

# KLT-valmennus Konsernitilin päätös

Mira Merikanto

## 1 Järjestömme noudattaa kilpailulakia



Kilpailulaki kieltää sellaiset sopimukset, päätökset sekä yhdenmukaistetut menettelytavat, joiden tarkoituksena on merkittävästi estää, rajoittaa tai vääristää kilpailua tai joista seuraa, että kilpailu merkittävästi estyy, rajoittuu tai vääristyy.

Mikäli keskustelu liittyy kiellettyyn teemaan, kaikkien osallistujien tehtävä on lopettaa keskustelu. Emme keskustelee seuraavista teemoista, jotka sisältävät jäsenen luottamuksellista tietoa:

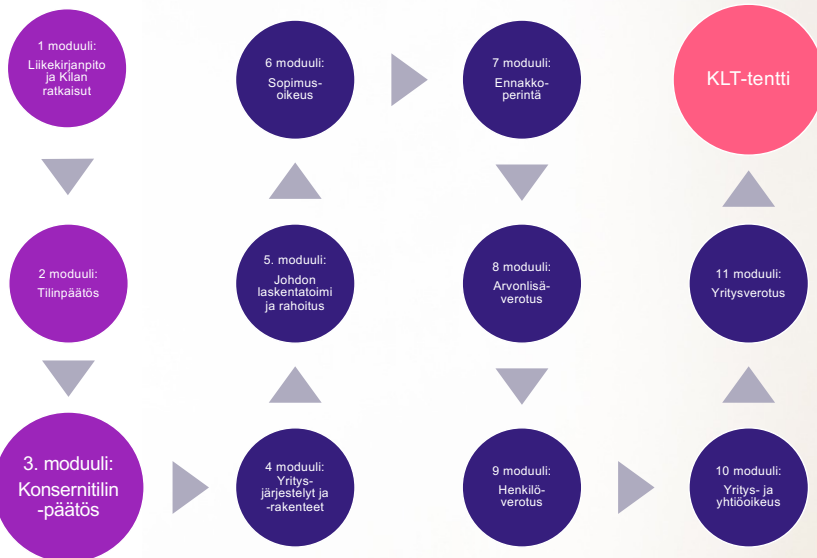
- Yksityiskohtaiset sopimusehdot
- Toimittajat, asiakkaat
- Tarjoukset
- Tuotantomäärät
- Laajentumissuunnitelmat, jotka eivät vielä julkisia
- Muut tulevaisuudensuunnitelmat (esim. T&K-panostukset, tuotantoseisokit)

- Alan yleinen hintataso ja siihen vaikuttaminen
- Hinnoittelukäytännöt ja –mekanismit
- Osto- ja myyntihinnat
- Markkinaosuudet
- Kustannukset
- Kannattavuus
- Yhteiset boikotit

## Konsernitilinpäätös

Mira Merikanto

2



### 3 Kurssin sisältö



Konsernin  
käsitteistöä

Konserni-  
tilinpäätöksen  
sisältö

Käytännön  
toteutus

Lukuvinkkejä

#### Tenttilukemistona:

- **Liikekirjanpito** Leppiniemi – Kisanlahti – Tikkanen  
Alma Talent Päivityvät hakuteokset  
Digiteos
- **KILAn ratkaisut 1998–**  
Leppiniemi – Kisanlahti – Tikkanen  
Alma Talent Päivityvät hakuteokset  
Digiteos

