen viennin yhteydessä automaattisesti oikaisut tulokseen, jolloin kirjausten 5a, 5b, 6, 7a ja 11a tuloksen oikaisukirjauksia ei tarvitse tehdä. Taulukkolaskentaohjelman avulla toteutetussa yhdistelyssä tuloksen oikaisut on kuitenkin tehtävä erikseen.

KONSERNITASE

Vuosi 1

VASTAAVAA

	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteistö- tytär- yhteisö	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit	K.	Konserni		
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I Yht.
PYSYVÄT VASTAAVAT										
Aineettomat hyödykkeet										
Muut pitkävaikutteiset menot	100			50						150
Aineelliset hyödykkeet										
Maa- ja vesialueet	500	300	54	200	100					854
Rakennukset	5 000	3 000	540	2 000	1 000			5a) -200 5b) 10	7a) -40 7b) -210	8 100
Kiinteät rakenteet ja laitteet	3 000	400	72							3 072
Koneet ja kalusto	2 500	1 800	324							2 824
Sijoitukset										
Osakkeet ja osuudet										
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet										
Tytäryhtiö	250					8a) -90 8b) -160				0
Kiinteistötytäryhtiö	100					9) -100				0
Kuntayhtymäosuudet	774					10a) -594 10b) -180				0
Osakkuusyhteisöosuudet	120					12a) 90 12b) 15				225
Muut osakkeet ja osuudet	56			100						156
Lainasaamiset konserniyhteisöiltä	500					4a) -500				0
Tytäryhtiö										
Kiint. tytär-yhtiö	200					4b) -200				0
Lainasaamiset kuntayhtymiltä	300					4c) -54				246
Kuntayhtymä										
Muut lainasaamiset	200									200
TOIMEKSIANTOJEN VARAT										
Muut toimeksiantojen varat	100									100
VAIHTUVAT VASTAAVAT										
Vaihto-omaisuus										
Aineet ja tarvikkeet	500			100						600
Saamiset										
Myyntisaamiset	1 000	100	18	300	100					1 418
Muut saamiset	900	200	36	300	300					1 536
Siirtosaamiset	500	300	54	100						654
Rahoitusarvopaperit										
Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin	800									800
Rahat ja pankkisaamiset	2 000	900	162	500	200					2 862
Vastaavaa yhteensä	19 400	7 000	1 260	3 650	1 700	-1 773	0	-190	-250	23 797

Liite 6

4 (17)

KONSERNITASE

Vuosi 1

VASTATTAVAA

Liite 6

5 (17)

	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteistö- tytär- yhteisö	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			K.	Konserni
	A	B	C	D	E	Kunta F	Kunta- yhtymä G	Tytär- yhteisö H	tytär I	=A+C+D+E+F+G+H+I Yht.
VASTATTAVAA										
OMA PÄÄOMA										
Peruspääoma	6 000	3 300	594	100	100	10a)	-594 8a)	-90 9)	-100	6 000
Arvonkorotusrahasto	1 200						11b)	-10		1 200
Muut rahastot	1 000	1 000	180			10b)	-180			1 000
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	100	700	126	140	6)	20	8b)	-160 7b)	-210	92
					12a)	90	11c)	-14		
Tilikauden yli-/alijäämä	1 300	-100	-18	10	5a)	-200	11a)	-1 7a)	-40	1 056
					5b)	10				
					6)	-20				
					12b)	15				
VÄHEMMISTÖOSUUDET							11a-c)	25		25
PAKOLLISET VARAUKSET	500			300						800
TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT										
Muut toimeksiantojen pääomat	100									100
VIERAS PÄÄOMA										
Pitkäaikainen										
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	4 000	500	90	800	800					5 690
Lainat konserniyhteisöiltä				450	200		4a)	-450 4b)	-200	0
Kuntayhtymän lainat kunnalta		300	54			4c)	-54			0
Lyhytaikainen										
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	800	200	36	800	100					1 736
Lainat konserniyhteisöiltä				50			4a)	-50		0
Ostovelat	1 200	400	72	500	200					1 972
Muut lyhytaikaiset velat	800	200	36	100	100					1 036
Siirtovelat	2 400	500	90	400	200					3 090
Vastattavaa yhteensä	19 400	7 000	1 260	3 650	1 700	-85	-828	-750	-550	23 797

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:

Liite 6

Vuosi 2

6 (17)

Eliminoidaan sisäiset ostot ja myynnit			
1)	Kunta on maksanut tytäryhteisölle toimitilan vuokraa	Per Toimintatuotot (tytäryhteisö) An Toimintakulut (kunta)	15
2)	Kunta on ostanut kuntayhtymältä palveluja 400:lla (osuus 18 %)	Per Toimintatuotot (kuntayhtymä) An Toimintakulut (kunta)	72
Eliminoidaan sisäisten lainojen korot			
3a)	Kuntayhtymä on maksanut kunnalle korkoja 50 (osuus 18 %)	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kuntayhtymä)	9
3b)	Tytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (tytäryhteisö)	60
3c)	Kiinteistötytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kiinteistötytäryhteisö)	30
Eliminoidaan sisäiset lainat			
4a)	Tytäryhteisö on lyhentänyt lainaa kunnalle 50:llä Eliminoidaan sisäinen laina konsernitaseesta, lainaa jäljellä 450	Per Pitkäaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	450
4b)	Kunnan kiinteistötytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan	Per Lainat konserniyhteisöiltä (kiint.tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	200
4c)	Kunnan kuntayhtymälle myöntämä laina eliminoidaan (osuus 18 %)	Per Lainat kunnalta (kuntayhtymä) An Lainasaamiset kuntayhtymältä (kunta)	54
Eliminoidaan sisäiset katteet			
Emo on myynyt tytäryhteisölle <i>edellisen tilikauden</i> alussa rakennuksen hintaan 1 200, hintaan on sisältynyt sisäistä katetta 200. Tytäryhteisö poistaa rakennuksen 20 vuodessa.			
5a)	Avaavaan taseeseen sisältyneen sisäisen katteen eliminointi	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (kunta) An Rakennukset (tytär)	190
5b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi	Per Rakennukset (tytär) An Suunnitelman mukaiset poistot (kunta)	10
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	10
6)	Tytäryhteisö on myynyt <i>tilikauden aikana</i> kuntayhtymälle rakennuksen hintaan 500, hintaan on sisältynyt sisäistä katetta 100 Kuntayhtymä poistaa rakennuksen 20 vuodessa		
6a)	Sisäisen katteen eliminointi (18 % * 100)	Per Toimintatuotot (tytär) An Rakennukset (kuntayhtymä)	18
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	18
6b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi (18 % * 5)	Per Rakennukset (kuntayhtymä) An Suunnitelman mukaiset poistot (tytär)	1
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	1
7)	Eliminoidaan sisäinen osingonjako Tytär maksanut osinkoja kunnalle 27 (ja vähemmistöille 3) Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus oikaistaan lisätietojen avulla	Per Muut rahoitustuotot (kunta) An Edellisten tilikausien ylijäämä (kunta)	27
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	27
8a)	Tilikaudella syntynyt poistojen ero	Per Suunnitelman mukaiset poistot An Rakennukset	40
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	40
8b)	Edellisillä tilikausilla syntynyt poistojen ero	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Rakennukset	250
9a)	Kunnan maksama osuus tytäryhteisön osakepääomasta vähennetään	Per Osakepääoma (tytär) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	90

