

## YLEISOHJE KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

<b>1. JOHDANTO</b>	<b>3</b>
1.1. Konsernin määritelmä	3
1.2. Konsernitilinpäätöksen tavoitteet	4
1.3. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	5
1.4. Tytär- ja osakkuusyrityksen velvollisuus antaa konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja	8
<b>2. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS</b>	<b>8</b>
2.1. Yhdistelyvelvollisuus ja siitä poikkeaminen	8
2.2. Liiketoimintaa harjoittava eläkekassa, aatteellinen yhteisö tai säätiö konsernin emona	10
<b>3. KONSERNIN SISÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN VÄHENTÄMINEN</b>	<b>11</b>
3.1 Yleistä sisäisten liiketapahtumien vähentämisestä	11
3.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä sisäiset saamiset ja velat	11
3.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen	12
3.4 KTM:n päätöksen 12 §:n mukainen verojen oikaisu	12
<b>4. KONSERNIN SISÄISEN OMISTUKSEN ELIMINOINTI</b>	<b>13</b>
4.1 Yleistä sisäisen omistuksen eliminoinnista	13
4.2. Hankintamenomenetelmä	13
4.2.1. Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan pääoma	13
4.2.2. Varaukset ja poistoero	14
4.2.3. Konserniaktiiva ja konserniliikearvo	15
4.2.4. Konsernipassiiva ja konsernireservi	16
4.3. Yhdistelmämenetelmä	17
4.4. Tytäryrityksen omistus emoyrityksessä	17
<b>5. VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN KONSERNIN TULOKSESTA JA OMASTA PÄÄOMASTA</b>	<b>18</b>
<b>6. OSAKKUUSYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN YHDISTELEMINEN</b>	<b>19</b>
6.1 Osakkuusyrityksiä koskeva lainsäädäntö	19
6.2 Osakkuusyrityksen määritelmä	20
6.3 Yleistä pääomaosuusmenetelmästä	21

6.4 Osakkuusosuuden laskenta osakkuusyrityksen tuloksesta sekä osakkuusyrityksen maksaman osingon peruutus	21
6.5 Osakkuusosuuden laskenta osakkuusyrityksen omasta pääomasta.	22
6.6 Osakkuusyrityksen hankintahetken oman pääoman ja konserniaktiivan tai -reservin laskenta	22
6.7 Sisäisten katteiden eliminointi	23
6.8 Osakkuusyritys konsernin emoyrityksenä	23
6.9 Osakkuusyrityksen laskentaperiaatteet ja yhdistelyajankohta	24
6.10 Ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistely	24
<b>7. YHTEISYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN YHDISTELEMINE</b>	<b>24</b>
7.1 Yhteisyrityksen yleinen määritelmä	24
7.2 KTM:n päätöksen 18 §:n mukainen yhteisyritys	25
7.3 Yhteisyrityksen suhteellinen yhdistely konsernitilinpäätökseen	25
7.4 Yhteisyrityksen yhdistely pääomaosuusmenetelmän mukaan	26
<b>8. KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ</b>	<b>26</b>
8.1 Yleistä konsernirakenteen muutoksista	26
8.2 Tytäryrityksen myyminen	26
8.3 Tytäryrityksen fuusio	27
8.4 Tytäryrityksen purkaminen	28
<b>9. ULKOMAISEN TYTÄRYRITYKSEN YHDISTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN</b>	<b>28</b>
9.1 Tilinpäätöstietojen muuntamisessa käytettävät menetelmät	29
9.2 Muunto- ja kurssierojen käsittely konsernitilinpäätöksessä	29
<b>10. KONSERNITULOSLASKELMIEN JA KONSERNITASEEN KAAVAT, LIITETIEDOT, TOIMINTAKERTOMUS, RAHOITUSLASKELMA SEKÄ YHDISTELYLASKELMAT</b>	<b>30</b>
10.1. Yleistä	30
10.2. Konsernituloslaskelma	30
10.3. Konsernitase	31
10.4. Liitetiedot	31
10.5. Konsernia koskevien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa	32
10.6. Konsernin rahoituslaskelma	33
10.7. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösmateriaalin säilytys	33
<b>11. SIIRTYMINEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISEEN</b>	<b>33</b>

## 1. JOHDANTO

Tämä yleisohje opastaa konsernitilinpäätöksestä kirjanpitolain 3a luvussa ja osakeyhtiölain 11 luvussa annettujen säännösten soveltamiseen. Ohjeessa otetaan huomioon myös kauppa- ja teollisuusministeriön kirjanpitolain 22 c §:n 1 ja 5 momentin perusteella 22.10.1993 antama päätös konsernitilinpäätöksen laatimisesta (jäljempänä KTM:n päätös) sekä kirjanpitoasetukseen 22.10.1993 lisättyjen 19 a ja 19 b §:n säännökset.

Hallituksen kirjanpitolain muuttamista koskevan esityksen (HE 111/92) mukaan tarkoituksena on ollut yhdenmukaistaa tilinpäätöstä koskevat säännökset Euroopan yhteisöjen lainsäädännön kanssa. Tämän yleisohjeen samoin kuin edellä mainittujen säännösten perustana ovat siten Euroopan yhteisöjen 7. yhtiöoikeudellisen direktiivin konsernitilinpäätöstä koskevat säännökset.

### 1.1. Konsernin määritelmä

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman yrityksen muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa yhdellä yrityksellä (emoyritys) yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien konserniyritysten kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yrityksessä (tytäryrityksessä). Määräämisvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on määräämisvalta toisessa yrityksessä. Konserniyrityksillä tarkoitetaan tässä yleisohjeessa yhdenmukaisesti kirjanpitolain 22 c §:n 1 momentin kanssa emoyritystä ja tytäryrityksiä. Määräämisvalta määräytyy tosiasiallisten olosuhteiden perusteella. Siten konserniin kuuluu myös yritys, jossa määräämisvalta on näennäisesti itsenäisellä mutta todellisudessa jonkun samaan konserniin kuuluvan konserniyrityksen lukuun toimivalla yrityksellä tai fyysisellä henkilöllä (bulvaaniyritys tai -henkilö).

Konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan saattaa olennaisesti vaikuttaa myös yritys, jossa konserniyrityksellä yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien konserniyritysten kanssa on kirjanpitolain 21a §:n 5 kohdassa tarkoitettu merkittävä omistusosuus ja kirjanpitoasetuksen 19 §:ssa säädetyllä tavalla huomattava vaikutusvalta (osakkuusyritys). Osakkuusyritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen myöhemmin 6 luvussa esitettävän pääomaosuusmenetelmän mukaisesti.

Sellaista osakkuusyritystä, jonka konserniyritys omistaa tasaosuuksin konserniin kuuluttoman yrityksen kanssa siten, että myös äänivalta tässä yrityksessä jakaantuu tasan omistajien kesken, nimitetään KTM:n päätöksen 18 §:ssä yhteisyritykseksi. Yhteisyritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen myöhemmin 7 luvussa esitettävän niin sanotun suhteellisen yhdistelymenetelmän mukaisesti.

Jos osakeyhtiöstä on tullut toisen osakeyhtiön emoyritys, sen hallituksen on osakeyhtiölain 8 luvun 7 §:n mukaan viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryrityksen hallitukselle. Emo- ja tytäryrityksen juridisesta muodosta riippumatta suositetaan vastaavan ilmoituksen antamista aina konsernisuhteen syntyessä.

## 1.2. Konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Konsernin muodostaessa taloudellisen kokonaisuuden (entity), jossa emoyrityksellä on päätösvalta, konsernitilinpäätöksen ensisijaisena tavoitteena on konsernin tilikauden tuloksen laskeminen ja esittäminen sekä konsernin voitonjakokelpoisen oman pääoman määrittäminen. Konsernitilinpäätöksen tulee myös antaa kuva konsernin rahoitusasemasta ja kannattavuudesta sekä näihin vaikuttavista tekijöistä. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan aina kirjanpitolain 9 §:n 2 momentissa mainittua oikeiden ja riittävien tietojen yleisvaatimusta.

Konsernitilinpäätös käsittää kirjanpitolain 22 c §:n 1 momentin mukaan konsernituloslaskelman ja konsernitaseen sekä niitä täydentävät liitteet. Osakeyhtiölain 11 luvun 12 §:n 2 momentin mukaan konsernissa, jonka emoyritys on osakeyhtiö ja jonka sidottu oma pääoma konsernitaseen mukaan on yli kaksi miljoonaa markkaa tai johon kuuluvien yritysten palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä, konsernitilinpäätökseen on liitettävä rahoituslaskelma. Suositettavaa on, että emoyrityksen tai konserniin kuuluvien yritysten juridisesta muodosta riippumatta konsernin rahoituslaskelma laaditaan aina edellä mainittuja edellytyksiä vastaavien edellytysten vallitessa.

Konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tilikauden tulos sen jälkeen, kun

- konserniyritysten keskinäiset tuotot ja kulut on vähennetty,
- konsernin sisäisissä katteissa tapahtunut muutos on vähennetty,
- konsernin sisäinen voitonjako on vähennetty,
- konsernin sisäisen omistuksen vähentämisessä syntyneen eliminointieron (konserniaktiivan tai -passiivan) vähennys on merkitty konsernin tuloslaskelmaan,
- tytäryritysten ulkopuolisten omistajien osuus on vähennetty, sekä
- kunkin osakkuusyrityksen omassa pääomassa tilikauden aikana tapahtuneiden muutosten konsernin omistusosuutta vastaava muutos on merkitty konsernituloslaskelmaan ja kultakin osakkuusyritykseltä saadut osingot tai muut vastaavat voittoosuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta.

Konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun

- konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat on vähennetty,
- konsernin sisäiset katteet on vähennetty,
- konsernin keskinäinen omistus on vähennetty,
  - ulkopuolisten omistus tytäryrityksissä on merkitty taseeseen omna eränään, sekä
- osakkuusyrityksen hankintameno on lisätty osakkuusyrityksen edellä mainittuun tuloslaskelmaan merkityt tai siitä vähennetyt erät.

### 1.3. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukaan jokaisen liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen, jolla on määräämisvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kotimaisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Laatimisvelvollisia ovat siten emoyrityksenä muiden muassa osakeyhtiöt, osuuskunnat sekä avoimet ja kommandiittiytykset. Yksityiset ammatinharjoittajat eivät kirjanpitolain 22 a §:n 2 momentin mukaan ole velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöstä.

Pelkästään omistusyhtiönä (holding-yhtiönä) toimivan kirjanpitovelvollisen on sen yritysmuodosta riippumatta katsottava olevan kirjanpitolain 1 §:n mukaan liiketoimintaa harjoittava ja kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätös, jos se aktiivisesti johtaa tai osallistuu tytäryritystensä rahoittamiseen tai muuhun näihin rinnastettavaan toimintaan, niin ettei kysymys ole pelkästään passiivisesta sijoitustoiminnasta. Tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että holding-yhtiönä toimiva kirjanpitovelvollinen joko oman liiketoimintansa ohella tai muuten luovuttaa tytäri- tai osakkuusyhtiönsä hallinto-, rahoitus-, tai muita palveluita tai saa niitä tytäri- tai osakkuusyhtiönsä taikka sillä muutoin on liiketoimintaa niiden kanssa. Holding-yhtiönä toimivan kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan aktiivisuutta on tarkasteltava ottaen huomioon liiketoiminnan tosiasialliset olosuhteet.

Mikäli edellä mainittuja liiketoimintoja on ainoastaan holding-yhtiönä toimivan kirjanpitovelvollisen tytäri- tai osakkuusyhtiönsä välillä, on emona toimivan holding-yhtiön hyvän kirjanpitovelvollisuuden sekä kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin mukaisten oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi suositeltavaa laatia konsernitilinpäätös.

Hallituksen kirjanpitolain muuttamista koskevan esityksen (HE 111/92) mukaan eläkekassan, säätiön ja yhdistyksen on laadittava konsernitilinpäätös liiketoimintansa osalta, mikäli liiketoimintaa harjoitetaan kirjanpitolaisissa tarkoitettuna konsernin muodossa. Säätiön, aatteellisen yhdistyksen tai eläkekassan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen sovelletaan yllä holding-yhtiönä toimivan kirjanpitovelvollisen yhteydessä mainittuja konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden synnyttäviä kriteereitä.

Kirjanpitolain 22 a §:n 3 momentin mukaan alakonsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos alakonsernin emoyrityksessä käyttää omistuksen perusteella määräämisvaltaa sellainen kirjanpitovelvollinen, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen (pääkonsernitilinpäätöksen) ja jonka osuus alakonsernin emoyrityksen osakepääomasta on vähintään yhdeksän kymmenesosa tai jolla on vähintään sitä vastaava enemmistöomistusosuus, ja alakonsernin emoyrityksen vähemmistöosuuden haltijat ovat kirjallisesti antaneet suostumuksensa tähän. Koska alakonsernin emoyrityksessä määräämisvaltaa käyttävän tulee olla kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen, säännös ei vapauta alakonsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, jos ulkomainen yritys käyttää alakonsernin emoyrityksessä edellä tarkoitettua määräämisvaltaa. Mikäli alakonsernitilinpäätöstä ei laadita, yhdistetään kaikki tytäryritykset suoraan pääkonsernin emoyrityksen laatimaan konsernitilinpäätökseen.