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

### 4 Tavoitteita



#### 1. Konsernin käsitteistöä

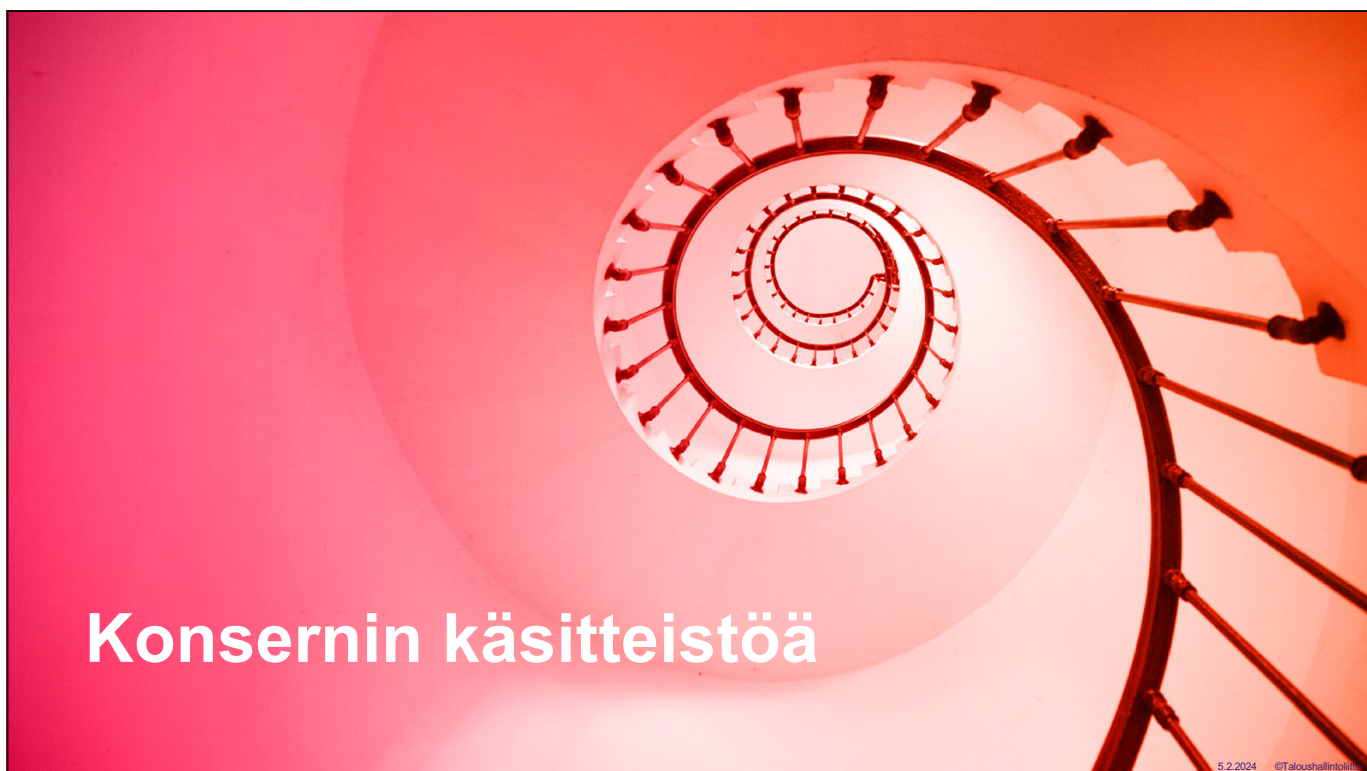
- Oppia lain määritelmät konsernista ja siihen sidoksissa olevista yrityksistä
- Tunnistaa konsernin ja siihen sidoksissa olevien muiden yritysten hahmottamisen haasteita
- Ymmärtää keskeiset elementit, jotka vaikuttavat konsernin muodostumiseen

#### 2. Konsernitilinpäätöksen sisältö ja laadinta

- Oppia, mistä löytyy apua konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteisiin
- Tunnistaa konsernitilinpäätöksen laadinnan monikerroksellisuus
- Ymmärtää keskeiset konsernitilinpäätöksen laadinnan keskeiset periaatteet