		7 (17)
9a) Kunnan maksama osuus tytäryhteisön osakepääomasta vähennetään ensin tytäryhteisön osakepääomaa vastaan	Per Osakepääoma (tytär) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	90
9b) Loppuosa kunnan osuudesta (omistuksen eliminointiero) vähennetään tytär oman pääoman muista eristä, tässä Edellisten tilik. ylijäämästä, koska eliminointiero on syntynyt edellisillä tilikausilla.	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (tytär) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	160
10) Kunnan maksama osuus kiinteistötytäryhteisöstä vähennetään kiinteistötytäryhteisön osakepääomaa vastaan	Per Osakepääoma (kiinteistötytäryhteisö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	100
11a) Kunnan maksama osuus kuntayhtymän peruspääomaosuudesta vähennetään ensin kuntayhtymän peruspääomaa vastaan	Per Peruspääoma (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	594
11b) Loppuosa kunnan osuudesta (omistuksen eliminointiero) vähennetään kuntayhtymän oman pääoman muista eristä, tässä Muista rahastoista	Per Muut rahastot (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	180
12) Erotetaan vähemmistön osuus (10 %) tytäryhteisöstä		
12a) Vähemmistön osuus tytäryhteisön tuloksesta	Per Vähemmistöosuudet (tulos) An Vähemmistöosuudet (tase)	30
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	30
12b) Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Osakepääoma An Vähemmistöosuudet (tase)	10
12c) Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Vähemmistöosuudet (tase)	12
13) Osakkuusyhteisön yhdistely		
Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä on 30 %		
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa oli 750, hankintameno kunnan taseessa 120. Osakkuusyhteisön tilikauden tulos oli 40.	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	105
	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)	12
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	12

Laskukaavat

	Kiint.tytär- yht:n oma TP	Konseni
8) Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen erotus		
Poistot suunnitelman mukaan tilikaudella	40	0 40
Poistot suunnitelman mukaan edellisillä tilikausilla	250	0 250
Yhteensä	290	0 290
(Esimerkki laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään poistoja)		
9) Osakkeiden hankintameno (tytäryhteisö)	250	
Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (90 %)	90	
Erotus, omistuksen eliminointiero	160	

10) Kuntayhtymäosuusien hankintameno	774	
Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (18 %)	594	
Erotus, omistuksen eliminointiero	180	
11) Vähemmistöosuuden erottaminen		
Tilikauden tuloksesta (tytäryhteisön tilik.tulos * 10 %)	30	
Taseesta		
Osakepääoma (100 * 10 %)	10	
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (120 * 10 %)	12	
Yhteensä vähemmistöosuus	52	
12) Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä 30 %		Josta kunnan osuus 30 %
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa	750	225
Hankintameno kunnan taseessa		120
Hankintamenon oikaisu		105
Osakkuusyhteisön tilikauden tulos	40	12
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden lopussa	790	237

KONSERNITULOSLASKELMA

Vuosi 2

Liite 6

9 (17)

	Kunta					Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			Kiinteis- töytä- yhteisö	Konserni	=A+C+D+E+F+G+H+I
	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymäs- tä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteis- töytä- yhteisö	Kunta	Kunta- yhtymä	Tytär- yhteisö			
	A	B	C	D	E	F	G	H	I		
Toimintatuotot	1100	1100	198	600	60	2)	-72 1) 6a)	-15 -18		1853	
Toimintakulut	-1700	-600	-108	-120	-30 1) 2)	15 72				-1871	
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)					13)	12				12	
Toimintakate	-600	500	90	480	30					-6	
Verotulot	1700									1700	
Valtionosuudet	350									350	
Rahoitustuotot ja -kulut	90	-150	-27	-60	-30					-54	
Korkotuotot	240				3a-c)	-99				141	
Muut rahoitustuotot	50				7)	-27				23	
Korkokulut	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218	
Muut rahoituskulut										0	
Vuosikate	1540	350	63	420	0					1990	
Poistot ja arvonalentumiset	-280	-275	-50	-125	5b)	10 8a)	6b)	1	-40	-484	
Tilikauden tulos	1260	75	14	295	0					1507	
Vähemmistöosuudet						12a)		-30		-30	
Tuloksen oikaisut						6a)		-18			
					5b)	10 6b)		1			
					7)	-27 8a)			-40		
					13)	12 12a)		-30			
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	1260	75	14	295	0	-5		-47	-40	1477	

*) Tuloksen oikaisut on esitetty kursiivilla. Jos kunta laatii konsernitilinpäätöksen atk-sovelluksella, järjestelmä tekee varsinaisen viennin yhteydessä automaattisesti oikaisut tulokseen, jolloin kirjausten 5a, 5b, 6, 7a ja 11a tuloksen oikaisukirjauksia ei tarvitse tehdä. Taulukkolaskentaohjelman avulla toteutetussa yhdistelyssä tuloksen oikaisut on kuitenkin erikseen tehtävä.

KONSERNITASE

Vuosi 2

Liite 6
10 (17)**VASTAAVAA**

	Kunta	Kunta-	Kunta-	Kiinteistö-		Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			K.	Konserni
	A	yhtymä	yhtymä	Tytär-	tytär-	Kunta	Kunta-	Tytär-		
			18 %	yhteisö	yhteisö		yhtymä	yhteisö	tytär	=A+C+D+E+F+G+H+I
				D	E	F	G	H	I	Yht.
PYSYVÄT VASTAAVAT										
Aineettomat hyödykkeet										
Muut pitkävaikutteiset menot	80			25						105
Aineelliset hyödykkeet										
Maa- ja vesialueet	500	300	54	200	100					854
Rakennukset	6 400	3 375	608	900	1 000	6a)	-18 5a)	-190 8a)	-40	} 8 421
						6b)	1 5b)	10 8b)	-250	
Kiinteät rakenteet ja laitteet	2 900	350	63							2 963
Koneet ja kalusto	2 440	1 700	306							2 746
Sijoitukset										
Osakkeet ja osuudet										
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet										
Tytäryhtiö	250					9a)	-90			} 0
						9b)	-160			
						10)	-100			
Kiinteistötytäryhtiö	100					11a)	-594			0
Kuntayhtymäosuudet	774					11b)	-180			0
Osakkuusyhteisöosuudet	120					13)	117			237
Muut osakkeet ja osuudet	56			100						156
Lainasaamiset konserniyhteisöiltä	450					4a)	-450			0
						4b)	-200			0
Lainasaamiset kuntayhtymiltä	300					4c)	-54			246
Muut lainasaamiset	800									800
TOIMEKSIANTOJEN VARAT										
Muut toimeksiantojen varat	100									100
VAIHTUVAT VASTAAVAT										
Vaihto-omaisuus										
Aineet ja tarvikkeet	500			100						600
Saamiset										
Myyntisaamiset	1 000	100	18	300	100					1 418
Muut saamiset	900	200	36	300	300					1 536
Siirtosaamiset	500	300	54	100						654
Rahoitusarvopaperit										
Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin	800									800
Rahat ja pankkisaamiset	1 890	750	135	1 840	200					4 065
Vastaavaa yhteensä	21 060	7 075	1 274	3 865	1 700	-1 711	-17	-180	-290	25 701

KONSERNITASE

Vuosi 2

Liite 6

VASTATTAVAA

11 (17)

VASTATTAVAA**OMA PÄÄOMA**

	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteistö- tytär- yhteisö	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit Kunta	Kunta- yhtymä	Tytär- yhteisö	K. tytär	Konserni
	A	B	C	D	E	F	G	H	J	=A+C+D+E+F+G+H+J Yht.
Peruspääoma	6 000	3 300	594	100	100	11a)	-594 9a) 12b)	-90 10) -10	-100	6 000
Arvonkorotusrahasto	1 200									1 200
Muut rahastot	1 000	1 000	180			11b)	-180			1 000
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	1 400	600	108	120	5a) 7) 13)	-190 27 105	9b) 12c)	-160 8b) -12	-250	1 148
Tilikauden yli-/alijäämä	1 260	75	14	295	0 5b) 7) 13)	10 -27 12	6a) 6b) 12a)	-18 8a) 1 -30	-40	1 477
VÄHEMMISTÖOSUUDET							12a-c)	52		52
PAKOLLISET VARAUKSET	500			300						800
TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT										
Muut toimeksiantojen pääomat	100									100
VIERAS PÄÄOMA										
Pitkäaikainen										
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	3 200	500	90	800	800					4 890
Lainat konserniyhteisöiltä				450	200		4a)	-450 4b)	-200	0
Lainat kuntayhtymiltä ja kunnalta							4c)	-54		0
Kuntayhtymän lainat kunnalta		300	54							
Lyhytaikainen										
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	800	200	36	800	100					1 736
Ostovelat	2 400	400	72	500	200					3 172
Muut lyhytaikaiset velat	800	200	36	100	100					1 036
Siirtovelat	2 400	500	90	400	200					3 090
Vastattavaa yhteensä	21 060	7 075	1 274	3 865	1 700	-63	-828	-717	-590	25 701