Kirjanpitolain 22 a §:n 4 momentin mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei ole emoyrityksellä, jos sen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskien vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyy:

- liikevaihto edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 20 miljoonaa markkaa

- edellisen tilikauden taseen loppusumma on ollut enintään 10 miljoonaa markkaa
- palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä edellisen tilikauden aikana on ollut enintään 50.

Liikevaihto ja taseen loppusumma lasketaan konserniyritysten liikevaihtojen ja taseiden loppusummien yhteismäärinä vähentämättä konsernin sisäisiä liiketapahtumia. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus säilyy, mikäli mainittujen edellytyksien vähimmäismäärät tilapäisesti tai lyhytaikaisesti eivät täyty. Mikäli liiketoiminnan luonteesta johtuen mainittujen vähimmäismäärien laskeminen on erityisen vaikeaa, tulee konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ratkaista kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin oikeiden ja riittävien tietojen yleisvaatimuksen perusteella.

Osakeyhtiölain 11 luvun 1 §:n mukaan osakeyhtiön tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja osakeyhtiölain 11 luvun mukaan. Osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan emoyhtiön voittona ei saa siitä huolimatta, että voitonjako saman pykälän 1 momentin mukaan olisi sallittu, jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman yhteismäärän, vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, eikä määrää, jonka suuruusina konserniin kuuluvien yrityksiä tilinpäätöksissä tehdyt, kirjanpitolain 17 §:ssä tarkoitetut varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus (poistoero) on konsernitaseessa merkitty vapaaseen omaan pääomaan, eikä myöskään määrää, joka konserniin kuuluvien yritysten on yhtiöjärjestyksen mukaan siirrettävä vararahastoon tai muutoin jätettävä jakamatta. Jos siis konsernin emoyritys on osakeyhtiö, konsernitilinpäätös tulee kirjanpitolain 22 a §:n 3 tai 4 momentin esittämättä laatia voitonjakoa koskevan rajoituksen toteamiseksi.

Konsernitilinpäätöksessä on noudatettava jatkuvasti samoja laskentaperiaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on mahdollisuuksien mukaan noudatettava samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin emoyrityksen tilinpäätöksessä. Tarvittaessa konserniyritysten tilinpäätöstietoja on ennen niiden yhdistelyä konsernitilinpäätökseen muutettava vastaamaan emoyrityksen arvostus- ja jaksotusperiaatteita.

Kirjanpitolain 22 c §:n 3 momentin mukaan emoyrityksellä ja tytäryrityksillä tulee olla sama tilikausi. Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä hakemuksesta määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia tästä säännöksestä. KTM:n päätöksen 5 §:n mukaan tytäryrityksen tilinpäätös on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen tilikauden päättymispäivälle laadittavan välitilinpäätöksen perusteella, jos tytäryrityksen tilikausi päättyy aikaisemmin kuin kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä. Välitilinpäätös laaditaan hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisesti noudattaen soveltuvin osin tilinpäätöstä koskevia kirjanpitolain ja kirjanpitoa koskevia yhteisölakien säännöksiä.

Kirjanpitolain 22 c §:n 5 momentin mukaan konserniyritys on velvollinen yhdistelemään osakkuusyrityksen tilinpäätöksen konsernitilinpäätökseen. Siten liiketoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen, jolla on omistusosuuksia vain yhdessä tai useammassa osakkuusyrityksessä mutta ei vähintään yhdessä tytäryrityksessä, ei ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä. Jos osakkuusyrityksen yhdistelemättä jättämisellä kuitenkin olisi olennainen vaikutus yrityksen tilinpäätöksen antamiin oikeisiin ja riittäviin tietoihin yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, osakkuusyrityksen tilinpäätös tulee kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin oikeiden ja riittävien tietojen-yleisvaatimuksen nojalla yhdistellä yrityksen tilinpäätökseen tai toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa antaa vastaavat tiedot.

Tytär- ja osakkuusyritysten tilinpäätöstiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen siitä alkaen kun yrityksestä tuli tytär- tai osakkuusyritys. Myydyn tytär- tai osakkuusyrityksen tilinpäätös-

tiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntihetkeen asti.

Kirjanpitolain 35 §:n mukaan kirjanpitolautakunta voi erityisten syiden nojalla hakemuksesta myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain määrääjäksi poikkeuksen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta.

Kirjanpitolain 9 §:n 3 momentin mukaan tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Säännös koskee myös konsernitilinpäätöksen laatimista, koska se kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukaan sisältyy kirjanpitovelvollisen tilinpäätökseen. Konsernitilinpäätös perustuu konserniyrityksissä laadittuihin tilinpäätöksiin. Se on valmis, kun konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen on osakeyhtiölain 11 luvun 2 §:n 1 momentin, asunto-osakeyhtiölain 70 §:n 1 momentin, osuuskuntalain 79 a §:n 1 momentin tai avoimista ja kommandiittiyrityksistä annetun lain 9 luvun 2 §:n 1 momentin taikka kirjanpitolain 22 §:n 1 ja 2 momentin mukaisesti allekirjoitettu.

Tytär- ja osakkuusyrityksien tilinpäätöstietojen yhdistämisessä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen saatetaan joutua tytär- ja osakkuusyritysten tilinpäätöstietojen julkisuuteen liittyvien salassapito- ja pörssi-eettisten säännöksiä kanssa ristiriitaan. Tässä tapauksessa tytär- ja osakkuusyritysten tilinpäätöstiedot yhdistellään niiden viimeksi julkistettujen tilinpäätöstietojen tai osavuosikatsauksessa esitettyjen välitilinpäätöstietojen perusteella edellyttäen, ettei tämä estä oikeiden ja riittävien tietojen antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Osakeyhtiömuotoisessa emoyrityksessä tai liiketoimintaa harjoittavan säätiön taikka eläkesäätiön ollessa konsernin emoyritys, konsernitilinpäätökseen kuuluu lisäksi toimintakertomuksen konsernia koskevat tiedot. Konsernitilinpäätökseen liitetään yhdistelylaskelmat, joissa nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden tase-erittelyiden tapaan eritellään, miten konsernitilinpäätös on laadittu konserniyrityksien tilinpäätösten yhdistelmänä. Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija.

Milloin tilinpäätökseen tulee säädösten mukaan sisällyttää tuloslaskelma ja tase edelliseltä tilikaudelta, sisällytetään siihen myös konsernituloslaskelma ja konsernitase edelliseltä tilikaudelta.

#### **1.4. Tytär- ja osakkuusyrityksen velvollisuus antaa konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja**

Osakeyhtiölain 8 luvun 7 §:n mukaan tytäryrityksen hallitus on velvollinen antamaan emoyrityksen hallitukselle konsernin aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot. Mainitun tiedonantovelvollisuuden on katsottava koskevan kaikkia tytäryrityksiä niiden juridisesta muodosta riippumatta, jotta konsernitilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kirjanpitolain 22 c §:n 6 momentin mukaan kotimaisen osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

Kaikki edellä mainitut tiedot annetaan siten, että emoyrityksen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädetyssä ajassa.

## **2. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS**

### **2.1. Yhdistelyvelvollisuus ja siitä poikkeaminen**

Kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukaan liiketoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollisen, lukuunottamatta sellaista 2 momentissa mainittua yksityistä liikkeenharjoittajaa, jolla on määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Pykälän 3 momentin mukaan ns. alakonsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, mikäli konsernitilinpäätöksen laativa kotimainen emoyritys omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa alakonsernin emona toimivan kirjanpitovelvollisen osakepääomasta ja alakonsernin emoyrityksen vähemmistöosakkaat ovat antaneet tähän suostumuksen. Pykälän 4 momentissa säädetään, ettei tietyn liikevaihto-, taseen loppusumma- tai palveluksessa olevien lukumäärärajojen alittavien konsernien emoyrityksellä ole velvollisuutta laatia konsernitilinpäätöstä.

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään siis pääsääntöisesti kaikki konserniyritykset (emo ja tytäryritykset) ja osakkuusyritykset. Kirjanpitoasetuksen 19 a ja 19 b §:ssä on lueteltu perusteet, joilla tytäryrityksen tilinpäätöksen saa jättää kokonaan yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen tai milloin se yhdistellään osakkuusyrityksen tavoin. Yhdistelemättä jättämiseen tai osakkuusyrityksen tavoin yhdistelyyn tulee aina olla erityinen syy.

Yhdistelemättä jätetyistä konserni- ja tytäryrityksistä on annettava perusteltu selostus liitetiedoissa (kirjanpitolain 22 d §:n 1 kohta ja KTM:n päätöksen 22 §:n 3 kohta). Selostuksesta on käytävä ilmi yhdistelemättä jätetyn tytäryrityksen nimen lisäksi yhdistelemättä jättämisen perusteet sekä vaikutus konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan verrattuna yhdistelyvaihtoehtoon. Emoyrityksen ollessa osakeyhtiö selostukseen sisällytetään erityisesti, mitä yhdistelemättä jättäminen on vaikuttanut emoyrityksen osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun jakokelpoisen oman pääoman määrittämiseen. Vaikutuksen arvioinnin tulee olla varovaisuuden periaatteen mukainen.

Konsernitilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja



taloudellisesta asemasta. Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan kirjanpitoasetuksen 19 a §:n 1 momentin perusteella jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, mikäli yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja lisäksi ainakin yksi seuraavista ehdoista täyttyy:

1. Konsernisuhde on ollut tai on tarkoitettu lyhytaikaiseksi.

Tällä perusteella yhdistelemättä saa jättää esimerkiksi kesken tilikauden hankitun merkitykseltään vähäisen tytäryrityksen, jonka kirjanpitoa ei saada saavutettavaan hyötyyn nähden luotettavan konsernitilinpäätöksen laatimisen edellyttämään kuntoon. Muita esimerkkejä ovat pantin realisoinnin tai yrityskaupan yhteydessä tilapäiseen omistukseen hankittu merkitykseltään vähäinen tytäryritys, jonka toiminta ei kuulu konsernin toimialaan.

2. Konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä tai määrättyssä ajassa taikka yhdistelemiseen tarvittavien tietojen hankkiminen aiheuttaisi saavutettavaan etuun nähden kohtuuttoman suuria kustannuksia.

Tämän perusteen vuoksi yhdistelemättä voisi jättää esimerkiksi ulkomaisen tytäryrityksen, jonka kirjanpitonormit poikkeavat niin paljon emoyrityksen noudattamista normeista, ettei tyttären kirjanpitoa saada kohtuullisin kustannuksin ja määrääjässä konsernitilinpäätöksen edellyttämälle tasolle.

3. Tytäryrityksen osakkeet, jäsenosuudet tai yritysosuudet ovat vaihto-omaisuutta.

Tällä perusteella voisi jättää yhdistelemättä vaihto-omaisuuteen kuuluvat vähämerkityksiset tytäryritykset. Muut kuin vähämerkityksiset tytäryritykset yhdistellään konsernitilinpäätökseen normaalisti tytäryrityksen tavoin. Jos tytäryrityksen toiminta eroaa huomattavasti samaan konserniin kuuluvien yritysten toiminnasta, tulee tämän tytäryrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellä osakkuusyrittäjien tavoin kuten jäljempänä kirjanpitoasetuksen 19 b §:ssä esitetään.

Yllämainittujen perusteiden lisäksi konsernitilinpäätökseen voi jättää yhdistelemättä myös niin sanotut lepäävät yritykset, eli yritykset joilla ei ole ollut tilikauden aikana liiketoimintaa ja joiden tase muodostuu osake- tai muusta vastaavasta pääomasta. Näiden yritysten merkitys konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan on vähäinen.

Kirjanpitoasetuksen 19 a §:n 2 momentin mukaan konsernin käsittäessä useampia 1 momentissa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeita ja riittäviä tietoja konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, tytäryritysten tilinpäätökset on 1 momentin estämättä yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

Saman pykälän 1 momentissa mainitut yhdistelemättä jättämisen perusteet ovat siis yleensä lyhytaikaisia ja poisjättäminen on yhdistelyn kustannuksiin nähden tarkoituksenmukaista. Lisäksi konsernitilinpäätöksen tulee aina antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Yhdistelemättä jättämisen edellytykset tulee arvioida tapaus- ja tilauskohtaisesti.

Kirjanpitoasetuksen 19 b §:n 1 momentin mukaan tytäryrityksen tilinpäätös on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen osakkuusyrittäjien tavoin pääomaosuusmenetelmällä, jos tytäryrityk-

sen toiminta eroaa niin huomattavasti muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten harjoittamasta toiminnasta, että tilinpäätöksen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen tytäryrityksen tavoin estäisi oikeiden ja riittävien tietojen antamisen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Pelkästään se, että konserniin kuuluvat yritykset harjoittavat sekä teollista valmistustoimintaa, kauppaa ja palvelutoimintaa että erilaisten palveluiden ja tavaroiden tuotantoa tai kauppaa, ei ole riittävä peruste tytäryrityksen yhdistelemättä jättämiselle.