5.2.2024 ©Taloushallinto liitto



# Konsernin käsitteistöä

5.2.2024 ©Taloushallinto

## <sup>6</sup> Kirjanpitolaki



- 1 luku – Yleiset säännökset
- 2 luku – Liiketahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto
- 3 luku – Tilinpäätös ja toimintakertomus
- 4 luku – Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät
- 5 luku – Arvostus- ja jaksotussäännökset
- 6 luku – Konsernitilinpäätös
- 7 luku – Kestävyysraportointi
- 7 a luku – Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös
- 8 luku – Erinäiset säännökset
- 9 luku – Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

5.2.2024 ©Taloushallinto

## 7 Luku 6 Konsernitilinpäätös

- Laatumisvelvollisuus
- Sisältö
- Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta
- Laadintaperiaatteet
- Tyttären tilikausi ja välitilinpäätös
- Ulkomaisen tyttären tilinpäätöserät
- Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet
- Hankintamenomenetelmä
- Osakkuus- ja yhteisyrityksiin liittyvät velvollisuudet



**Kilan yleisohje  
Konsernitilin-  
päätöksen  
laatimisesta  
(28.3.2017)**

## 9 Harjoitustehtävä

- 1) Miten konserni muodostuu?
- 2) Kenen täytyy laatia konsernitilinpäätös?
- 3) Mikä on osakkuusyritys?
- 4) Mikä on yhteisyritys?

Kts. KPL 6-luku ja Kilan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta.



## 10 1) Konserni

- Mikäli kirjanpitovelvollisella on määräysvalta toiseen yritykseen tai yrityksiin, muodostavat nämä keskenään konsernin
  - Määräysvaltaa käyttävä yhtiö on emo ja kohdeyritys tytär
- Määräysvallan muodostavat
  - Omistusosuus yli 50 % kohdeyrityksen osakkeiden äänimäärästä
  - Oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksesta
  - Muutoin syntyvä tosiasiallinen määräysvalta kohdeyrityksessä
    - huomioi muutokset
  - Yksikin ylläolevista riittää
  - Kts. Kilan yleisohje Konsernitilinpäätöksen laatimisesta
- Pienkonserni on konserniyhtiö, jossa konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella KPL:ssä määritellyt pienyrityksen raja-arvot eivät ylity
  - Luvut lasketaan yhteen ennen eliminointeja

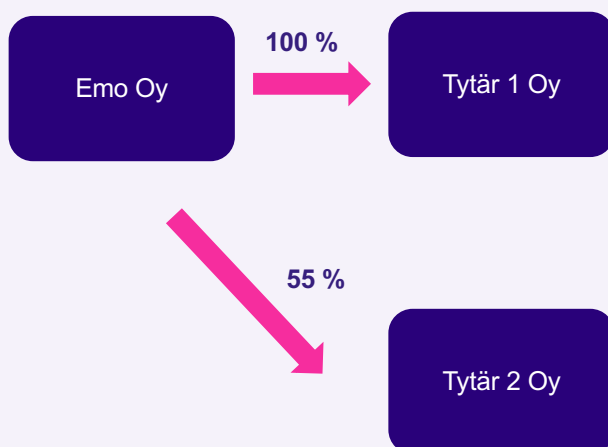
## 11 Miksi toimia konsernissa



- Liiketoimintariskin pienentäminen
  - Vakavaraisen yhtiön omaisuuden turvaaminen
  - Uusi liiketoimintahaara
  - Kansainvälistyminen
  - Riskinen sijoitus
  - Pitkät sitoumukset
- Omistus
  - Halutaan ottaa osaan liiketoimista mukaan uusia osakkaita
  - Halutaan myydä jokin liiketoiminnan haara tulevaisuudessa
- Hallinnon helpottaminen
  - Eri maissa eri lainsäädännöt
  - Eri liiketoimia voi olla helpompi johtaa ja seurata omina erillisinä kokonaisuuksina
- Verotus