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Vuosi 2

Liite 6
12 (17)

	Konserni	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1 990	
Tulorahoituksen korjaukset	<u>-294</u>	1 696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1 500	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	0	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1 210</u>	-290
Toiminnan ja investointien rahavirta yhteensä		1 406
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys		-600
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	0	
Vaihto-omaisuuden muutos	0	
Saamisten muutos	0	
Korottomien velkojen muutos	<u>1200</u>	1200
Rahoituksen rahavirta yhteensä		-203
Rahavarojen muutos		1 203
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4 065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2 862</u>	1 203

Apulaskelmat rahoituslaskelman laadintaan

Oman pääoman muutokset

Vähemmistölle jaettu osinko

Tytäryhteisö jakanut osinkoja 30, josta sisäinen osingonjako 27
ja vähemmistön osingot 3

-3

-3

Tytäryhteisö myynyt tilikaudella 2 rakennusta, joiden jäljellä olevat hankintamenot taseessa olleet yhteensä 1000, myyntihinnat 1300 ja myyntivoitot 300

Myynti	Ky:lle	Kon- sernin ulkop.	Yht	Ky:n osuus 18 %
Jäljellä oleva hankintameno	400	600	1000	72
Myyntihinta	500	800	1300	90
Myyntivoitto	100	200	300	18

Kuntayhtymä poistaa rakennuksen 20 vuodessa, sisäisen katteen poisto 1

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 6
15 (17)

	1.1.-31.12.2014	1.1.-31.12.2013
Toimintatuotot	1 853	1 289
Toimintakulut	-1 871	-1 464
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta	12	15
Toimintakate	-6	-160
Verotulot	1 700	1 500
Valtionosuudet	350	240
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	141	141
Muut rahoitustuotot	23	0
Korkokulut	-218 -54	-218 -77
Vuosikate	1 990	1 503
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-484	-446
Tilikauden tulos	1 507	1 057
Vähemmistöosuudet	-30	-1
Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE

Liite 6
16 (17)

VASTAAVAA	2014	2013	VASTATTAVAA	2014	2013
PYSYVÄT VASTAAVAT	16 528	15 827	OMA PÄÄOMA	10 825	9 348
Aineettomat hyödykkeet	105	150	Peruspääoma	6 000	6 000
Muut pitkävaikutteiset menot	105	150	Arvonkorotusrahasto	1 200	1 200
			Muut omat rahastot	1 000	1 000
Aineelliset hyödykkeet	14 984	14 850	Edellisten tilikausien ylijäämä	1 148	92
Maa- ja vesialueet	854	854	Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056
Rakennukset	8 421	8 100			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	2 963	3 072	VÄHEMMISTÖOSUUDET	52	25
Koneet ja kalusto	2 746	2 824			
			PAKOLLISET VARAUKSET	800	800
Sijoitukset	1 439	827	Muut pakolliset varaukset	800	800
Osakkuusyhteisöosuudet	237	225			
Muut osakkeet ja osuudet	156	156	TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	100	100
Muut lainasaamiset	1 046	446			
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	100	100	VIERAS PÄÄOMA	13 924	13 524
			Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	4 890	5 690
VAIHTUVAT VASTAAVAT	9 073	7 870	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	1 736	1 736
Vaihto-omaisuus	600	600	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	7 298	6 098
			VASTATTAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797
Saamiset	3 608	3 608			
Lyhytaikaiset saamiset	3 608	3 608			
Rahoitusarvopaperit	800	800			
Rahat ja pankkisaamiset	4 065	2 862			
VASTAAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797			

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 6
17 (17)

	1.1.-31.12.2014	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1990	
Tulorahoituksen korjauserät	<u>-294</u>	1696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1500	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1210</u>	<u>-290</u>
Toiminnan ja investointien rahavirta		1406
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	<u>-600</u>	-600
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	<u>-800</u>	-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Korottomien velkojen muutos	<u>1200</u>	<u>1200</u>
Rahoituksen rahavirta		-203
Rahavarojen muutos		1203
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2862</u>	1203

HANKITUN TYTÄRYHTEISÖN OMISTUKSEN ELIMINOINTI

Liite 7

Kunta on ostanut 60 % tytäryhteisön osakkeista tilikaudella

Osakkeiden hankintameno	15 000
Osuus osakepääomasta	12 000
Osuus edellisten tilikausien yli-/alijäämästä	-300
Osuus tytäryhteisön omasta pääomasta yht.	11 700
Omistuksen eliminointiero	3 300
Vähemmistöosuus 40 %	
Tilikauden tuloksesta	1 600
Muista oman pääoman eristä	7 800
Yhteensä	9 400

TULOSLASKELMA	Kunta	Tytär	Eliminoinnit	Kunnan konserni- tilinpäätös	
Toimintatuotot		9 000		9 000	
Toimintakulut		-5 000		-5 000	
Toimintakate		4 000		4 000	
Poistot ja arvonalentumiset					
Omistuksen eliminointierot		1)	-3 300	-3 300	
Tilikauden tulos		4 000		700	
Vähemmistöosuudet		2)	-1 600	-1 600	
Tilikauden tuloksen oikaisut		1)	-3 300		
		2)	-1 600		
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		4 000	-4 900	-900	
TASE					
VASTAAVAA					
Sijoitukset					
Tytäryhteisöosakkeet	15 000	1)	-15 000	0	
Rahat ja pankkisaamiset		23 500		23 500	
	15 000	23 500	-15 000	23 500	
VASTATTAVAA					
OMA PÄÄOMA	15 000	23 500	-24 400	14 100	
Peruspääoma	15 000	20 000	1)	-12 000	15 000
		2)	-8 000		
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		-500	1)	300	0
		2)	200		
Tilikauden yli-/alijäämä		4 000	1)	-3 300	-900
		2)	-1 600		
VÄHEMMISTÖOSUUDET			9 400	9 400	
	30 000	23 500	-15 000	23 500	

1) Omistuksen eliminointi

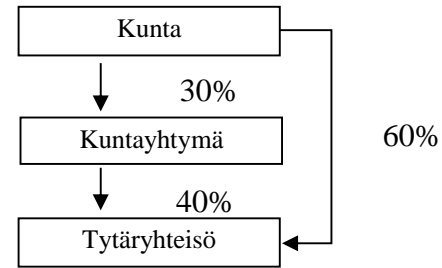
peruspääomasta (osakepääomasta) vähennetään omistusosuutta vastaava määrä 12 000 edellisten tilikausien yli-/alijäämästä vähennetään omistusosuutta vastaava määrä, tässä edellisiltä tilikausilta on alijäämää, minkä vuoksi eliminointi on plusmerkkinen 300 tilikaudella hankitun yhteisön osalta eliminointieroa kirjataan tilikauden yli-/alijäämään, tässä eliminointieroa 3 300 kasvattaa osuus edellisten tilikausien alijäämästä 300