Esimerkkinä edellä mainitun säännöksen tarkoittamasta toimintojen erilaisuudesta on tuotantoa, kauppaa tai palveluita harjoittavan konsernin osan yhdistely luottolaitos- tai vakuutus-toimintaan (tai päinvastoin) taikka rakennusyritysten yritysmuotoisen rakennusvaraston (perustajaurakointi) yhdistely rakennusyritysten konsernitilinpäätökseen. Mainituissa tapauksissa tytäryritysten tavoin rivi riviltä yhdistely ei ole perusteltua, koska yritysten laskentaperiaatteet, tuloslaskelma- ja tasekaavat, toiminnan riskipitoisuus tai toiminnan jatkuvuus saattavat erota merkittävästi toisistaan. Toimintojen erilaisuutta arvioitaessa on huomioitava eri toimialojen suhteellinen osuus konsernin tuloksesta sekä merkitys konsernin taloudellisen aseman arvioimiselle.

Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa tytäryrityksen vaikutus konsernin tulokseen ja omiin pääomiin on sama kuin yhdisteltäessä tytäryrityksen tulos- ja tasetiedot rivi riviltä konsernitilinpäätökseen. Pääomaosuusmenetelmän soveltamista käsitellään jäljempänä yleisohjeen 6. luvussa.

Kirjanpitoasetuksen 19 b §:n 2 momentissa säädetään, että konsernitilinpäätöksen liitteenä on annettava oikeat ja riittävät tiedot osakkuusyrityksen tavoin konsernitilinpäätökseen yhdistetyn tytäryrityksen ja muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten suhteiden arvioimiseksi. Liitetietoina ilmoitettavia tietoja ovat esimerkiksi tytäryrityksen ja konsernin väliset velka- ja saamissuhteet sekä muut vastuusitoumukset.

## **2.2. Liiketoimintaa harjoittava eläkekassa, aatteellinen yhteisö tai säätiö konsernin emona**

Kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukainen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus koskee myös säätiötä, aatteellista yhdistystä ja eläkekassaa, mikäli liiketoimintaa harjoitetaan kirjanpitolaissa tarkoitetun konsernin muodossa. Säätiön, aatteellisen yhdistyksen tai eläkekassan on katsottava olevan kirjanpitolain 1 §:n mukaan liiketoimintaa harjoittava ja kirjanpitolain 22 a §:n 1 momentin mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, jos se aktiivisesti johtaa tai osallistuu tytäryritystensä rahoittamiseen tai muuhun niihin rinnastettavaan toimintaan. Tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että eläkekassa, säätiö tai yhdistys joko oman liiketoimintansa ohella tai muuten luovuttaa tytär- tai osakkuusyrityksilleen hallinto-, rahoitus- tai muita palveluita tai saa niitä tytär- tai osakkuusyrityksiltä taikka sillä muutoin on liiketoimia niiden kanssa.

Mikäli edellä mainittuja liiketoimia on pelkästään eläkekassan, säätiön tai yhdistyksen tytär- tai osakkuusyritysten välillä, emona toimivan eläkekassan, säätiön tai yhdistyksen on hyvän kirjanpitotavan sekä kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin mukaisten oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi suositeltavaa laatia konsernitilinpäätös.

Mitä on edellä sanottu eläkekassan, säätiön tai yhdistyksen velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös, koskee myös muita aatteellista toimintaa harjoittavia yhteisöjä kuten esimerkiksi kannatusosakeyhtiötä.

### **3. KONSERNIN SISÄISTEN LIIKETAPAHTUMIEN VÄHENTÄMINEN**

#### **3.1 Yleistä sisäisten liiketapahtumien vähentämisestä**

Konsernitilinpäätöksen tulee esittää konsernin muodostaman taloudellisen kokonaisuuden toiminnan tulos ja taloudellinen asema suhteessa konsernin ulkopuolisiin talousyksiköihin. Tämän toteuttamiseksi konsernin sisäiset liiketapahtumat vähennetään (eliminoidaan) konsernitilinpäätöstä laadittaessa sekä erotetaan konsernin ulkopuolisten omistus tytäryrityksissä omaksi eräkseen konsernin tuloslaskelmassa ja taseessa. Vähemmistön erottamista käsitellään jäljempänä yleisohjeen 5. luvussa.

Konsernin sisäisten liiketapahtuminen vähentämisestä säädetään kirjanpitolain 22 c §:n 1 momentissa. Tätä säännöstä täydennetään konsernin sisäisten katteiden vähentämisen osalta KTM:n päätöksen 7 §:ssä ja 16 §:ssä.

Keskinäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi ja oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyritysten tilipuitteet laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Konsernin sisäiset liiketapahtumat konserniyrityksissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen.

Sisäiset liiketapahtumat tulee täsmäyttää ennen tilinpäätöstietojen yhdistämistä konsernitilinpäätökseen. Suositeltavaa on täsmäyttää sisäiset liiketapahtumat säännöllisin väliajoin myös konsernitilinpäätösten laatimisen väliaikoina esimerkiksi kuukausittain. Täsmäytykset on suositeltavaa tehdä liiketapahtumien laskutusvaluutassa.

#### **3.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä sisäiset saamiset ja velat**

Sisäisistä liiketapahtumista aiheutuneet konserniyritysten tuloslaskelmissa olevat tuotot vähennetään sisäisiä kuluja vastaan ja konserniyritysten taseissa olevat sisäiset saamiset sisäisiä velkoja vastaan. Konserniyritysten toisilleen tilikauden aikana jakamat osingot tai muu niitä vastaava voitonjako vähennetään konsernituloslaskelman tuotoista ja lisätään ne konsernin omaan pääomaan (osakeyhtiössä vapaaseen omaan pääomaan).

### **3.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen**

KTM:n päätöksen 7 §:n mukaan vähennetään konserniyritysten taseisiin sisältyvät hyödykkeiden ja oikeuksien konserniyritykseltä toiselle tapahtuneen luovutuksen johdosta syntyneet katteet siltä osin kuin ne ylittävät hyödykkeen tai oikeuden luovuttajan taseessa olleen poistamattoman hankintamenon. KTM:n päätöksen 7 §:n 2 momentin mukaan katteita ei tarvitse vähentää, mikäli se ei ole tarpeellista oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Konserniyritysten taseissa olevat sisäiset katteet ja niiden muutokset eliminoidaan omistussuudesta riippumatta kokonaisuudessaan. Osakkuusyritysten tilinpäätöksiä pääomatosuusmenetelmällä yhdisteltäessä eliminoidaan sisäiset katteet ja niiden muutokset tilikauden aikana konsernin omistussuuden suhteessa.

Vaihto-omaisuuteen sisältyvät sisäiset katteet (sisäiset varastokatteet) eliminoidaan hyödykkeen tai oikeuden luovuttaneen konserniyrityksen tilikauden tulosta vastaan. Lisäksi vastaanottaneen konserniyrityksen edellisessä tilinpäätöksessä aktivoituun vaihto-omaisuuden hankintamenuon sisältyvä sisäinen kate vähennetään luovuttaneen konserniyrityksen edellisiltä tilikausilta kertyneestä tuloksesta ja lisätään sen tilikauden tulokseen. Konsernin tulosvaikutukseksi jää sisäisten katteiden osalta alkavan ja päättävän taseen välinen erotus (sisäisten varastokatteiden muutos).

Käyttöomaisuusaktiivaan tai aktivoituun muuhun pitkävaikutteiseen menoon sisältyvä sisäinen kate ja siitä tehdyt poistot eliminoidaan siten, ettei niillä ole vaikutusta konsernin tilikauden tulokseen eikä edellisiltä tilikausilta kertyneeseen voittoon tai tappioon. Tämä koskee myös tytäryritysosakkeisiin tai -osuuksiin tehdyn arvonalennuksen tai -korotuksen palautusta.

Sisäisten katteiden vähentäminen perustuu konsernissa sovellettuun tuotekohtaisten menojen määrittämiseen. Jos vaihto- ja käyttöomaisuuden hankintamenu määritetään muuttuvien menojen perusteella, sisäisten katteiden eliminointi suoritetaan samalla perusteella, muussa tapauksessa vähentämisessä otetaan huomioon hyödykekohtaiset osuudet kiinteistä menoista. Käytetystä laskentamenettelystä annetaan tieto konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.

### **3.4 KTM:n päätöksen 12 §:n mukainen verojen oikaisu**

Konsernituloslaskelman tilikauden verot muodostuvat konserniyritysten suoriteperusteisesti kirjaamien verojen yhteenlasketusta määrästä. KTM:n päätöksen 12 §:ssä säädetään, millä edellytyksillä tämän pääsäännön mukaisia yhteenlaskettuja veroja tulee konsernitilinpäätöksessä oikaista.

Verojen oikaisua tulee tehdä vain siltä osin kuin vastaista veronmaksua tai -palautusta on pidettävä ilmeisenä ja verojen oikaisematta jättäminen vaikuttaisi olennaisesti oikeiden ja riittävien tietojen saamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

KTM:n päätöksen 12 §:n mukaan tytäryritysten yhteenlaskettuja veroja tulee konsernitilinpäätöksessä oikaista, mikäli konsernitilinpäätöksen mukainen tulos on konsernitilinpäätöksessä tehtävien oikaisujen ja eliminointien vuoksi olennaisesti suurempi tai pienempi kuin emoyrityksen ja tytäryritysten tulosten yhteismäärä konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten mukaan.

Säännöksen mukainen verojen oikaisu voi olla tarpeen esimerkiksi sellaisen ulkomaisen konserniyrityksen vuoksi, jonka verot määräytyvät konsernitilinpäätöksen perusteella. Tässä tapauksessa konsernitilinpäätöksessä tehtävät oikaisut ja eliminoinnit kasvattavat tai pienentävät verojen määräytymisen perusteena käytettävää konsernituloslaskelman tulosta ja verojen määrää. Konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä konserniyritysten verot oikaistaan vastaamaan konsernituloslaskelman mukaan määräytyviä veroja, mikäli vastaavaa oikaisua ei ole jo tehty konserniyritysten erillistilinpäätöksiin.

KTM:n päätöksen 12 § koskee myös konsernitilinpäätöksen veroihin liittyvien ajoituserojen oikaisua. Ajoitusero saattaa syntyä esimerkiksi sisäisten vaihto-omaisuus- ja käyttöomaisuuskauppoihin liittyvien eliminointien tai konsernin sisäiseen osingonjakoon liittyvän verohyvityksen kirjaamisen yhteydessä. Mainitut esimerkit on tehty sillä oletuksella, että sisäisillä liiketahtumien aiheuttamilla konserniyritysten tulonlisäyksillä tai -vähennyksillä on välitöntä vaikutusta tilikauden tuloverojen määrään. Esimerkiksi tappiollisen yrityksen kohdalla näin ei välttämättä ole, jolloin verojen oikaisua ei tehdä.

## 4. KONSERNIN SISÄISEN OMISTUKSEN ELIMINOINTI

### 4.1 Yleistä sisäisen omistuksen eliminoinnista

KTM:n päätöksen 8 §:n 1 momentissa olevan pääsäännön mukaan konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yritysosuuksien omistus vähennetään eliminoimalla osakkeiden tai osuuksien hankintameno emoyrityksen taseessa tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan mukaista omaa pääomaa vastaan konsernin omistusosuuden suhteessa (hankintamenomenetelmä).

KTM:n päätöksen 10 §:n mukaisin edellytyksin saadaan sisäisen omistuksen eliminoinnissa käyttää myös yhdistelmämenetelmää (pooling-menetelmää).

### 4.2. Hankintamenomenetelmä

#### 4.2.1. Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan pääoma

Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma määritetään KTM:n päätöksen 8 §:n 1 momentin mukaan pääsääntöisesti tytäryrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien hankinta-ajankohdan mukaisen oman pääoman perusteella. Mikäli tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu useammassa erässä, oman pääoman määrittäminen mahdollisuuksien mukaan hankintaeräkohtaisesti. Hankitun oman pääoman määrittäminen tulisi tehdä hankinta-ajankohtana laaditun välitilinpäätöksen perusteella. Välitilinpäätös laaditaan hyvän kirjanpitotavan mukaisesti noudattaen soveltuvin osin tilinpäätöstä koskevia kirjanpitolaain säännöksiä.

Jos tytäryritys on toiminut näennäisesti itsenäisenä yrityksenä konsernin lukuun ennen hankinta-ajankohtaa, sen tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen siitä ajankohdasta lukien, kun vastuu sen toiminnasta ja oikeus sen tulokseen on tosiasiallisesti siirtynyt konsernille.

Tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia on saatettu hankkia konserniin ennen kuin siitä tuli tytäryritys. Tällöin saa KTM:n päätöksen 8 §:n 2 momentin mukaan näiden osakkeiden tai osuuk-

sien eliminoinnin tehdä tytäryrityksen sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Mikäli yritys on ennen tytäryritykseksi tuloaan ollut konsernin osakkuusyritys, tulee omien pääomien jatkuvuuden takaamiseksi käyttää osakkuusyrityksen omistusoosuuden osalta sitä oman pääoman määrää, joka yrityksellä oli sen tullessa osakkuusyritykseksi.

KTM:n päätöksen 8 §:n 3 momentin mukaan sisäisen osakkeenomistuksen eliminoinnin saa tehdä myös tytäryrityksen sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase konsernitilinpäätökseen ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos sillä ei ole olennaista vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta verrattuna päätöksen 8 §:n 1 tai 2 momenteissa esitettyyn vaihtoehtoon verrattuna.