5.2.2024 ©TaloushallintoLiitto

## 12 Rinnakkaiskonserni



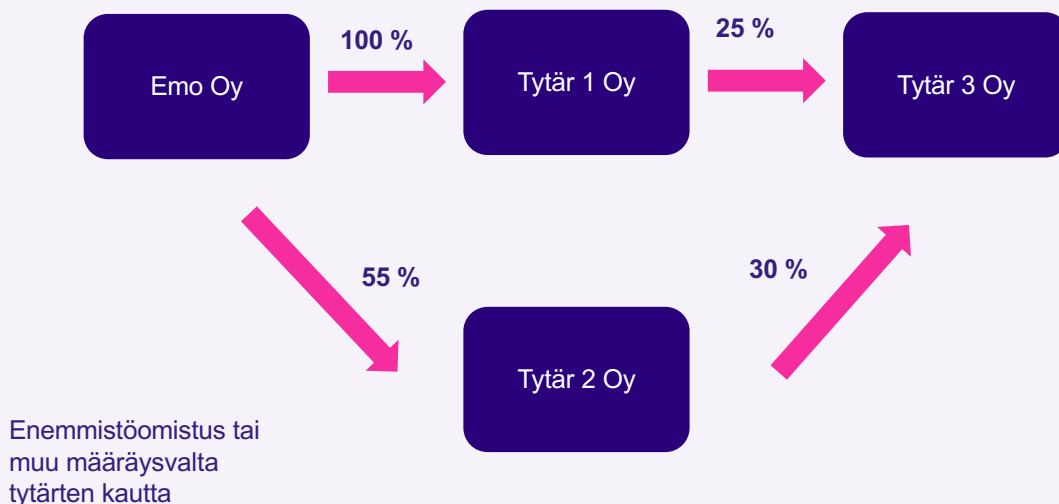
Suora  
enemmistöomistus tai  
muu määräysvalta

Tytöt tasaveroisessa  
asemassa

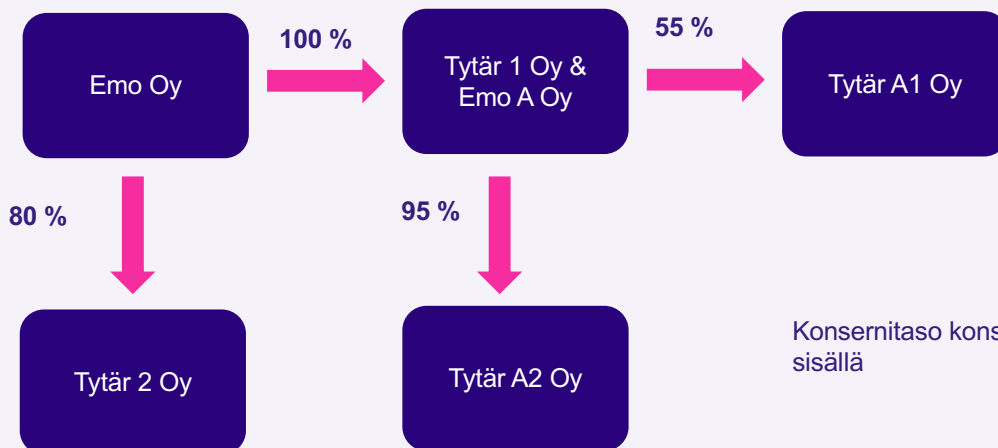
5.2.2024 ©TaloushallintoLiitto



13 **Alistuskonserni**



14 **Alakonserni**



## 15 2) Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus (KPL 6:1 §)



- Laatimisvelvollisuus pienkonsernia suuremmilla sekä yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä
  - Listatut yhtiöt, pankit ja vakuutuslaitokset
  - Jos pienkonserniin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, tulee konsernitilinpäätös laatia
- Kirjanpitoaissa laatimisvelvollisuus rajattu pääsäännön mukaan koskemaan vain osaa yhtiömuodoista
  - Osakeyhtiö
  - Osuuskunta
  - Ay/ky, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö
  - Ay/Ky, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on yllä mainitussa kohdassa kuvattu ay/ky
  - Myös muussa yhtiömuodossa toimiva emo voi joutua laatimaan konsernitilinpäätöksen, jos se harjoittaa liiketoimintaa
    - Tmi ei kuitenkaan koskaan ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