2) Vähemmistöosuuden erottaminen

peruspääomasta (osakepääomasta) erotetaan vähemmistön osuutta vastaava määrä 8 000 edellisten tilikausien yli-/alijäämästä erotetaan vähemmistön osuutta vastaava määrä, tässä edellisiltä tilikausilta on alijäämää, minkä vuoksi erottaminen on plusmerkkinen 200 tilikauden yli-/alijäämästä vähemmistölle erotetaan 1 600

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN YHDESSÄ OMISTAMAN TYTÄRYHTEISÖN OMISTUKSEN ELIMINOINTI Liite 8
1 (2)

Kunnan osuus tytäryhteisöstä, suoraan	60 %
Kunnan osuus tytäryhteisöstä, välillisesti (30 % * 40 %)	12 %
Välillinen vähemmistö tytäryhteisössä (70 % * 40 %)	28 %
Kuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	30
Osuus kuntayhtymän peruspääomasta 80 (30 %)	24
Omistuksen eliminointiero	6
Tytäryhteisön hankintameno kunnan taseessa	120
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta 200 (60 %)	120
Omistuksen eliminointiero	0



Kuntayhtymän omistuksen eliminointi

1) Per Peruspääoma (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	24
Per Ed. tilik. ylij-/alijäämä An Kuntayhtymäosuudet	6
Tytäryhteisön suoran omistuksen eliminointi	
2) Per Osakepääoma (tytär) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	120
Tytäryhteisön hankintameno kuntayhtymän taseen kautta (30 % * 80 = 24)	
Kuntayhtymän kautta tulevan välillisen omistuksen eliminointi	
3) Per Osakepääoma (tytär) An Osakkeet ja osuudet (kuntayhtymä)	24
Välillisen vähemmistön osuus tytäryhteisön omasta pääomasta (28% * 200 = 56)	
4) Per Osakepääoma (tytär) An Vähemmistöosuudet (tytär)	56

Vähemmistöosuudeksi jää muiden kuntien osuus 70 % kuntayhtymän osuudesta (40 %) yhtiön omasta pääomasta (70 % * 40 % * 200 = 56).

TASE	Kunta	Kunta- yhtymä	Osuus kunta- yhty- mästä 30 %	Tytär- yhteisö	Elimi- noinnit	Konserni
VASTAAVAA						
PYSYVÄT VASTAAVAT						
Aineelliset hyödykkeet						
Rakennukset				200		200
Sijoitukset						
Kuntayhtymäosuudet	30			1)	-30	0
Osakkeet ja osuudet	120	80	24	2)	-120	0
				3)	-24	
	150	80	24	200	-174	200
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Peruspääoma	150	80	24	200	1) -24	150
					2) -120	
					3) -24	
					4) -56	
Edellisten tilikausien ylijäämä					1) -6	-6
VÄHEMMISTÖOSUUDET					4) 56	56
	150	80	24	200	-174	200

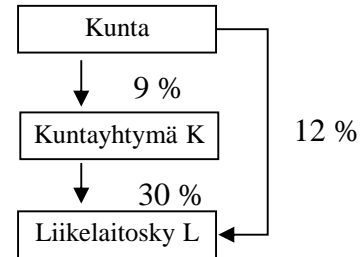
LIIKELAITOSKUNTAYHTYMÄN OMISTUKSEN ELIMINOINTILiite 9
1 (2)

Kunnat ja kuntayhtymät ovat tilikauden alussa perustaneet liikelaitoskuntayhtymän

Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymästä L, suoraan	12 %
Kunnan osuus kuntayhtymästä K	9 %
Kuntayhtymä K:n osuus liikelaitoskuntayhtymästä	30 %

Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymän peruspääomasta	
välitön	12 %
välillinen (9 % * 30 %)	2,7 %
Yhteensä	14,7 %

(Muiden jäsenten osuus 58 %)



Kuntayhtymä K on tehnyt konsernitilinpäätöksen, jossa K on eliminoinut omistuksensa liikelaitoskuntayhtymässä, joten kuntayhtymä K:n tilinpäätöksen kautta ei tule eliminoitavaa omistusosuutta liikelaitoskuntayhtymässä.

Kuntayhtymä K:n konsernitilinpäätöksessä esitetään kuitenkin kuntayhtymä K:n osuus liikelaitoskuntayhtymä L:n myynnistä kunnalle.

Kunnan omistuksen eliminointi kuntayhtymästä:

1) Kuntayhtymä	
Kuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	2 700
Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (9 %)	2 700

Kunnan omistuksen eliminointi liikelaitoskuntayhtymästä:

2) Liikelaitoskuntayhtymä	
Liikelaitoskuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	1 600
2a) Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymän peruspääomasta (12 %)	1 500
2b) Omistuksen eliminointiero	100
Per Poistot ja arvonalentumiset/Omistuksen eliminointierot (Tulosl.) An Kuntayhtymäosuudet (Tase)	
3) Eliminoidaan kunnan ja liikelaitoskuntayhtymän välinen sisäinen myynti 200	29
(Eliminointi kunnan kokonaisomistuksen suhteessa 14,7 %*200=29)	

TULOSLASKELMA	Kunta	Osuus lii-		Liikelai- toskun- tymä	kelaitos- kuntayh- tymästä 12 %	Elimi- noinnit	Konserni
		Kuntayh- tymä	tymästä 9 %				
Toimintatuotot		60	5	200	24 3)	-29	0
Toimintakulut	-200				0 3)	29	-171
Toimintakate	-200	60	5	200	24		-171
Vuosikate	-200	60	5	200	24		-171
Poistot ja arvonalentumiset					2b)	-100	-100
Tilikauden tulos	-200	60	5	200	24		-271
Tilikauden tuloksen oikaisut					2b)	-100	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-200	60	5	200	24		-271
TASE							
VASTAAVAA							
PYSYVÄT VASTAAVAT							
Aineelliset hyödykkeet							
Rakennukset		30 060	2 705	15 000	1 800		4 505
Sijoitukset							
Osakkeet ja osuudet/ Kuntayhtymäosuudet (K)	2 700					1) -2 700	0
Osakkeet ja osuudet/ Kuntayhtymäosuudet (L)	1 600					2a) -1 500	0
						2b) -100	
Rahat ja pankkisaamiset							0
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505
VASTATTAVAA							
OMA PÄÄOMA							
Peruspääoma	4 300	30 000	2 700	12 500	1 500 1)	-2 700	4 300
					2a)	-1 500	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-200	60	5	200	24 2b)	-100	-271
VIERAS PÄÄOMA							
Siirtovelat	200			2 300	276		476
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505

POISTO-OIKAISU JA VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN

Liite 10

Kunnan osuus tytäryhteisöstä		60 %				
Vähemmistöosuus		40 %				
	Kunta	Tytär- yhteisö	Omist. elim.	Poisto- oikaisut	Vähemmis- töosuus	Konserni
KONSERNITASE						
VASTAAVAA						
PYSYVÄT VASTAAVAT						
Rakennukset		2 000		-1 000		1 000
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet	500		-500			0
VAIHTUVAT VASTAAVAT	1 000					1 000
	1 500	2 000	-500	-1 000		2 000
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Peruspääoma	1 500	800	-480		-320	1 500
Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)		70	-20	-950	312	-588
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		30		-50	8	-12
VÄHEMMISTÖOSUUDET						
VIERAS PÄÄOMA		1 100				1 100
	1 500	2 000	-500	-1 000	0	2 000

Osakkeiden hankintameno kunnan taseessa	500
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta (60 %)	480
Omistuksen eliminointiero	20

Poisto-oikaisun jälkeen tytäryhteisön oma pääoma on yhteensä -100. Negatiivisesta omasta pääomasta ei eroteta vähemmistöosuutta. Jos vähemmistöosuuden osalta ei tehdä mitään oikaisuja konsernitilinpäätökseen, kunnan konsernitilinpäätöksessä peruspääoma ja oman pääoman muut erät kasvavat, kun niistä ei eroteta vähemmistöosuutta. Oman pääoman jatkuvuuden vuoksi on negatiivisen vähemmistöosuuden yhteydessä tarpeen oikaista negatiivisen oman pääoman aiheuttanutta erää, jolloin muiden oman pääoman erien suuruus säilyy konsernitilinpäätöksessä muuttumattomana.