Tytäryrityksen oman pääoman rakenne yleensä muuttuu ajan kuluessa. Hankintamenomenetelmää käytettäessä eliminoidaan tytäryrityksen omasta pääomasta silti edelleen hankinta-ajankohtana ollut konserniyritysten omistusta vastaava oman pääoman määrä. Eliminointi suoritetaan pääsääntöisesti ensiksi tytäryrityksen osakepääomasta tai sitä vastaavasta omasta pääomasta ja sitten muusta omasta pääomasta, osakeyhtiöissä muusta sidotusta omasta pääomasta ennen vapaasta omasta pääomasta tapahtuvaa eliminointia. Eliminointia ei kuitenkaan tehdä hankinta-ajankohdan jälkeen syntyneistä omaan pääomaan siirretyistä arvonkorotusten vastaeristä.

#### 4.2.2. Varaukset ja poistoero

Tytäryrityksen hankinta-ajankohtana sen taseessa olleita vapaaehtoisia varauksia ja poistoeroa ei pääsääntöisesti lueta omaan pääomaan kuuluvaksi sisäisen osakkeenomistuksen eliminointia suoritettaessa. Ne säilyvät konsernitaseissa niin kauan ja sen suuruisina kuin ne ovat konserniyritysten taseissa.

Kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaan kirjanpitovelvollinen voi merkitä vapaaehtoiset varaukset ja poistoeron konsernitilinpäätökseen jaettuna toisaalta tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan sekä toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan. Tilikauden tulokseksi tai omaksi pääomaksi merkitty osuus eritellään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Vapaaehtoisista varauksista ja poistoerosta omaksi pääomaksi merkitty osuus ei osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan sisälly emoyrityksen voitonjakokelpoiseen omaan pääomaan.

Laskennallinen verovelka otetaan huomioon tilinpäätöstä laadittaessa voimassaolevan verokannan mukaan. Verokannan muutosten vaikutus merkitään konsernituloslaskelmaan.

KTM:n päätöksen 24 § sisältää erityisen siirtymäsäännöksen koskien niitä emoyrityksiä, jotka ovat ennen kirjanpitolakiin lisättyjen konsernitilinpäätössäännösten voimaantulon 1. tammikuuta 1993 muun lain lain nojalla laatineet konsernitilinpäätöksen. Tällöin nämä emoyritykset voisivat kirjanpitolain säännösten mukaista konsernitilinpäätöstä laatimaan siirtyessään tehdä 8 §:ssa tarkoitetun sisäisen omistuksen eliminoinnin aikaisemmin soveltamaansa menettelyä noudattaen.

Mikäli siis emoyritys on sisällyttänyt ennen 1. tammikuuta 1993 hankkimansa tytäryrityksen hankittuun omaan pääomaan osan tytäryrityksen hankintahetken vapaaehtoisia varauksia tai poistoeroa, emoyritys saa kirjanpitolain säännösten mukaista konsernitilinpäätöstä laatimaan siirtyessään tehdä sisäisen omistuksen eliminoinnin aikaisemmin soveltamaansa menettelyä noudattaen. Aikaisempaa eliminointimenettelyä saadaan jatkaa siinä tapauksessa, ettei menettelyn jatkamisella ole olennaista vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen konsernin

toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta päätöksen 8 §:ssa säädettyyn menettelyyn verrattuna.

Kirjanpitolain 16 a §:n mukaiset pakolliset varaukset tarkoittavat varautumista menoihin ja menetyksiin, jotka ovat todennäköisiä tai joihin kirjanpitovelvollinen on sitoutunut, mutta jotka eivät suoriteperusteella ole vielä syntyneet tilikauden päättymiseen mennessä, ja joita vastaavat tulot eivät kata. Nämä pakolliset varaukset säilyvät konsernitaseissa niin kauan ja sen suuruisina kuin ne ovat konserniyritysten taseissa.

#### 4.2.3. Konserniaktiiva ja konserniliikearvo

Tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja vastaava osuus sen omasta pääomasta ovat tytäryritystä perustettaessa yhtä suuret. Tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia muutoin hankittaessa ne tavallisesti eroavat toisistaan. Tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien ja hankitun oman pääoman erotuksena syntyvää eliminointieroa voidaan pitää konsernin kannalta tytäryrityksen menojen tai muiden liiketapahtumien oikaisueränä. KTM:n päätöksessä tätä eliminointieroa nimitetään konserniaktiivaksi, kun hankintameno on suurempi kuin vastaava osuus tytäryrityksen omasta pääomasta.

KTM:n päätöksen 9 §:n 1 momentin mukaan konserniaktiiva tulee mahdollisuuksien mukaan kohdistaa niille konsernitaseen erille, joista sen katsotaan johtuvan. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei konserniaktiivan merkitseminen konsernitaseeseen tai sen kohdistaminen konsernitaseen erille johda konsernin tulonodotukset ylittävään menojen aktivointiin. Kohdistamisperusteena käytetään esimerkiksi tase-erien todennäköistä hankintamenoa tai luovutushintaa. Jos kohdistettava konserniaktiiva ei riitä kaikille aktiivaerille niiden todennäköisiin arvoihin asti, se jaetaan aktiivaerien kesken tasasuhteisesti.

Konsernitaseen erille kohdistetut konserniaktiivan osat poistetaan kyseisen tase-erän suunnitelman mukaisten poistojen tahdissa. Maa- tai vesialueelle kohdistettua osaa ei pääsääntöisesti poisteta muutoin kuin maa- tai vesialueen myynnin yhteydessä tai sen arvon laskiessa alle sen konserniaktiivan kohdistuksen jälkeisen arvon.

Mikäli emoyrityksen maksaman tytäryhtiöosakkeiden tai -osuuksien hankintamenon voidaan katsoa johtuvan tytäryrityksen taseessa hankintahetkellä olleista vapaaehtoisista varauksista ja poistoerosta, saadaan niistä johtuva konserniaktiivan osa kohdistaa niihin. Tästä kohdistetusta konserniaktiivasta tehdään poistoja samassa tahdissa kuin kyseinen tytäryritys purkaa hankintahetken vapaaehtoisia varauksia ja poistoeroa. Varauksiin kohdistetun liikearvon poisto merkitään samaan kohtaan konserntuloslaskelmaa, jossa tytäryritys purkaa hankintahetken varauksia.

Kohdistamatta jäänyttä konserniaktiivan osaa nimitetään KTM:n päätöksessä konserniliikearvoksi. Konserniliikearvo poistetaan KTM:n päätöksen 9 §:n 3 momentin mukaan viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

Konserniliikearvon pääsääntöinen maksimipoisto-aika on viisi vuotta. Pääsääntöön ylittävien poisto-aikojen erityisperusteista on liitetiedoissa annettava selostus. Kohdistamisperusteena voi olla esimerkiksi nimettävissä olevaan, taseen eriin sisältymättömään, tuotannontekijään liittyvä todennäköinen menonsäästön tai tulon odotus. Konserniaktiivan vaikutusajan vaatiessa konserniaktiiva tulee poistaa kertapoistona. Konserniaktiivan poistoa ei saa tehdä suoraan omaa pääomaa veloittaen.

Konserniaktiivaan ja konserniliiketoimintaan liittyvät tuotto-odotukset tulee arvioida erityisen varovasti. Arvio on tarkistettava vuosittain.

KTM:n päätöksen 24 §:n siirtymäsäännös koskee konserniaktiivan jäännösarvon poistamista. Säännöksen mukaan KTM:n päätöksen mukaista konsernitilinpäätöstä laatimaan siirryttäessä saadaan siirtymätilikauden alussa olleen poistamattoman konserniaktiivan osalta katsoa KTM:n päätöksen mukaisten poistoaikojen alkaneen tämän tilikauden alkaessa. Poistoaikojen muuttaminen, erityisesti sen pidentäminen, edellyttää kuitenkin, että se on konserniaktiivan jäljellä olevaan vaikutusaikaan nähden perusteltua.

#### 4.2.4. Konsernipassiiva ja konsernireservi

Eliminoitaessa tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno hankintamenomenetelmällä sen omaa pääomaa vastaan, saattaa hankintameno olla pienempi kuin vastaava osuus tytäryrityksen omasta pääomasta. KTM:n päätöksessä tätä eliminointieroa nimitetään konsernipassiivaksi.

Konsernipassiivan muodostuminen johtuu joko siitä, että tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien myyjän tytäryritykseen kohdistamat tulonodotukset ovat pienemmät kuin konsernin siihen kohdistamat tulonodotukset, tai siitä, että konserni on hankkinut tytäryrityksen osakkeet tai osuudet edullisesti. Kummassakin tapauksessa konsernipassiiva on konsernin näkökulmasta katsottuna ensisijaisesti menonoikaisu.

KTM:n päätöksen 9 §:n 1 momentin mukaan konsernipassiiva kohdistetaan mahdollisuuksien mukaan niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista sen katsotaan johtuvan. Kohdistamatta jäävää osaa nimitetään päätöksessä konsernireserviksi.

KTM:n päätöksen 9 §:n 3 momentin mukaan konsernireservin vähennys merkitään konsernituloslaskelmaan sitä mukaa, kuin vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tulosta laskettaessa taikka kun konsernireservi on kirjattavissa tuotoksi. Konsernireservin vähentämiselle ei siten ole asetettu mitään enimmäisajanjaksoa. Vähentämisen tulee tapahtua varovaisuuden periaatteen mukaisesti.



### 4.3. Yhdistelmämenetelmä

Yhdistelmämenetelmä (pooling-menetelmä) on tarkoitettu käytettäväksi siinä tapauksessa, että emoyritys on hankkinut yhden tai useamman tytäryrityksen ensisijaisesti apportiemissiolla laskemalla liikkeelle tytäryrityksen osakkeiden hankinnan vastikkeeksi tarkoitettuja omia uusia osakkeitaan tai osuuksiaan. Rahaa on saatu käyttää maksuvälineenä KTM:n päätöksen 10 §:n mukaan enintään 10 % tytäryrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien nimellis- tai pariarvosta (tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuunottamatta). Mainitun säännöksen mukaan edellytetään siten, että

- tytäryritys on tullut konserniin yhteenliittymisen tuloksena,
- konserniyritysten omistusosuus on vähintään 90 % tytäryrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien yhteisestä nimellisarvosta tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta,
- tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistuksesta tällöin luopuneet osakkaat tai jäsenet ovat yhdessä emoyrityksen vanhojen osakkaiden tai jäsenten kanssa ryhtyneet käyttämään määräämisvaltaa emoyrityksessä ja että
- emoyritys ja tytäryritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

Vaikka yhteenliittämisen tuloksena on konserni, kyse on kuitenkin ensisijaisesti huomattavia etuyhteyksiä omaavien itsenäisten ja tasavertaisten yritysten tilinpäätösten yhdistämisestä.

Yhdistelmämenetelmää käytettäessä konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yritysosuuksien omistus vähennetään eliminoimalla emoyrityksen omistusosuutta vastaava määrä ainoastaan tytär- yrityksen osake-, osuus- tai muusta niistä vastaavasta pääomasta. Syntyvä eliminointiero kirjataan KTM:n päätöksen 10 §:n mukaan konsernin oman pääoman lisäykseksi tai vähennykseksi. Lisääminen tai vähentäminen tapahtuu ensisijaisesti konsernin sidotusta omasta pääomasta.

### 4.4. Tytäryrityksen omistus emoyrityksessä

Osakeyhtiölain 7 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan osakeyhtiö ei saa vastiketta vastaan hankkia emoyrityksensä osakkeita Ennen voimassa olevaa osakeyhtiölakia on kuitenkin syntynyt konserneja, joissa tytäryritys omistaa emoyrityksensä osakkeita. Osakeyhtiölain voimaantulon jälkeen annetun lain 7 §:n 2 momentin mukaan tytäryrityksen ei tarvitse näissä tapauksissa luopua emoyrityksensä osakkeista. Emoyrityksen osakkeista, jotka ovat tulleet esimerkiksi sulautumisen yhteydessä tytäryrityksen omistukseen, säädetään osakeyhtiölain 7 luvun 1 §:n 2 momentissa.

Edellä tarkoitettuja niin sanottuja ristiinomistuksia voi syntyä edelleenkin, koska hankittu tytäryritys on saattanut ennen tytäryritykseksi muuttamista hankkia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia. Lisäksi muut kuin osakeyhtiömuotoiset yritykset saavat hankkia emoyrityksensä osuuksia rajoituksitta.

Sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä eliminoidaan myös ristiinomistus. Menettely on yhteneväinen osakeyhtiölain 11 luvun 4 §:n 2 momentin säännöksen kanssa, jonka mukaan tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita on pidettävä tytäryritysosakkeiden arvonn-

korotusta tehtäessä arvottomina. Vastaavan säännöksen on katsottava koskevan myös muussa muodossa toimivien konserniyritysten arvonkorotuksia.

KTM:n päätöksen 11 §:ssä määrätään, että konsernin sisäinen omistus emoyrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yritysosuuksien osalta vähennetään eliminoimalla niiden hankintameno konsernin omasta pääomasta. Jos emoyritys on osakeyhtiö, eliminointi jaetaan konsernitaseeseen sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan sidotun ja vapaan oman pääoman suhteessa. Eliminointia ei kuitenkaan saa tehdä osake- tai vastaavasta sidotusta omasta pääomasta eikä emoyhtiön osakkeiden tai osuuksien hankinnan jälkeisistä arvonkorotusten vastaeristä.

## **5. VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN KONSERNIN TULOKSESTA JA OMASTA PÄÄOMASTA**

Kirjanpitolain 22 c §:n 1 momentin mukaan konsernituloslaskelman tulee osoittaa konsernin tilikauden tulos sen jälkeen, kun myös ulkopuolisten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista on vähennetty (vähemmistöosuus). Vastaavasti konsernitaseeseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun myös ulkopuolisten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränä.

Oman pääoman ja tuloksen lisäksi vähemmistölle on suositeltavaa erottaa osuus myös vapaaehtoisista varauksista sekä poistoerosta ja niiden muutoksista vähennettynä lykätyllä verovelalla sekä sen muutoksella. Vähemmistöosuus vapaaehtoisista varauksista sekä poistoerosta ja niiden muutoksista on suositeltavaa erottaa siitä riippumatta, jakaako konsernitilinpäätöstä laativa emoyritys kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla vapaaehtoiset varaukset sekä poistoeron toisaalta tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan sekä toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan.

Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen tai jälkeen sisäisten katteiden eliminointia. Mikäli vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee sisäisen katteen konsernin tulokseen ja omaan pääomaan kohdistuva eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken, jotta katetta ei vähemmistön osalta eroteta kahdesti. Konsernitaseeseen vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee aina eliminoida kokonaisuudessaan. Katteiden vähentämisjärjestyksellä ei siis saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman suuruuteen.

Vähemmistöosuutta määritettäessä välittömän omistuksen lisäksi otetaan huomioon myös välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistön välillisellä omistuksella tarkoitetaan sitä omistusta, joka syntyy sen vuoksi, että tytäryritys, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryrityksestä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti osuus myös jälkimmäisen tytäryrityksen tuloksesta ja omasta pääomasta. Jos lisäksi tämä tytäryritys omistaa edellisen tytäryrityksen osakkeita välittömästi tai välillisesti toisen konserniyrityksen kautta, kyseessä on kertaantuva omistus.

Osakeyhtiömuotoisessa tytäryrityksessä voi olla kaksi tai useampia osakelajeja. Osakelajeihin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen, mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta merkittävää on sitä vastoin osakkeiden erilainen oikeus tytäryrityksen tulokseen ja varoihin. Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esimerkiksi oikeutettuja tietyn suuruiseen minimiosinkoon. Tällöin tytäryrityksen tuloksesta tai, mikäli se ei riitä, vapaasta omasta pääomasta erotetaan vähem-

mistön osinko-oikeuden mukainen osuus. Toiseksi vähemmistöosakkeilla voi olla yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tytäryritystä purettaessa erilainen oikeus sen varoihin kuin konserniyritysten omistamilla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta pääomasta lasketaan tällöin yhtiöjärjestyksen määräyksen mukaan.

Mitä edellä on sanottu osakeyhtiömuotoisesta tytäryrityksestä, koskee soveltuvin osin myös muussa muodossa toimivien tytäryritysten vähemmistöosuuksien erottamista konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

Ellei yhtiöjärjestyksestä, yrityksen säännöistä tai muusta tosiasillisesta syystä muuta johdu, vähemmistö vastaa tytäryrityksen tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos vähemmistölle erotettava tappio ylittää tämän sijoituksen, ylitystä ei eroteta vähemmistölle, mutta siitä säilytetään tieto sivukirjanpidossa. Vähemmistölle erotetaan osuus tytäryrityksen voitosta vasta sen jälkeen kun edellä mainittu ylitys on katettu.

## 6. OSAKKUUSYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN YHDISTELEMINEEN

### 6.1 Osakkuusyhtiöitä koskeva lainsäädäntö

Ennen kirjanpitolain muuttamisesta annetun lain (1572/92) voimaantuloa Suomen lainsäädäntö ei tuntenut osakkuusyhtiön käsitettä. Konsernitilinpäätös käsitti ainoastaan emoyhtiön ja tytäryhtiöt. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa osakkuusyhtiöistä yhdisteltiin konsernituloslaskelmaan osakkuusyhtiön maksamat osingot sekä konsernitaseeseen osakkuusyhtiön osakkeiden hankintameno. Tästä yhdistelystä käytetään nimitystä hankintahintamenetelmä (cost-menetelmä).

Emoyhtiön velvollisuudesta sisällyttää osakkuusyhtiö konsernitilinpäätökseensä säädetään kirjanpitolain 22 c §:n 5 momentissa. Kirjanpitoasetuksen 19 §:n määritetään tarkemmin osakkuusyhtiön syntymisedellytyksenä olevan huomattavan vaikutusvallan käsite. KTM:n päätöksen 3 luvussa annetaan tarkentavat määräykset osakkuusyhtiön konsernitilinpäätökseen yhdistämistavasta sekä luvussa 4 osakkuusyhtiöistä annettavista liitetiedoista. Tämä yleisohje selittää tarkemmin, kuinka KTM:n päätöksen mukaista pääomaosuusmenetelmää (equity-menetelmää) sovelletaan yhdistettäessä osakkuusyhtiöitä konsernitilinpäätökseen.

Osakkuusyhtiön tilinpäätöstiedot saa KTM:n päätöksen 13 §:n 2 momentin mukaan jättää yhdistelemättä, mikäli niiden yhdistely ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Osakkuusyhtiön yhdistelemättä jättämisen perusteisiin on noudatettava soveltaen kirjanpitoasetuksen 19 a §:ssä säädettyjä tytäryhtiön yhdistelemättä jättämisen perusteita.

Jos osakkuusyhtiöstä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, tulee yhdistelemättä jättämisen perusteista ja vaikutuksista konsernin tulokseen ja omiin pääomiin antaa KTM:n päätöksen 22 §:n 3 kohdan mukaiset liitetiedot.

Kirjanpitolain 22 c §:n 5 momentin mukaan vain konsernitilinpäätöksen laativa konserniyhtiö on velvollinen yhdistelemään osakkuusyhtiön tilinpäätöksen konsernitilinpäätökseen. Siten liiketoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen, jolla on omistusosuuksia vain yhdessä tai useammassa osakkuusyhtiössä mutta ei vähintään yhdessä tytäryhtiössä, ei ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä. Jos osakkuusyhtiön yhdistelemättä jättämisellä kuitenkin olisi olennainen vaikutus yrityksen tilinpäätöksen antamiin oikeisiin ja riittäviin tietoihin yrityk-

sen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, osakkuusyrityksen tilinpäätös tulee kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin oikeiden ja riittävien tietojen yleisperiaatteen nojalla yhdistellä yrityksen tilinpäätökseen tai toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan vastaavat tiedot.

Yhdistelemättä jätetty osakkuusyritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen hankintahintamenetelmällä sekä annetaan kirjanpitolain 21 a §:n mukaiset liitetiedot.

Kirjanpitolain 22 c §:n mukaan osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilinpäätöstä laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. Tiedot tulee antaa siten, että emoyrityksen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädettyssä ajassa. Kirjanpitolain 22 c §:n mukainen tiedonantovelvollisuus ei koske ulkomaista osakkuusyritystä.

## 6.2 Osakkuusyrityksen määritelmä

Osakkuusyrityssuhde syntyy yhtäaikaista huomattavasta vaikutusvallasta sekä merkittävästä omistusosuudesta.

a) Huomattavan vaikutusvallan määritelmä

Kirjanpitoasetuksen 19 § määrittelee huomattavan vaikutusvallan seuraavasti:

"Konserniyrityksellä on kirjanpitolain 22 §:n 5 momentissa tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa, jos kirjanpitovelvollisella on yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa vähintään yksi viidesosa ja enintään puolet osakkeiden, jäsenosuuksien tai yritysosuuksien tuottamasta äänimäärästä mainitussa yrityksessä."

Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että toisella kirjanpitovelvollisella (omistajataho) on mahdollisuus vaikuttaa toisen kirjanpitovelvollisen taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole tytäryrityssuhteelle ominaista ehdotonta määräysvaltaa.

b) Merkittävä omistusosuus osakkuusyrityksessä

Osakkuusyrityssuhteen syntyminen edellyttää merkittävää omistusta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Kirjanpitoasetuksessa säädetään merkittävän vaikutusvallan määräksi vähintään 20 %:a mutta enintään 50 %:a toisen kirjanpitovelvollisen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yritysosuuksien tuottamasta äänimäärästä. Lisäksi edellytetään, että omistus osakkuusyrityksen omasta pääomasta on vähintään 20 %.

Osakkuusyrityssuhteeseen voi liittyä seuraavia ulkoisia tunnusmerkkejä:

- omistajatahon edustus osakkuusyrityksen hallituksessa tai vastaavassa päättävässä elimessä;
- omistajatahon osallistuminen osakkuusyrityksen toimintaperiaatteista päättämiseen;
- omistajatahon ja osakkuusyrityksen välinen merkittävä kaupankäynti;
- omistajatahon ja osakkuusyrityksen välinen johtohenkilöiden kierto;

- omistajatahon ja osakkuusyrittöksen välinen merkittävä teknisen tai muun tiedon vaihto.

### **6.3 Yleistä pääomaosuusmenetelmästä**

Pääomaosuusmenetelmä on laskentamenetelmä, jossa osakkuusyrittöksen osakkeiden, osuuksien tai jäsenosuuksien hankintamenoa omistajan taseessa konsernitilinpäätöstä laatiessa oikaistaan (lisätään tai vähennetään) konsernin osuudella osakkuusyrittöksen perustamisen tai hankinnan jälkeen kertyneellä voitolla tai tappiolla sekä saaduilla osingoilla tai voitto-osuuksilla. Konsernituloslaskelmaan merkitään vastaavasti konsernin osuus osakkuusyrittöksen omassa pääomassa tapahtuneesta muutoksesta. Pääomaosuusmenetelmän katsotaan ottavan huomioon osakkuusyrittöksen taloudellisessa tilassa tapahtuneet muutokset paremmin kuin mihin hankintahintamenetelmällä pystytään.

Pääomaosuusmenetelmän vaikutus konsernin tulokseen ja omiin pääomiin on sama kuin yhdistettäessä osakkuusyrittöksen tytäryrittöksen tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitilinpäätökseen. Koska pääomaosuusmenetelmän toteutus on yksinkertaistettu versio täydestä yhdistelymenetelmästä ja sen vaikutus näkyy vain yhdellä tuloslaskelman ja yhdellä tai kahdella taseen rivillä, menetelmästä on käytetty myös nimitystä yhden rivin yhdistely ("online-consolidation").

Pääomamenetelmää sovellettaessa osakkuusyrittöksen osakkeiden, osakkuusyrittöksen osuuksien tai jäsenosuuksien hankintahinnasta määritetään mahdollisen konserniaktiivan tai -reservin osuus sekä merkitään sitä poistoina kuluksi tai kirjata tuotoksi edellä tytäryrittöksille omistetuissa luvuissa selostettujen periaatteiden mukaan. Poiston tai tuloutuksen määrä merkitään kuitenkin osakkuusyrittöksen osalta konsernituloslaskelmaan riville "osuus osakkuusyrittösten tuloksista".

Osakkuusyrittöksen laskenta toteutetaan käytännössä erillisenä sivukirjanpitoa, jonka perusteella konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehdään lopulliset kaksipuoliset viennit.

### **6.4 Osakkuusosuuden laskenta osakkuusyrittöksen tuloksesta sekä osakkuusyrittöksen maksaman osingon peruutus**

Konsernin osuus osakkuusyrittöksen tuloksesta lasketaan kertomalla osakkuusyrittöksen tuloslaskelman tilikauden voitto tai tappio (nettotulos) konsernin omistusprosentilla. Jos osakkuusyrittöksen tai osakkuusyrittöksen konserni jakaa vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksen kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaisesti tilikauden tulokseen ja lykätyn verovelan muutokseen, lasketaan osakkuusyrittöksen osuus myös tilikauden tulokseksi luettavasta osuudesta.

Osuus osakkuusyrittöksen tilikauden voitosta tai tappiosta merkitään konsernituloslaskelmaan rahoitustuottojen ja -kuluja ryhmään. Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin joko ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin.

Osuus osakkuusyrittöksen voitosta tai tappiosta saadaan merkitä ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin silloin kun osakkuusyrittöksen muodostaa osan konsernin operatiivista liiketoimintaa ja toimii esimerkiksi raaka-ainehankkijana, energian tuottajana tai konsernin valmiiden tuotteiden myyjänä tai markkinointiyrittöksenä.

Osakkuusyrittöksen maksama osinko tai vastaava voitto-osuus vähennetään konsernin tuloksesta sekä osakkuusyrittöksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoa. Osakkuusyrittöksen

osinkoon tai vastaavaan voitto-osuuteen liittyvä verohyvitys käsitellään tytäryrityksen osinkoon tai voitto-osuuteen liittyvän verohyvityksen tavoin tilikauden välittömien verojen vähennyksenä.