	Ennen poisto- oikaisuja	Poisto- oikaisuista	Ennen oikaisua yhteensä	Oikaisu	Yhteensä
Vähemmistöosuus					
Peruspääomasta	-320		-320		-320
Edellisten tilikausien ylijäämästä	-28	380	352	-32	320
Tilikauden ylijäämästä	-12	20	8	-8	0
	360	-400	-40	40	0
Oma pääoma ennen poisto-oikaisua	900				
Poisto-oikaisut	-1 000				
	-100				
josta vähemmistöosuus 40 %	-40				(edellisellä tilikaudella (870 - 950) * 40 % = -32)

Edellisten tilikausien ylijäämään kirjataan oikaisusta se määrä, joka on syntynyt aikaisemmillä tilikausilla. Tilikauden ylijäämään vaikuttaa tilikauden ylijäämästä ja tilikauden poisto-oikaisusta aiheutuva osuus. [2011]

POISTOERON JA VAPAAEHTOISTEN VARAUSTEN KÄSITTELY [2015]

Kunta on ostanut 90 % tytäryhteisön osakkeista aikaisemmilla tilikausilla

Tytäryhteisön osakkeiden hankintameno	1200
Osuus tytäryhteisön hankintahetken omasta pääo	720
Omistuksen eliminointiero	480

Vähemmistöosuus 10 %

Kunnan taseessa on vapaaehtoisia varauksia 300, jossa lisäystä edelliseen tilikauteen 100.

Tytäryhteisön taseessa on kertynyttä poistoeroa 600, jossa lisäystä edellisestä tilikaudesta 200.

Laskennallinen verovelka poistoeron yhteismäärästä 120 (20 % * 600) ja tilikauden muutoksesta 40 (20%*200).

Laskukaavat	ed.tk	tk	yht.
Kertynyt poistoero ja sen muutos	400	200	600
Laskennallinen verovelka ja sen muutos	-80	-40	-120
Oman pääoman osuus ja sen muutos	320	160	480

	Eliminointi				Konserni yhteensä		
	Kunta	Tytär	p. oikaisu kunta	p. oikaisu tytär	Kunta	Tytär	
Tilikauden tulos	300	450					750
Tilinpäätössiirrot	-100	-200	1) 100	2) 200			0
Laskennalliset verot				2) -40			-40
Vähemmistöosuudet					4)	-41	-41
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	200	250	100	160		-41	669

	Eliminointi				Konserni yhteensä		
	Kunta	Tytär	p. oikaisu kunta	p. oikaisu tytär	Kunta	Tytär	
Pysyvät vastaavat							
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet	1200				3) -1200		0
Vaihtuvat vastaavat	1800	2350					4150
Vastaavaa yhteensä	3000	2350			-1200	0	4150

Omapääoma								
Peruspääoma	2000	800			3) -720			2000
					5) -80			
Edellisten tilikausien ylij.	500	700	1) 200	2) 320	3) -480			1138
					5) -102			
Tilikauden ylijäämä	200	250	1) 100	2) 160	4) -41			669
Vähemmistöosuudet					5) 80			223
					4) 41			
					5) 102			
Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset								
Poistoero		600		2) -600				0
Vapaaehtoiset varaukset	300		1) -300					0
Vieras pääoma								0
Laskennalliset verovelat				2) 120				120
Vastattavaa yhteensä	3000	2350	0	0	0	-1200	0	4150

1) <i>Kunnan taseen vapaaehtoiset varaukset</i>	
per Vapaaehtoiset varaukset	300
an Tilinpääössiirrot (tulos)	-100
an Edellisten tilikausien ylijäämä	-200

2) <i>Tyttären kertynyt poistoero</i>	
per Kertynyt poistoero	600
an Laskennalliset verovelat	-120
an Edellisten tilikausien ylijäämä	-320
per Laskennalliset verot (tulos)	40
an Tilinpääössiirrot (tulos)	-200

Poistoeron palauttamisen jälkeen tytär yhteisön edellisten tilikausien ylijäämä (700+320)	1020
tilikauden ylijäämä (250+160)	410

3) <i>Tytär yhteisön omistuksen eliminointi</i>	
per Osakepääoma/peruspääoma (tytär)	720
per Edellisten tilikausien ylijäämä (tytär)	480
an Osakkeet (kunta)	-1200

*Vähemmistöosuuden erottaminen poistoeron palauttamisen jälkeen
Tilikauden tuloksesta*

4) per Vähemmistöosuudet (tulos) 10*410	41
an Vähemmistöosuudet (tase)	-41
per Tilikauden ylijäämä (tulos)	41
an Tilikauden ylijäämä (tase)	-41

5) per Osakepääoma/peruspääoma (10%*800)	80
an Vähemmistöosuudet (tase)	-80
per Edellisten tilikausien ylijäämä (700+320)	102
an Vähemmistöosuudet (tase)	-102

OSAKKUUSYHTEISÖN YHDISTELY KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN Liite 12

Kunta on ostanut aiemmilla tilikausilla 40 % A Oy:n osakkeista hintaan		3 500
A Oy:n oma pääoma 1.1. oli		7 000
A Oy:n oma pääoma 31.12. oli		7 800
Tilikauden voitto oli	1 000	
- josta kunnan osuus (40 %)	400	
A on jakanut omistajilleen tilikaudella osinkoja	200	
- josta kunnan osuus (40 %)	80	

Osakkuusyhteisön yhdistely kunnan konsernitilinpäätökseen

1) Osuus alkavan taseen ja hankinta-ajankohdan välisestä oman pääoman muutoksesta		
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa (40 %*7000)	2 800	
Hankintameno kunnan taseessa	3 500	
Hankintamenon oikaisu	-700	
<i>Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Osakkuusyhteisöosuudet</i>		700
2) Osuus osakkuusyhteisön tuloksesta (40 %*1000)		
<i>Per Osakkuusyhteisöosakkeet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)</i>		400
3) Kunnan saaman osingon eliminointi (40 %*200)		
<i>Per Muut rahoitustuotot An Osakkuusyhteisöosakkeet</i>		80
Yhteensä osakkuusyhteisöosuudet konsernitaseessa	3 120	
Tarkistus		
Osakkeiden arvo 31.12. taseen omasta pääomasta (40 % *7800)	3 120	

Yhdistelylaskelmat

TULOSLASKELMA	Kunta	Yhdistely ja eliminoinnit	Konserni-tilinpäätös
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)		0 2)	400 400
Muut rahoitustuotot		80 3)	-80 0
Tilikauden tulos		80	320 400
Tilikauden tuloksen oikaisu		2)	400
		3)	-80
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		80	320 400

TASE

VASTAAVAA

Tytäryhteisöosakkeet			
Osakkuusyhteisöosuudet	3 500 1)	-700	} 3 120
	2)	400	
	3)	-80	
	3 500	-380	3 120

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Peruspääoma	3 420		3 420
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		1)	-700
Tilikauden yli-/alijäämä	80 2)	400	400
		3)	-80
	3 500	-380	3 120

KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY

Liite 13
1 (14)*Esimerkki tytäryhtiön myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (1)*

Kunta on aiemmalla tilikaudella perustanut tytäryhtiön. Osakepääomaa on sijoitettu yhtiöön 1000.