### **6.5 Osakkuusosuuden laskenta osakkuusyrityksen omasta pääomasta.**

Konsernin osuus osakkuusyrityksen omasta pääomasta lasketaan kertomalla osakkuusyrityksen oman pääoman määrä konsernin omistusprosentilla. Jos osakkuusyritys tai osakkuusyrityskonserni jakaa vapaaehtoiset varaukset ja poistoeron kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaisesti omaksi pääomaksi ja lykätynsi verovelaksi, lasketaan osakkuusyritysosuus myös omaksi pääomaksi luettavasta osuudesta. Tämä omaksi pääomaksi luettava osuus ei kuitenkaan sisälly osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentin määrittelemään emoyhtiön jakokelpoiseen omaan pääomaan.

Osakkuusyrityksen osakkeiden tai -osuuksien hankintamenon oikaisua ei tehdä siltä osin kuin osuus osakkuusyrityksen tappioista ylittää niiden hankintamenon. Tieto hankintamenon ylittäneestä osuudesta säilytetään sivukirjanpidossa. Konsernille aletaan laskea osuuksia osakkuusyrityksen voitosta vasta sen jälkeen, kun edellä mainittu ylitys on katettu.

### **6.6 Osakkuusyrityksen hankintahetken oman pääoman ja konserniaktiivan tai -reservin laskenta**

Osakkuusyrityksen hankintahintaa verrataan konsernin omistuosuuden mukaiseen oman pääoman määrään ja määritetään näiden erotuksena syntyvä konserniaktiivan tai konsernireservin määrä. Konserniaktiiva tai -reservi kohdistetaan ensin niille omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan, sekä merkitään poistoina kuluksi tai kirjataan tuotoksi sitä mukaa kuin vastaava omaisuus tai velkaerä kirjattaisiin kuluksi tai tuotoksi. Konserniaktiivan kohdistamaton osa, konserniliikearvo, on poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Konsernireservin kohdistamaton osa, konsernivaraus, on kirjattava tuotoksi sitä mukaa kuin vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi osakkuusyrityksen tulosta laskettaessa taikka kun konsernireservi on kirjattavissa tuotoksi.

Osakkuusyrityslaskennassa poisto ja tuottokirjaus esitetään rivillä "osuus osakkuusyritysten tuloksista" yhdessä osakkuusyrityksen tulososuuden kanssa.

Edellä mainittu konserniaktiivan tai konsernireservin määrä lasketaan ensisijaisesti käyttäen osakkuusyrityksen hankinta-ajankohtaa edeltäneen viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen oman pääoman määrää tai hankintaajankohtaa lähempänä olevan välitilinpäätöksen osoittamaa oman pääoman määrää, jos välitilinpäätöksen tiedot on käytettävissä. Vaihtoehtoisesti laskennassa saadaan käyttää sitä oman pääoman määrää, joka osakkuusyrityksellä oli sen tullessa osakkuusyritykseksi tai joka osakkuusyrityksellä oli kun se ensimmäisen kerran yhdisteltiin konsernitilinpäätökseen. Vaihtoehtoisten tapojen soveltaminen ei kuitenkaan saa vaarantaa oikeiden ja riittävien tietojen antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ensisijaiseen vaihtoehtoon verrattuna.

Kohdassa 4.3. mainittu KTM:n päätöksen 24 §:n siirtymäsäännös koskee yhtiöillä myös osakkuusyrityksen hankinnan yhteydessä syntyneen konserniaktiivan jäännösarvon poistamista.

## **6.7 Sisäisten katteiden eliminointi**

KTM:n päätöksen 16 §:ssä määrätään osakkuusyrityksen ja konserniyritysten välisessä sisäisessä kaupankäynnissä syntyneiden sisäisten katteiden eliminoinnista. Katteet eliminoidaan konsernin omistussuuden mukaan (esim. konsernin omistus 40%, katteen eliminointi 40%) riippumatta siitä, kumpi osapuoli toimii sisäisessä kaupankäynnissä luovuttajana ja vastaanottajana. Sisäiset katteet voi jättää eliminoinnista, mikäli niiden eliminointi ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tai mikäli eliminoinnin tekemiseen tarvittavaa tietoa ei ole saatavissa.

Katteiden eliminointi tehdään edellä luvussa 3 selvitettyjen eliminointiperiaatteiden mukaan käyttäen konsernin omistussuutta. Katteiden eliminoinnissa normaalisti vaihto- tai käyttöomaisuuteen kohdistettava eliminointi kohdistetaan kuitenkin tuloslaskelman riville "osakkuusyritysosakkeet ja -osuudet", koska osakkuusyrityksen vaihto- ja käyttöomaisuutta ei yhdistellä rivi riviltä konsernitaseeseen.

Osakkuusyrityksen ja konserniyritysten välisen sisäisten katteiden eliminointi voidaan aloittaa osakkuusyrityslaskentaan siirryttäessä.

## **6.8 Osakkuusyritys konsernin emoyrityksenä**

Mikäli osakkuusyritys itse toimii konsernin emoyrityksenä ja laatii konsernitilinpäätöksen, sovelletaan osakkuusyrityksen konsernitilinpäätöksen tietoihin KTM:n päätöksen 13-16 §:n määräyksiä.

## **6.9 Osakkuusyrittöksen laskentaperiaatteet ja yhdistelyajankohta**

Mikäli osakkuusyrittöksen laskentaperiaatteet poikkeavat emoyrittöksen soveltamista periaatteista, on osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietoja mahdollisuuksien mukaan muokattava vastamaan emoyhtiön laskentaperiaatteita. Laskentaperiaatteiden eroista on annettava selostus liitetiedoissa.

Osakkuusyrittöksen tilikausi saattaa poiketa konsernin tilikaudesta. Tällöin osakkuusyrittöksen tilinpäätöstiedot on yhdisteltävä viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen perusteella. Mikäli mahdollista, osakkuusyrittöksen tilinpäätöstiedot yhdistetään konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivälle tekemän välitilinpäätöksen perusteella. Konsernin ja osakkuusyrittöksen tilinpäätöspäivien erotessa toisistaan on liitetiedoissa suositeltava antaa tieto tilinpäätöspäivän jälkeisistä oikeiden ja riittävien tietojen kannalta merkittävistä tapahtumista.

Mikäli osakkuusyrittöksen on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen osakkuusyrittöksen antaman tilinpäätösarvion perusteella, korjataan seuraavassa tilinpäätöksessä arviointivirhe tulosvaikutteisesti. Mikäli tulosvaikutteisesti kirjattu arviointivirhe on olennainen, annetaan siitä tieto liitetiedoissa.

Valittua osakkuusyrittöksen tilinpäätöksen yhdistelytapaa ja ajankohtaa tulee noudattaa jatkuvasti.

## **6.10 Ulkomaisen osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietojen yhdistely**

Ulkomaisen osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä noudatetaan soveltaen tytäryrittöksiä koskevia ohjeita.

Ulkomaisen osakkuusyrittöksen tilinpäätöstietoja muunnettaessa syntyvä muunto- ja kurssiero saadaan kirjata suoraan omaan pääomaan.

# **7. YHTEISYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN YHDISTELEMINEN**

## **7.1 Yhteisyrittöksen yleinen määritelmä**

Yhteisyrittöksellä (joint venture) tarkoitetaan yritystä, jonka omistus ja siihen perustuva äänivalta jakaantuu tasan kahden tai useamman omistajatahon kesken. Yhteisyrittökselle on siten tunnusomaista, että omistajatahot ohjaavat ja valvovat sen toimintaa tasaveroisesti yhdessä toimien, ja ettei millään omistajataholla ole määräämisvaltaa yhteisyrittöksessä esimerkiksi sopimuksen perusteella.

Yhteisyrittöksen voidaan perustaa toimimaan jatkuvasti tai se perustetaan määräajaksi vaikkapa yhteisen omaisuuden (esim. laivan) hyödyntämiseksi tai työyhteisöliittymäksi yhteisen projektin toteuttamiseksi. Yhteisyrittöksen ei välttämättä ole juridinen yritys (oikeushenkilö) vaan se voidaan perustaa pelkästään sopimukseen perustuen. KTM:n päätös ja tämä yleisohje koskee vain oikeushenkilömuotoista yhteisyrittöksen.



## **7.2 KTM:n päätöksen 18 §:n mukainen yhteisyritys**

KTM:n päätöksen 18 §:n mukaan konserniyrityksen omistaessa osakkuusyrityksen tasa-osuuksin toisen omistajan kanssa siten, että myös äänivalta tässä yrityksessä jakaantuu tasan omistajien kesken, saadaan tämän yrityksen tilinpäätös yhdistellä konsernitilinpäätökseen omistusosuuden mukaan. Tässä tapauksessa osakkuusyritystä nimitetään yhteisyritykseksi.

Äänivallan jakaantumista tasan edellytetään myös yrityksen hallintoelimissä, hallituksessa ja hallintoneuvostossa tai vastaavissa hallintoelimissä. Käytännössä tämä merkitsee mainittujen hallintoelinten puheenjohtajien nimeämisoikeuden säännönmukaista ja tasapuolista vuorottelua omistajatahojen kesken, ellei esimerkiksi ole sovittu, että yhteisyrityksen toimintaa koskevat päätösten on synnyttävä hallintoelimissä yksimielisesti.

Yhteisyrityksenä käsittely edellyttää omistuksen ja äänivallan tasajaon ohella myös tosiasiallisen vaikutusvallan jakaantumista tasan omistajatahojen kesken. Mikäli toinen omistajataho, esim. Yritys A, käyttää esimerkiksi sopimuksen perusteella määräämisvaltaa yrityksessä, tulee yrityksestä Yritys A:n 50-prosenttisesti omistama tytäryritys, jonka yhdistelemisessä A:n konsernitilinpäätökseen sovelletaan tytäryrityksiä koskevia säännöksiä. Tällöin yrityksestä tulee vastaavasti toisen omistajatahon, Yritys B:n, 50-prosenttinen osakkuusyritys, jonka yhdistelemiseen B:n konsernitilinpäätökseen sovelletaan osakkuusyrityksiä koskevia säännöksiä ja -määräyksiä.

## **7.3 Yhteisyrityksen suhteellinen yhdistely konsernitilinpäätökseen**

Mikäli KTM:n päätöksen 18 §:n soveltamisedellytykset täyttyvät, saadaan yhteisyrityksen tuloslaskelma-, tase- ja liitetiedot yhdistellä konsernitilinpäätökseen rivi riviltä 50-prosenttisesti. Yhdistelyssä noudatetaan tällöin soveltuvien osien päätöksen 49, 11 ja 12 §:n määräyksiä. Nämä koskevat:

- yhteisyrityksen tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämistä (4 §);
- yhdistelyssä käytettävää osakkuusyrityksen tilinpäätöksen tekoajankohtaa (5 §);
- yhteisyrityksen arvostus- ja jaksotusperiaatteita (6 §);
- yhteisyrityksen ja konserniyritysten sisäisten tuottojen ja kulujen, sisäisen voitonjaon, sisäisten saamisten ja velkojen, sisäisen omistuksen sekä konsernin sisäisessä kaupankäynnissä syntyneiden sisäisten katteiden eliminointia 50-prosenttisesti (7 §);
- hankitun oman pääoman määrittämistä (8 §) sekä hankintamenon ja hankitun oman pääoman erotuksena syntyneen konsernilikearvon tai -reservin käsittelyä (9 §);
- konsernin sisäisen omistuksen eliminointia 50-prosenttisesti (11 §);
- konsernitilinpäätöksen verojen oikaisua (12 §).

Vähemmistön osuutta tilikauden tuloksesta ja omasta pääomasta ei tarvitse erikseen erottaa yhteisyrityksen tilinpäätöstiedoista, koska tulos ja oma pääoma yhdistellään vain 50-prosenttisesti.

KTM:n päätöksen 22 §:n mukaiset liitetiedot yhdistellään lukuarvoltaan omistusosuuden mukaisesti (50-prosenttisesti), siltä osin kun se on mahdollista.

## **7.4 Yhteisyrityksen yhdistely pääomaosuusmenetelmän mukaan**

Mikäli toinen omistajataho käyttää määräysvaltaa yhteisyrityksessä, yhteisyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellä määräysvallan luovuttaneen omistajatahon konsernitilinpäätökseen pääomaosuusmenetelmällä KTM:n päätöksen 13-17 §:in ja tämän ohjeen 6 luvun mukaan. Sama koskee myös, mikäli suhteellista yhdistelyä ei haluta soveltaa.

# **8. KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ**

## **8.1 Yleistä konsernirakenteen muutoksista**

Konsernirakenteen muutoksilla, kuten konserniyritysten osakkeiden tai osuuksien hankinnilla ja myynnillä, konserniyritysten keskinäinen fuusiolla ja purkamisella, on vaikutusta konsernin tuloksen esittämiseen sekä omien pääomien ja varausten jatkuvuuteen. Julkaistavan informaation luotettavuuden ja yhdenmukaisuuden turvaamiseksi on siksi tärkeää, että konsernirakenteen muutokset käsitellään kaikissa konsernitilinpäätöksissä mahdollisimman yhdenmukaisesti. Samalla varmistetaan eri konsernien ja saman konsernin eri vuosien välinen vertailukelpoisuus.

Myös konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa jatkuvuuden periaatetta. Konsernirakenteen muutosten yhteydessä tämä tarkoittaa sitä, että konsernirakenteen muutosten vaikutus konsernin pääomiin ja varauksiin esitetään konsernituloslaskelmassa. Kun konsernirakenteen muutokset esitetään konsernituloslaskelmassa, vastaa siinä esitetty varausten muutos sekä tilikauden voitto tai tappio muutosta alkavan ja päättävän konsernitaseen oman pääoman ja varausten välillä. Samalla vältetään esittämästä jo aikaisempina tilikausina konsernin tuloslaskelmaan vaikuttaneita tuloksia toistamiseen.

## **8.2 Tytäryrityksen myyminen**

Tytäryritysosakkeiden tai -osuuksien myynnin tulosvaikutus on suomalaisessa laskentakäytännössä useasti esitetty osakkeet myyvän emoyrityksen kannalta laskettuna (ns. emoyrityksen tulosvaikutus). Tällöin konsernitilinpäätöksessä tytäryrityksen osakkeiden myynnin tulosvaikutus on laskettu osakkeiden myyntihinnan ja osakkeiden poistamattoman hankintamenoerotuksena. Koska myynnistä johtuen tytäryrityksen tase-eriä (varoja, velkoja, varauksia ja omaa pääomaa) ei enää yhdistellä konsernitilinpäätökseen, emoyrityksen kannalta laskettu tulosvaikutus vastaa kuitenkin harvoin myynnistä aiheutuvaa muutosta konsernin pääomissa ja varauksissa. Eroja emoyrityksen ja konsernin myynnin tulosvaikutukseen aiheuttavat tällöin muun muassa seuraavat tekijät:

- myydyn yrityksen konsernissaoloaikana kerryttämät voitot/tappiot;
- myydyn yrityksen konsernissaoloaikana kerryttämät varaukset;
- myydyn yrityksen konserniaktiiva/-reservi ja siitä tehdyt poistot/tuloutukset;
- tytäryrityksen vähemmistöosuus;
- myynnistä johtuen konsernitilinpäätöksessä realisoituvat eliminoinnit, kuten
  - sisäiset käyttöomaisuuskaupat
  - osakkeista tehdyt arvonalennukset
  - alkavan taseen muuntoerot

- alkavan taseen sisäinen varastokate.

Tytäryrityksen myynnistä aiheutuva tulosvaikutus tulee tämän vuoksi esittää konsernin kannalta laskettuna (ns. konsernin tulosvaikutus). Tällöin emoyrityksen tytäryritysosakkeista tai -osuuksista syntynyttä myyntivoittoa tai -tappiota oikaistaan konsernitaseesta häviävän oman pääoman ja varausten määrällä (hankinnan jälkeisellä nettovarallisuudella). Kertyneiden voittojen ja varausten vaikutus konsernin kannalta laskettuun myynnin tulosvaikutukseen on negatiivinen, koska positiivisiä eriä ei enää yhdistellä konsernitaseeseen. Vastaavasti kertyneillä tappioilla on positiivinen vaikutus myynnin tulosvaikutukseen, koska negatiivisia eriä ei enää yhdistellä rasittamaan konsernitaseen pääomia.

Emoyrityksen ja konsernin kannalta laskettu tulosvaikutus johtavat konsernin pääoman kannalta samaan lopputulokseen, mutta eroja syntyy konsernituloslaskelmassa esitettävän myyntivoiton tai -tappion suuruudessa ja siten tuloslaskelman perusteella laskettavissa tunnusluvuisa. Esitettäessä myynnin tulosvaikutus konsernin kannalta varmistetaan lisäksi, että konsernituloslaskelmassa esitetty varausten muutos ja nettotulos vastaavat konsernin omassa pääomassa ja varauksissa tapahtunutta muutosta edelliseen konsernitaseeseen verrattuna.

Mikäli tytäryritys myydään kesken tilikautta, sisällytetään tytäryrityksen tuloslaskelma mahdollisuuksien mukaan konsernituloslaskelmaan myyntihetken saakka sekä lasketaan tulosvaikutus konsernin kannalta myyntipäivän mukaan.

Edellä selostettua periaatetta noudatetaan soveltaen myös osakkuusyrittöksen osakkeiden tai osuuksien myynnin konsernin tulosvaikutuksen laskennassa.

Myytäessä tytäryrityksen tai osakkuusyrittöksen osakkeista vain osa tulee edellä selostettua menettelyä soveltaa myydyn omistussuuden mukaisesti.

Käytännössä konsernin kannalta laskettuun myynnin tulosvaikutukseen päästään tekemällä emoyrityksen myyntivoittoon konsernitaseella oikaisuja tuloslaskelman sekä kertyneiden voittovarojen ja varausten välillä.

### **8.3 Tytäryrityksen fuusio**

Tytäryhtiön fuusioiminen toiseen konserniyritykseen, tavallisesti sen emoyritykseen, on konsernin kannalta sisäinen liiketapahtuma. Fuusiolla ei siten saa olla vaikutusta konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen.

Fuusiot jaetaan tytäryritysfuusioon, tavalliseen fuusion ja kombinaatiofuusioon. Näistä tytäryritysfuusio on yleisin.

Konsernisuhteessa emoyritys hallitsee tytäryrityksen omaisuutta ja velkoja välillisesti osakeomistuksensa kautta. Fuusiossa emoyritys ottaa varat ja velat suoraan haltuunsa. Fuusio on siten pitkälti samansisältöinen tapahtuma kuin konsernitilinpäätöksessä suoritettava tilinpäätösten yhdistely. Tämän vuoksi fuusion kirjanpidollisessa käsittelyssä noudatetaan samoja periaatteita kuin konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Varat ja velat ovat olleet jo aikaisemmin konsernitilinpäätöksessä. Konsernisuhteen syntyhetkellä mahdollisesti muodostuneen konserniaktiivan tai -passiivan määrä häviää ja tilalle muodostuu fuusiohetken mukaan laskettu fuusioerotus (fuusiovoitto tai -tappio).

Fuusion seurauksena syntyneen fuusioerotuksen määrä vastaa harvoin konsernitilinpäätöksessä aikaisemmin esitettyä poistamattoman konserniaktiivan tai -passiivan määrää mm.

tytäryrityksen konsernissaoloaikana kerryttämien voittojen/tappioiden ja varausten sekä konserniaktiivasta tehtyjen poistojen vuoksi (syyt myynnin yhteydessä ks. 8.2). Tästä johtuen konsernitilinpäätöksessä tehtävillä korjausvienneillä palautetaan tilanne konsernitilinpäätöksen kannalta ennalleen ikään kuin fuusiota ei olisi tapahtunutkaan.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehtävillä korjausvienneillä konsernin oman pääoman, varausten ja poistamattoman konserniaktiivan tai -reservin määrä palautetaan ennalleen. Konserniaktiivan poistoa tai konsernireservin vähentämistä jatketaan alkuperäisistä arvoista, edellyttäen että niihin liittyvät tuotto- ja kuluodotukset ovat pysyneet ennallaan.

Mikäli fuusoidun yrityksen ja sen varat ja velat fuusiossa vastaanottaneen yrityksen tai muun konserniyrityksen välillä on sisäisessä kaupankäynnissä syntynyt konsernin sisäisiä katteita, tulee niiden eliminointia jatkaa.

Konsernituloslaskelmaan tulee erikseen ottaa mukaan sulautuneen yrityksen tuloslaskelma sulautumistilikaudelta, jotta konsernituloslaskelma osoittaisi oikeat ja riittävät tiedot konsernin muodostama taloudellisen kokonaisuuden tilikauden tuloksesta.

#### **8.4. Tytäryrityksen purkaminen**

Purkaminen on fuusion tavoin konsernin sisäinen liiketapahtuma, jolla ei saa olla vaikutusta konsernitilinpäätökseen. Tytäryrityksen purkaminen toteutetaan tavallisesti vapaaehtoisesti niin sanotun selvitysmenettelyn avulla.

Purkamisen seurauksena purkautuvan yrityksen omaisuus siirtyy yleensä todennäköiseen luovutushintaan vastaanottavan yrityksen (jako-osan saajan) taseeseen. Konsernitilinpäätöksessä purkautuvan yrityksen omaisuus on kuitenkin arvostettu konsernin kannalta alkuperäisiin hankintahintoihin. Purkamisen seurauksena vastaanottaneen yrityksen taseeseen siirtyneet omaisuuden yli-/aliarvot samoin kuin purkuvoiton (jako-osan käypä arvo osakkeiden kirjapitoarvoa suurempi) tai purkutappion (jako-osa kirjanpitoarvoa pienempi) vaikutus konsernin tilikauden tulokseen tulee konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoida.

Kuten fuusiossa, konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehtävillä korjausvienneillä konsernin oman pääoman, varausten ja poistamattoman konserniaktiivan tai -reservin määrä palautetaan ennallaan. Konserniaktiivan poistoa tai konsernireservin vähentämistä jatketaan alkuperäisistä arvoista, edellyttäen että niihin liittyvät tuotto- ja kuluodotukset ovat pysyneet ennallaan.

Mikäli puretun yrityksen ja purun yhteydessä sen varat ja velat vastaanottaneen yrityksen tai muun konserniyrityksen välillä on sisäisessä kaupankäynnissä syntynyt konsernin sisäisiä katteita, tulee niiden eliminointia jatkaa.

Konsernituloslaskelmaan tulee erikseen ottaa mukaan puretun yrityksen tuloslaskelma purkautumistilikaudelta, jotta konsernituloslaskelma osoittaisi oikeat ja riittävät tiedot konsernin muodostaman taloudellisen kokonaisuuden tilikauden tuloksesta.

## **9. ULKOMAISEN TYTÄRYRITYKSEN YHDISTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN**

## 9.1 Tilinpäätöstietojen muuntamisessa käytettävät menetelmät

Konsernin ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätös muutetaan Suomen rahan määräiseksi ennen konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä. Muuttamisessa tulee käyttää ensisijaisesti Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa keskipurssia. Tuloslaskelman muuntamisessa on suositeltavaa käyttää tilikauden keskipurssia. Tilikauden keskipurssi lasketaan esimerkiksi tilikauden kunkin kuukauden viimeisten päivien kurssien keskiarvona.

Mikäli ulkomaan rahan määräiset saamiset tai velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, saadaan ne muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. Selostettua ja muita yleisesti tunnettuja ja hyväksytyjä muuttamismenettelyitä saadaan soveltaa hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisesti, edellyttäen että konsernitilinpäätös tältäkin osin antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Varovaisuuden periaatteen mukaisesti otetaan konsernin tilinpäätöspäivän ja konsernin tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana sattunut valuuttakurssin olennaista huonontumista vastaava erä huomioon pakollisena varauksena konsernitilinpäätöksessä, mikäli varausta ei ole ehditty kirjata jo konserniyritysten erillistilinpäätöksissä.

## 9.2 Muunto- ja kurssierojen käsittely konsernitilinpäätöksessä

Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa syntyvää tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien alkuperäisen hankintahetken ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välistä eroa nimitetään muuntoeroksi. Muuntoeroa syntyy sekä ulkomaisen konserniyrityksen hankitun oman pääoman että ulkomaisen konserniyrityksen taseessa olevien valuuttamääräisten tytäryritysosakkeiden tai osuuksien eliminoinneissa. Konsernitilinpäätöksessä muuntoerot merkitään pääsääntöisesti konsernitaseen omaan pääomaan. Jos emoyritys on osakeyhtiö, kuhunkin tytäryritykseen liittyvät muuntoerot merkitään konsernin vapaaseen omaan pääomaan tai jaettuna sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan kunkin tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan sidotun ja vapaan oman pääoman suhteessa.

Konserniyritysten erillistilinpäätökset laaditaan valuuttamääräisten erien osalta käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia. Valuuttamääräisten erien syntymispäivän kurssin ja maksupäivän tai tilinpäätöspäivän kurssien välillä syntyy erillistilinpäätöksissä eroja. Näitä valuuttakurssien muutoksesta johtuvia eroja nimitetään kurssieroiksi. Niiden käsittelyyn konserniyritysten erillistilinpäätöksissä sovelletaan kirjanpitolautakunnan 14.6.1993 antamaa yleisohjetta.

Konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtävien sisäisten katteiden eliminointien seurauksena konsernitilinpäätöksessä syntyy eroa eliminoinnissa käytetyn valuuttakurssin ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välillä. Tätäkin eroa nimitetään kurssieroksi. Tämä kurssiero kirjataan tulosvaikutteisesti sinä tilikautena kun sisäinen kate ensimmäisen tai ainoan kerran syntyy. Mikäli eliminointia jatketaan myöhemmin vuosina, kuten tavallisesti käyttöomaisuuteen liittyvissä eliminoinneissa, kurssiero saadaan kirjata konsernitaseen omaan pääomaan (osakeyhtiössä vapaaseen omaan pääomaan).

Muunnettaessa ulkomaisen konserniyrityksen tuloslaskelma käyttäen tilikauden keskipurssia, syntyy konserniyrityksen tilikauden voiton tai tappion osalta tilikauden keskipurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin välinen kurssiero. Tämä kurssiero merkitään konsernitaseen omaan pääomaan (osakeyhtiössä vapaaseen omaan pääomaan).

Konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä syntyneet kurssierot saadaan konsernitilinpäätö-

töksessä käsitellä erillisyritysten kurssieroja tapaan varovaisuuden periaatetta noudattaen. Kurssitappio saadaan merkitä joko kuluksi konsernituloslaskelmaan tai arvostuseräksi konsernitaseen vastaaviin. Kurssivoitto suositetaan merkittäväksi arvostuseräksi konsernitaseen vastattaviin. Kurssivoitot ja -tappiot saadaan vähentää toisistaan ja merkitä yhtenä eränä konsernitaseeseen, ellei se estä oikeiden ja riittävien tietojen antamista konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Ulkomaiseen tytäryritykseen tehty oman pääoman ehtoinen sijoitus on mahdollista suojata valuuttakurssien muutoksilta. Tässä tapauksessa omistavan yrityksen tai sen puolesta suojauksen tehneen konserniyrityksen tilinpäätökseen syntyvä kurssiero saadaan konsernitilinpäätöksessä siirtää tilikauden tuloksesta konsernin omaan pääomaan siellä syntynyttä vastakkaismerkkistä muuntoeroa netottamaan. Oman pääoman suojaus tulee olla erotettavissa muista suojauksista. Käytetystä menettelytavasta sekä sen vaikutuksesta tilikauden tulokseen annetaan selostus toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa.

## **10. KONSERNITULOSLASKELMIEN JA KONSERNITASEEN KAAVAT, LIITETIEDOT, TOIMINTAKERTOMUS, RAHOITUSLASKELMA SEKÄ YHDISTELYLASKELMAT**

### **10.1. Yleistä**

Konsernitilinpäätös laaditaan ensisijaisesti samalla rahayksikkötarkkuudella kuin konserniyritystenkin tilinpäätökset. Konsernitilinpäätös saadaan oleellisuuden periaatteen mukaan laatia myös tuhansin markoin.

Konsernituloslaskelmassa ja konsernitaseessa tai niiden liitetietona ilmoitettavista erityisistä eristä on määräykset KTM:n päätöksen 19-22 §:ssä. Erityisiä eräiä ovat:

- konsernituloslaskelmassa
  - konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys,
  - osuus osakkuusyrietyksien tuloksista,
  - laskennallisen verovelan muutos, mikäli vapaaehtoiset varaukset ja poistoero on käsitelty kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaisesti,
  - vähemmistöosuus konsernin tilikauden tuloksesta
- konsernitaseessa
  - konserniliikearvon ja konsernireservin vähentämätön osa
  - osakkuusyrietysosakkeet tai -osuudet niihin tehtyine oikaisuineen,
  - vähemmistöosuus konsernin omasta pääomasta
  - laskennallinen verovelka, mikäli vapaaehtoiset varaukset ja poistoero on käsitelty kirjanpitolain 22 c §:n 4 momentin mukaisesti,
  - ulkomaanrahan määräisten tytäryritysten tilinpäätöserien muuttamisessa Suomen rahaksi syntyneiden kurssierojen esittäminen taseen arvostuserissä.

### **10.2. Konsernituloslaskelma**

Konsernituloslaskelmaan merkityt erät ryhmitellään kirjanpitoasetuksen 1, 2 tai 3 §:n tuloslas-

kelmakaavan mukaisesti.

Eläkekassan, aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernitilinpäätöksen konsernituloslaskelma laaditaan pääsääntöisesti kirjanpitoasetuksen 3 §:n mukaisen tuloslaskelmakaavan mukaan. Eläkekassan, aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernituloslaskelma voi sisältää kaksi tuloslaskelmakaavaa:

1. aatteellisen toiminnan kirjanpitoasetuksen 3 § mukaisen tuloslaskelman sekä
2. liiketoiminnan konsernituloslaskelman, joka on tehty kirjanpitoasetuksen 1 tai 2 §:ssa ja KTM:n päätöksen 20 §:ssä mainituin lisäyksin.

Liiketoiminnan konsernituloslaskelman nettotulos esitetään aatteellisen toiminnan kirjanpitoasetuksen 3 §:n mukaisessa tuloslaskelmassa luonteensa mukaisesti joko varsinaisen toiminnan, sijoitustoiminnan tai varainhankinnan pääryhmissä.

Kahden tuloslaskelman yhdistelyllä voidaan ottaa huomioon eläkekassan, aatteellisen yhteisön tai säätiön aatteellisen toiminnan ja sen harjoittaman liiketoiminnan erilaisuus.

### **10.3. Konsernitase**

Konsernitaseeseen merkityt erät ryhmitellään kirjanpitoasetuksen 7 §:n tasekaavan mukaisesti.

Jos konsernin emoyritys on osakeyhtiö, konsernitaseessa on konsernin oma pääoma jaoteltava sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan tai kokonaistappioon konsernin tilikauden tulos huomioon ottaen. Osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöitten tilinpäätöksissä tehdyt vapaaehtoiset varaukset sekä poistoero merkitään konsernitaseen vapaaseen omaan pääomaan omana eränään. KTM:n päätöksen 22 §:n 12 kohdan mukaan kirjanpitovelvollinen voi ilmoittaa mainitun erotuksen liitetietona.

Eläkekassan, aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernitase laaditaan kirjanpitoasetuksen 7 §:n sekä KTM:n konsernitilinpäätöstä koskevan päätöksen 21 §:ssa mainituin lisäyksin.

### **10.4. Liitetiedot**

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot koostuvat:

- yksittäisten konserniyritysten kirjanpitolain 21 ja 21 a §:ien sekä osakeyhtiölain 11 luvun 8 §:n mukaisten liitetietojen yhdistelmästä, joista konsernin sisäisiin eriin liittyvät liitetiedot on vähennetty,
- kirjanpitolain 22 d §:n mukaisista konsernitilinpäätöksen erityisistä liitetiedoista, sekä
- KTM:n päätöksen 22 §:n mukaisista liitetiedoista.

Kirjanpitolain 22 d §:n mukaiset konsernitilinpäätöksen erityiset liitetiedot saadaan vaihtoehtoisesti esittää konsernituloslaskelmassa tai konsernitaseessa. Yhteisyrityksen liitetiedot yhdistellään KTM:n päätöksen 18 §:n perusteella lukuarvoiltaan omistusosuuden mukaisesti.

KTM:n päätöksen 22 §:ssä on lueteltu ne liitetiedot, jotka kirjanpitolain ja yhteisölakien säännösten mukaisten tietojen ohella on annettava. Nämä säännökset perustuvat ensisijaisesti kirjanpitolain vuoden 1993 alussa voimaan tulleiden muutosten perustana olleisiin Euroopan yh-

teisöjen 7. yhteisöoikeudelliseen direktiivin säännöksiin.

Edellä mainittujen säännösten mukaisten liitetietojen lisäksi on suositeltavaa, että kutakin tytäryritystä koskevat tiedot käsittävät tytäryrityksen nimen, kotipaikan sekä konsernin osuuden sen taseen mukaisesta omasta pääomasta ja osuuden osakkeiden tai osuuksien tuomasta äänivallasta. Samoin on suositeltavaa, että kustakin osakkuusyriyryksestä ilmoitetaan sen nimi, kotipaikka, konsernin osuus sen taseen mukaisesta omasta pääomasta ja osuus osakkeiden tai osuuksien tuomasta äänivallasta sekä milloin päättynen ja miten pitkän tilikauden tilinpäätökseen yhdistely perustuu.

Edelleen on pidettävä suositeltavana ilmoittaa konsernitilinpäätöksen liitetietona seuraavat tiedot, jollei niitä ole säädetty ilmoitettavaksi toimintakertomuksessa tai muussa tilinpäätöksen kohdassa:

- selonteko konsernin rakenteissa tilikauden aikana tapahtuneista muutoksista, jotta konsernitilinpäätös on mielekkäästi verrattavissa edellisen tilikauden konsernitilinpäätökseen;
- konsernin palveluksessa olevien henkilöiden keskimääräinen luku tilikauden aikana; yhteisyritysten henkilökunnan yhteismäärä ilmoitetaan omana eränä;
- konserniyritysten hallintoneuvoston ja hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajalle tilikautena maksettujen palkkojen ja korvausten yhteenlaskettu määrä samoin kuin heitä koskevat eläkesitoumukset;
- konserniyritysten hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle myöntämät lainat yhteismääränä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta;
- tytäryrityskohtaisesti konsernitilinpäätöksen yhdistelyn peruste, jos se on muu kuin äänivallan enemmistö.

### **10.5. Konsernia koskevien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa**

Kirjanpitolain mukaiseen tilinpäätökseen ei kuulu toimintakertomus. Osakeyhtiölain 11 luvun 12 §:n mukaan emoyrityksen toimintakertomuksessa on konsernista annettava

- tietoja sellaisista konsernin tilan ja sen toiminnan tuloksen arvostelemista varten tärkeistä seikoista, joista ei ole tehtävä selkoa konsernituloslaskelmassa tai konsernitaseessa, sekä konsernin kannalta tärkeistä tapahtumista, vaikka ne olisivat sattuneet tilikauden päätyttyäkin;
- selostus konsernin tilikauden aikana hankkimasta määräämisvallasta konsernin ulkopuolisessa yrityksessä tai sulautumisen nojalla tapahtuneesta konsernin ulkopuolisen yrityksen varojen ja velkojen vastaanottamisesta;
- konsernin palveluksessa olevien henkilöiden keskimääräinen luku tilikauden aikana sekä tilikauden aikana konserniyrityksissä maksettujen palkkojen yhteenlaskettu määrä toisaalta hallitusten ja hallintoneuvostojen jäsenten sekä toimitusjohtajien osalta ja toisaalta muiden konserniyrityksien palveluksessa olevien osalta. Hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille maksetut osapalkkiot on ilmoitettava erikseen.

Suosittelavana on pidettävä vastaavien tietojen esittämistä myös eläkekassan, säätiön ja yhdistyksen toimintakertomuksessa.



## 10.6. Konsernin rahoituslaskelma

Osakeyhtiölain 11 luvun 9 §:n 7 momentin mukaan emoyrityksen toimintakertomukseen on liitettävä rahoituslaskelma, jos

- konsernin sidottu oma pääoma on yli kaksi miljoonaa markkaa tai
- konserniin kuuluvien yritysten palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä.

On pidettävä suotavana, että emoyritys laatii rahoituslaskelman silloinkin, kun yritys muodosta riippumatta kaikkien konserniyritysten palveluksessa on ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä. Sama koskee myös muita kuin osakeyhtiömuotoisia emoyrityksiä.

## 10.7. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösmateriaalin säilytys

Konsernitilinpäätöksen tarkastettavuus edellyttää, että siihen liitetään yhdistelylaskelmat. Yhdistelylaskelmissa eritellään nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden, miten konsernitilinpäätös on johdettu konserniyritysten tilinpäätösten yhdistelmänä. Konserniyritysten tilinpäätöserät on merkittävä yhdistelylaskelmiin siten, että niiden yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen voidaan kirjanpitolain 5 §:n 3 momentin säännöksen mukaisesti vaikeuksista todeta. Yhdistelylaskelmien tulee sisältää konsernin oman pääoman täsmäytyslaskelma, jossa esitetään riittävästi eritellen päättyneen tilikauden konsernin oman pääoman muodostuminen lähtien edellisen konsernitaseen mukaisesta omasta pääomasta. Mikäli konsernitilinpäätös laaditaan konsernikirjanpidon perusteella, korvaa konsernikirjanpidon tilinpäätösmateriaali yhdistelylaskelmat.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

Konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelman kirjoitetaan emoyrityksen tasekirjaan. Konsernitilinpäätökstä laadittaessa syntyvä kirjanpitoaineisto säilytetään kirjanpitolain 4 luvun säännösten mukaisesti samalla tavalla kuin muu kirjanpitoaineisto. Konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelma ja yhdistelylaskelmat säilytetään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Muu konsernitilinpäätökseen liittyvä aineisto, tytär- ja osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot sekä konserniventtien tositteet säilytetään 6 vuotta tilikauden päättymisestä.

## 11. SIIRTYMINEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISEEN

Kirjanpitolain mukainen konsernitilinpäätös on laadittava ensimmäisen kerran tilikaudelta, joka ensiksi päättyy 1.7.1994 jälkeen. Muun kuin osakeyhtiömuotoisen emoyrityksen laatiessa ensimmäisen kerran kirjanpitolain mukaisen konsernitilinpäätöksen siihen on suositeltavaa sisällyttää konsernituloslaskelma ja konsernitase edelliseltä tilikaudelta siitä huolimatta, ettei niiden sisällyttäminen säännösten mukaan ole pakollista.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa syntyvät, uusien säännösten soveltamisesta johtuvat laskentaperiaatteen muutokset merkitään siirtymätilikauden konsernituloslaskelmaan seuraavasti:

1. Ennen siirtymätilikautta kertynyt laskentaperiaatteen muutoksen osuus (edellisen konsernitaseen liittyvät muutokset) merkitään konsernituloslaskelmaan satunnaiseksi eräksi.
2. Siirtymätilikauteen liittyvä osuus laskentakäytännön muutoksesta esitetään konsernituloslaskelmassa osana niitä tuloslaskelman eriä, joihin se luonteensa mukaan kuuluu.

Konsernituloslaskelmassa tai sen liitteenä annetaan selostus laskentaperiaatteiden vaikutuksesta konsernin tilikauden tulokseen.

Vertailuvuosien tilinpäätöstietoja tulee mahdollisuuksien mukaan oikaista niin, että päätyneen tilikauden tilinpäätöstiedot ovat vertailuvuoden tilinpäätöstietoihin verrattavissa.