Kunta myy tilikauden alussa tytäryhtiön osakkeet hintaan 1500. Tytäryhtiön oma pääoma on myyntiajankohtana seuraava:

Osakepääoma	1000
Edellisten tilikausien ylijäämä	<u>350</u>
Myyntiajankohdan oma pääoma	<u>1350</u>

Myyntiä edeltävä konsernitase (= ns. myyntitase) on seuraava:

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	1000		-1000	0
Muut vastaavat	2000	1800		3800
Vastaavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	1000	-1000	1000
Edellisten tilikausien ylij.		350		350
Vieras pääoma	2000	450		2450
Vastattavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800

Jos osakkeiden myyntivoitto esitettäisiin pelkästään kunnan kannalta laskettuna, johtaisi se konsernitilinpäätöksessä seuraavaan lopputulokseen:

Myyntivoitto kunnan tuloslaskelmassa:

Osakkeiden myyntihinta	1500
Osakkeiden kirjanpitoarvo	<u>-1000</u>
Myyntivoitto	<u>500</u>

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500			500
Tilikauden ylijäämä	500			500
Osakkeet ja osuudet	0			0
Muut vastaavat	3500			3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.				0
Tilikauden ylijäämä	500			500
Vieras pääoma	2000			2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Vertailtaessa konsernitaseen omaa pääomaa ennen myyntiä ja sen jälkeen havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien ylijäämä ja tilikauden ylijäämä ovat kasvaneet edelliseen tilinpäätökseen verrattuna kaikkiaan 150. Tilikauden ylijäämä on 500, kun taas edellisten tilikausien ylijäämä on pienentynyt 350:llä. Ero selittyy tytäryhtiön konsernissa oloaikana kerryttämällä voitolla.

	Ennen myyntiä	Myynnin jälkeen	Ero
Peruspääoma	1000	1000	0
Edellisten tilikausien ylij.	350	0	-350
Tilikauden ylijäämä	0	500	500
Yhteensä	1350	1500	150

Kunnan myyntivoitto oikaistaan konsernin myyntivoitoksi seuraavalla viennillä:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 350

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Kunta	Tytär	Oikaisu	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500		-350	150
Tilikauden ylijäämä	500	0	-350	150
Osakkeet ja osuudet	0			0
Muut vastaavat	3500			3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	3500
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.			350	350
Tilikauden ylijäämä	500		-350	150
Vieras pääoma	2000			2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Vertailtaessa nyt tehtyjen oikaisujen jälkeen konsernitaseen omaa pääomaa havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien ylijäämä ei ole pienentynyt ja tilikauden ylijäämä osoittaa konsernin kannalta oikean myyntivoiton määrän.

	Ennen myyntiä	Myynnin jälkeen	Ero
Peruspääoma	1000	1000	0
Edellisten tilikausien ylij.	350	350	0
Tilikauden ylijäämä	0	150	150
Yhteensä	1350	1500	150

Tarkistus:

Kunnan myyntivoitto	500
Tytäryhtiön hankinnan jälkeen kerryttämät voitot	-350
Konsernin myyntivoitto	150

Jos tytäryhtiö myydään kesken tilikautta, konsernitilinpäätökseen yhdistetään tytäryhtiön tuloslaskelma myyntiajankohtaan saakka. Tytäryhtiön tuloslaskelman osoittama tulos siirretään vastakkaismerkkisenä konsernituloslaskelman siihen erään, johon voitto tai tappio tytäryhtiön myynnistä sisältyy. Näin menetellen tytäryhtiön myynnistä aiheutunut voitto tai tappio tulee jaettava tilikauden tulokseksi ja myyntivoitoksi tai -tappioksi. Kuntakonsernissa epäolennaisen tytäryhtiön myynnin voidaan olettaa tapahtuneen tilikauden alussa, jolloin tytäryhtiön tulos jätetään myyntitilikaudella yhdistelemättä.

Jos konsernin rahoituslaskelma laaditaan konsernitaseen muutosten perusteella, myydyn yhtiön omaisuus- ja velkaerien vähentyminen tulee näkyviin tilikauden muutoksena, esimerkiksi lainan lyhennyksenä. Konsernin rahoituslaskelmaa tulee oikaista siten, että tytäryhtiön myynnin yhteydessä tapahtunut omaisuus- ja velkaerien vähentyminen esitetään pysyvien vastaavien luovutus-tuloina rahavarojen muutosta lukuun ottamatta. Oikaisujen tarkoituksena on, että rahoituslaskelman investointien rahavirroissa esitetään tytäryhteisöjen osakkeiden myyntihinta vähennettynä tytäryhtiön myyntihetken rahavaroilla.

Taseen muutosten perusteella laadittu rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi, jos oletetaan, että tytäryhtiön muut vastaavat muodostuvat pysyvistä vastaavista 1600 ja rahavaroista 200:

	Konserni
Toiminnan rahavirta	
Vuosikate	150
Tulorahoituksen korjaukset	-150
Investointien rahavirta	
Pysyvien vast. luov. tulot	1750
Toiminnan ja inv. rahavirta	1750
Pitkäaikaisten lainojen väh.	-450
Rahoituksen rahavirta	-450
Rahavarojen muutos	1300

Vuosikatteenksi jää konsernin myyntivoitto, joka oikaistaan toiminnan rahavirroista tulorahoituksen korjauserissä. Pysyvien vastaavien luovutustulot muodostuvat konsernin ulkopuolelle siirtyneistä pysyvistä vastaavista 1600 sekä konsernin myyntivoitosta 150. Lainojen vähennyksenä esitetään tytäryhtiöstä konsernin ulkopuolelle siirtyneet lainat 450. Rahavarojen muutokseen sisältyvät kunnan rahavarojen muutos 1500 vähennettyä myydyn tytäryhtiön rahavaroilla 200.

Jotta konsernin rahoituslaskelma antaisi oikean kuvan rahavaroihin vaikuttavista muutoksista konsernin kannalta, oikaistaan muutos, joka aiheutuu tytäryhtiön myynnin yhteydessä konsernin ulkopuolelle siirtyneistä omaisuus- ja velkaeristä, investointien rahavirtaan. Pysyvien vastaavien luovutustuloiksi muodostuu tytäryhtiön myynnistä saatu nettokauppahinta 1300 (myyntihinta 1500 vähennettynä myydyn yhtiön rahavaroilla 200). Jäljelle jäävä lainojen muutos kuvaa konsernin todellisia lainojen vähennyksiä, ei konsernirakenteen muutoksesta johtuvaa vähennystä. Konsernirakenteen muutoksesta johtuvia saamisten ja velkojen muutoksia ei siis tule esittää rahoituslaskelmassa rahoituksen rahavirtoina.

	Konserni	Oikaisu	Yhteensä
Toiminnan rahavirta			
Vuosikate	150		150
Tulorahoituksen korjauserät	-150		-150
Investointien rahavirta			
Pysyvien vast. luov. tulot	1750	-450	1300
Toiminnan ja inv. rahavirta	1750	-450	1300
Pitkäaikaisten lainojen väh.	-450	+450	0
Rahoituksen rahavirta	-450	+450	0
Rahavarojen muutos	1300		1300

Vastaavat oikaisut tehdään kaikkiin niihin rahoituslaskelman eriin, joita vastaavia saamisia tai velkoja myydylä yhtiöllä oli myyntihetkellä.

Esimerkki tytäryhtiön myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (2)

Oletetaan edellisen esimerkin lisäksi, että konsernitilinpäätöksessä tytäryhteisön rakennukseen on kirjattu tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotuksen vuoksi poisto-oikaisuja 200 (muutoin tiedot samat kuin tytäryhtiön myynnin esimerkissä 1).

Tytäryhtiön oikaistu oma pääoma on myyntiajankohtana seuraava:

Osakepääoma	1000
Edellisten tilikausien ylijäämä	350
Poisto-oikaisu	-200
Myyntiajankohdan oma pääoma	1150

Myyntiä edeltävä konsernitase (= ns. myyntitase) on seuraava:

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	1000		-1000	0
Muut vastaavat	2000	1800	-200	3600
Vastaavaa yhteensä	3000	1800	-1200	3600
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	1000	-1000	1000
Edellisten tilikausien ylij.		350	-200	150
Vieras pääoma	2000	450		2450
Vastattavaa yhteensä	3000	1800	-1200	3600

Jos osakkeiden myyntivoitto esitettäisiin pelkästään kunnan kannalta laskettuna, johtaisi se konsernitilinpäätöksessä seuraavaan lopputulokseen:

Myyntivoitto kunnan tuloslaskelmassa:

Osakkeiden myyntihinta				1500
Osakkeiden kirjanpitoarvo				-1000
Myyntivoitto				500
	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500			500
Tilikauden ylijäämä	500			500
Osakkeet ja osuudet	0			0
Muut vastaavat	3500			3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.				0
Tilikauden ylijäämä	500			500
Vieras pääoma	2000			2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Vertailtaessa konsernitaseen omaa pääomaa ennen myyntiä ja sen jälkeen havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien ylijäämä ja tilikauden ylijäämä ovat kasvaneet edelliseen tilinpäätökseen verrattuna kaikkiaan 350. Tilikauden ylijäämä on 500, kun taas edellisten tilikausien ylijäämä on pienentynyt 150:llä. Ero selittyy tytäryhtiön konsernissa oloaikana kerryttämällä voitolla sekä sillä, että poisto-oikaisua ei ole enää myynnin jälkeen kirjattu.

Kunnan myyntivoitto oikaistaan konsernin myyntivoitoksi seuraavalla viennillä:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 150

Oikaisussa otetaan huomioon sekä tytäryhtiölle aikaisemmilla tilikausilla kertyneet voitot tai tappiot että poisto-oikaisu.

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Kunta	Tytär	Oikaisu	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500		-150	350
Tilikauden ylijäämä	500	0	-150	350
Osakkeet ja osuudet	0			0
Muut vastaavat	3500			3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	3500
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.			150	150
Tilikauden ylijäämä	500		-150	350
Vieras pääoma	2000			2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	3500

Tarkistus:

Kunnan myyntivoitto	500
Tytäryhtiön hankinnan jälkeen kerryttämät voitot	-350
Tytäryhtiön rakennuksiin kirjattu poisto-oikaisu	+200
Konsernin myyntivoitto	350

Jos tytäryhtiön rakennuksiin on kirjattu aikaisemmilla tilikausilla poisto-oikaisuja, muodostuu konsernin myyntivoitto suuremmaksi tai myyntitappio pienemmäksi.

Rahoituslaskelmassa vuosikatteeseen ja tulorahoituksen korjauseeriin merkittävä myyntivoitto on esimerkistä 1 poiketen suuruudeltaan 350 (kumoavat rahoituslaskelman toiminnan rahavirroissa toisensa). Muilta osin rahoituslaskelman laaditaan esimerkin 1 tavoin.

Esimerkki tytäryhtiön purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (1)

Tytäryhtiö, jonka kunta oli hankkinut hintaan 1000, puretaan, ja omaisuus siirretään kunnalle kirjanpitoarvoista. Tytäryhtiön vaikutus ennen purkamista laaditussa konsernitilinpäätöksessä oli:

	Kun- ta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	1000		-1000	0
Muut vastaavat	2000	1800		3800
Vastaavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	1000	-1000	1000
Edellisten tilikausien ylij.		350		350
Vieras pääoma	2000	450		2450
Vastattavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800

Kun tytäryhtiö puretaan sekä omaisuus- ja velkaerät siirtyvät kunnalle, syntyy seuraava purkamisvoitto:

Siirtyvät omaisuuserät	1800
Siirtyvät velat	-450
Osakkeiden hankintameno	<u>-1000</u>
Voitto	<u>350</u>

Jos oletetaan, että yhtiön purkaminen on kunnan ainoa liiketapahtuma, muodostuu konsernitilinpäätös purkamisen jälkeen ilman eliminointeja seuraavaksi:

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	350			350
Tilikauden tulos	350	0	0	350
Osakkeet ja osuudet				
Osakkeet ja osuudet	0			0
Muut vastaavat	3800			3800
Vastaavaa yhteensä	3800	0	0	3800
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.				
Tilikauden ylijäämä	350			350
Vieras pääoma	2450	0	0	2450
Vastattavaa yhteensä	3800	0	0	3800

Verrattaessa tilannetta ennen purkamista tehtyyn konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

- tuloslaskelmassa esiintyy purkamisesta syntynyt voitto (toimintatuotoissa) 350. Tämä on konsernin sisäinen liiketapahtuma, joka tulee eliminoida.
- tytäryhtiön kerryttämät voitot (350) ovat poistuneet. Palautetaan tilanne ennalleen.

Oikaisuviennit ovat seuraavat:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 350

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Kunta	Tytär	Oikaisu	Konserni yhteensä
Muut toimintatuotot	350		-350	0
Tilikauden tulos	350	0	-350	0
Osakkeet ja osuudet				0
Muut vastaavat	3800			3800
Vastaavaa yhteensä	3800	0	0	3800
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.			350	350
Tilikauden ylijäämä	350		-350	0
Vieras pääoma	2450	0		2450
Vastattavaa yhteensä	3800	0	0	3800

Mahdollisten aiemmin aktivoitujen pysyvien vastaavien sisäisten katteiden eliminointeja jatketaan entiseen tapaan.

Esimerkki tytäryhtiön purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (2)

Tytäryhtiö, jonka kunta oli hankkinut hintaan 1000, puretaan, ja omaisuus siirretään kunnalle. Omaisuus arvostetaan siirrossa käypään arvoon. Tytäryhtiön vaikutus ennen purkamista laaditussa konsernitilinpäätöksessä oli:

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	1000		-1000	0
Muut vastaavat	2000	1800		3800
Vastaavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	1000	-1000	1000
Edellisten tilikausien ylij.		350		350
Vieras pääoma	2000	450		2450
Vastattavaa yhteensä	3000	1800	-1000	3800

Tytäryhtiön pysyviin vastaaviin kuuluu rakennus, jonka arvo kirjanpidossa on 500, mutta käypä arvo 700. Kun tytäryhtiö puretaan, kunnalle syntyy seuraava purkutulos:

Tytäryhtiön oma pääoma	1350
Rakennuksen hankintamenojäännöksen oikaisu todennäköiseen luovutushintaan	<u>200</u>
Saatu jako-osuus, netto	1550
Osakkeiden hankintameno	<u>-1000</u>
Purkuvoitto	<u>550</u>

Oletetaan, että purku on kunnan liiketapahtuma eikä purettavalla yhtiöllä ole liiketapahtumia. Tällöin konsernitilinpäätös ilman eliminointeja muodostuisi seuraavaksi:

	Kunta	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	550			550
Tilikauden tulos	550	0	0	550
Osakkeet ja osuudet				0
Muut vastaavat	4000			4000
Vastaavaa yhteensä	4000	0	0	4000
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000			1000
Edellisten tilikausien ylij.				0
Tilikauden ylijäämä	550			550
Vieras pääoma	2450	0	0	2450
Vastattavaa yhteensä	4000	0	0	4000

Verrattaessa tilannetta ennen purkua laadittuun konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

- tuloslaskelmassa esiintyy purkuvoitto (toimintatuotoissa) 550. Tämä on konsernin sisäinen liiketapahtuma, joka tulee eliminoida.
- tytäryhtiöltä siirtynyt rakennus on kunnan taseessa konsernin kannalta 200 liian korkeassa arvossa. Tämä konsernin sisäinen kate tulee eliminoida.
- tytäryhtiön kerryttämät voitot (350) ovat hävinneet. Palautetaan tilanne ennalleen.

Oikaisuviennit ovat:

	per Toimintatuotot 550		an Edellisten tilikausien ylijäämä 350		an Muut vastaavat (Rakennukset) 200
	Kunta	Tytär	Oikaisu		Konserni yhteensä
Toimintatuotot	550		-550		0
Tilikauden tulos	550	0	-550		0
Osakkeet ja osuudet	0				0
Muut vastaavat	4000		-200		3800
Vastaavaa yhteensä	4000	0	-200		3800
Oma pääoma					
Peruspääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien ylij.			350		350
Tilikauden ylijäämä	550	0	-550		0
Vieras pääoma	2450				2450
Vastattavaa yhteensä	4000	0	-200		3800

Jos kunta olisi jaksottanut purkutappion/-voiton poistamisen/tulouttamisen useammalle vuodelle, kohdistettaisiin oikaisu vastaavasti aktivoituun purkutappioon/-voittoon ja siitä tehtyihin poistoihin/tuloutuksiin.

Mahdollisia aiemmin aktivoitujen pysyvien vastaavien sisäisten katteiden eliminointeja jatketaan entiseen tapaan.

Esimerkki kuntayhtymän omistusosuuden muutoksen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä

Kunta on ollut aiemmin 30 %:n osuudella jäsenenä kuntayhtymässä. Kuntayhtymän peruspääoma on yhteensä 1000, josta kunnan osuus on ollut 300.

Tilikauden alussa kuntayhtymään liittyy uusi jäsenkunta. Kuntayhtymän peruspääoman määrä kasvaa 200:lla. Uusi jäsenkunta maksaa peruspääoman lisäyksen rahana. Kuntayhtymän tase oli edellisessä tilinpäätöksessä seuraava:

Pysyvät vastaavat	1500
Rahat ja pankkisaamiset	<u>500</u>
Vastaavaa yhteensä	<u>2000</u>
Peruspääoma	1000
Edellisten tilikausien ylijäämä	200
Pitkäaikaiset lainat	<u>800</u>
Vastattavaa yhteensä	<u>2000</u>

Muutosta edeltävä kunnan konsernitase on seuraava, kun kuntayhtymästä on yhdistelty 30 %:

	Kunta	Kunta- yhtymä (osuus)	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	300		-300	0
Muut vastaavat	2700	450		3150
Rahat ja pankkisaamiset		150		150
Vastaavaa yhteensä	3000	600	-300	3300
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	300	-300	1000
Edellisten tilikausien ylij.		60		60
Vieras pääoma	2000	240		2240
Vastattavaa yhteensä	3000	600	-300	3300

Kunnan osuus kuntayhtymästä laskee 25 %:iin (300:n osuus uudesta peruspääomasta 1200). Kuntayhtymän rahavarat kasvavat 200:lla (konsernitaseeseen yhdistellään 25 % 700:sta). Jos kuntayhtymän toiminnassa ei olisi muita liiketapahtumia, uuden jäsenkunnan mukaan tulon jälkeen konsernitase muodostuisi seuraavaksi:

	Kunta	Kunta- yhtymä (osuus)	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Osakkeet ja osuudet	300		-300	0
Muut vastaavat	2700	375		3075
Rahat ja pankkisaamiset		175		175
Vastaavaa yhteensä	3000	550	-300	3250
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	300	-300	1000
Edellisten tilikausien ylij.		50		50
Vieras pääoma	2000	200		2200
Vastattavaa yhteensä	3000	550	-300	3250

Konsernitilinpäätöksen näkökulmasta konserni luopuu osasta kuntayhtymäomistusta ilman vastasuoritusta, minkä johdosta konsernille muodostuu tappio. Konsernin luovutustappiona esitetään konsernin menettämä osuus kuntayhtymän nettovarallisuudesta. Luovutustappio tulee esittää konsernituloslaskelmassa tilikauden kuluna. Vastaava oikaisu kirjataan tilille Edellisten tilikausien ylijäämä seuraavasti:

per Toimintakulut an Edellisten tilikausien ylijäämä 10

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Kunta	Kunta- yhtymä (osuus)	Oikaisu	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500			500
Toimintakulut	-500		-10	-510
Tilikauden ylijäämä	0	0	-10	-10
Osakkeet ja osuudet	300		-300	0
Muut vastaavat	2700	375		3075
Rahat ja pankkisaamiset		175		175
Vastaavaa yhteensä	3000	550	-300	3250
Oma pääoma				
Peruspääoma	1000	300	-300	1000
Edellisten tilikausien ylij.		50	10	60
Tilikauden ylijäämä (alij.)	0	0	-10	-10
Vieras pääoma	2000	200		2200
Vastattavaa yhteensä	3000	0	-300	3250

Vertailtaessa nyt tehtyjen oikaisujen jälkeen konsernitaseen omaa pääomaa havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien ylijäämä on säilynyt samalla tasolla (60) ja tilikauden alijäämä osoittaa konsernin kannalta menetetyn oman pääoman määrän.

Jos konsernin rahoituslaskelma laaditaan konsernitaseen muutosten perusteella, kuntayhtymän omistusosuuden muutoksesta aiheutuva omaisuus- ja velkaerien vähentyminen tulee näkyviin tilikauden muutoksena, esimerkiksi lainan lyhennyksenä. Konsernin rahoituslaskelmaa tulee oikaista siten, että kuntayhtymän omistusosuuden muutoksen yhteydessä tapahtunut omaisuus- ja velkaerien vähentyminen esitetään pysyvien vastaavien luovutustuloina rahavarojen muutosta lukuun ottamatta.

Taseen muutosten perusteella laadittu rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi:

	Konserni
Toiminnan rahavirta	
Vuosikate	-10
Tulorahoituksen korjauserät	+10
Investointien rahavirta	
Pysyvien vast. luov. tulot	65
<u>Toiminnan ja inv. rahavirta</u>	<u>65</u>
Pitkäaikaisten lainojen väh.	-40
<u>Rahoituksen rahavirta</u>	<u>-40</u>
<u>Rahavarojen muutos</u>	<u>25</u>

Vuosikatteeksi jää konsernin luovutustappio, joka oikaistaan toiminnan rahavirroista tulorahoituksen korjauserissä. Pysyvien vastaavien luovutustulot muodostuvat konsernin ulkopuolelle siirtyneistä pysyvistä vastaavista 75 sekä konsernin luovutustappiosta -10. Lainojen vähennyksenä esitetään kuntayhtymästä konsernin ulkopuolelle siirtyneet lainat 40. Rahavarojen muutos muodostuu kuntayhtymän omistusosuuden muutoksen jälkeen konsernille kuuluvista rahavaroista.

Jotta konsernin rahoituslaskelma antaisi oikean kuvan rahavarojen muutoksesta konsernin kannalta, oikaistaan muutos, joka aiheutuu kuntayhtymän omistusosuuden muutoksella konsernin ulkopuolelle siirtyneistä omaisuus- ja velkaeristä, investointien rahavirtaan. Jäljelle jäävä lainojen muutos kuvaa konsernin todellisia lainojen vähennyksiä, ei konsernirakenteen muutoksesta johtuvaa vähennystä.

	Konserni	Oikaisu	Yhteensä
Toiminnan rahavirta			
Vuosikate	-10		-10
Tulorahoituksen korjauserät	+10		+10
Investointien rahavirta			
Pysyvien vast. luov. tulot	65	-40	25
<u>Toiminnan ja inv. rahavirta</u>	<u>65</u>	<u>-40</u>	<u>25</u>
Pitkäaikaisten lainojen väh.	-40	+40	0
<u>Rahoituksen rahavirta</u>	<u>-40</u>	<u>+40</u>	<u>0</u>
<u>Rahavarojen muutos</u>	<u>25</u>		<u>25</u>

Vastaavat oikaisut tehdään kaikkiin niihin rahoituslaskelman eriin, joita vastaavia saamisia tai velkoja kuntayhtymällä oli ennen omistusosuuden muutosta.