## 16 2) Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus (KPL 6:1 §)



- Säätiön tulee kuitenkin aina laatia konsernitilinpäätös säätiölain 5:4:2 § mukaisesti
- Jos suomalainen emo on toisen ETA-alueella toimivan yrityksen omistuksessa vähintään 90 %:sti, ei laatimisvelvollisuutta ole jos:
  - Emon muut omistajat suostuvat laatimatta jättämiseen
  - Suomalaisen emon ja sen tyttäret yhdistellään omistavan yhtiön tilinpäätökseen ja ko. tilinpäätös rekisteröidään Suomessa (ei kielivaadetta)
- Myös ETA:n ulkopuolinen, vähintään 90 %:sti emon omistava yritys voi jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta, jos laissa määritellyt tarkat kriteerit täyttyvät
- Konsernitilinpäätöksen saa toki aina vapaaehtoisesti laatia niin halutessaan
  - Esim. rahoittajat saattavat vaatia konsernitilinpäätöksen
  - Tällöin ei kuitenkaan ole rekisteröintivelvoitetta

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

### 17 3) Osakkuusyritys



- Ei kuulu konserniin, mutta on omistusyhteisyritys
  - Omistussuhde luo pysyvän yhteyden
  - Omistussuhteen tarkoitus on edistää kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen liiketoimintaa
- Kirjanpitovelvollisen omistusosuus 20-50 % osakkeiden tuottamasta äänimäärästä
  - Huom. Äänimäärä on toisinaan eri asia kuin osakkeiden omistusprosentti
    - Erilaiset osakesarjat
- Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä alle 20 %, mutta kuitenkin huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, on kyseessä osakkuusyritys
  - Määräysvalta voi muodostua esim. osakassopimuksen tai tytäryhtiöiden kautta

5.2.2024 ©TaloushallintoLiitto

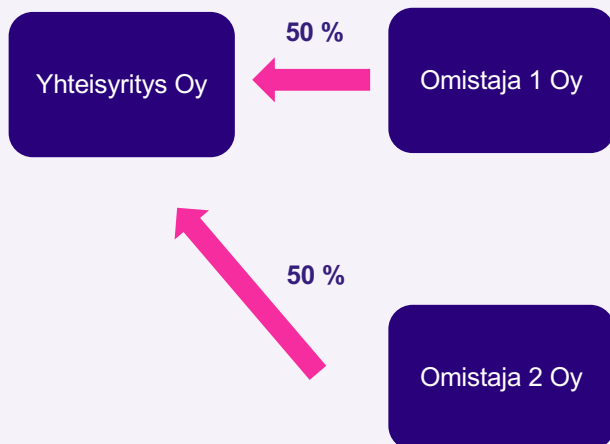
### 18 4) Yhteisyritys



- Osakkuusyritys on yhteisyritys, jos
  - 1) sen yhtenä omistajana on konserniyritys
  - 2) Lisäksi yrityksellä on yksi tai useampi muu omistaja, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen
  - 3) konserniyritys vastaa yhdessä muun omistajan tai muiden omistajien kanssa osakkuusyrittäjän johtamisesta
- Yhteisyritys ei voi kuulua mihinkään konserniin, koska yhdelläkään omistajalla ei ole määräysvaltaa yhteisyrittäjässä
- Yhdessä johtaminen voi perustua yhtiöjärjestykseen tai muihin vastaaviin sääntöihin taikka omistajien keskinäiseen sopimukseen
  - Edellyttää, että kullakin omistajalla on edustajansa yhteisyrittäjän hallintoelimissä
  - Omistusosuuksien ei sen sijaan tarvitse olla saman suuruisia
  - Yhdessä johtamisen tulee olla tosiasiallista

5.2.2024 ©TaloushallintoLiitto

19 Yhteisyritys



Suora tasaomistus tai  
muu 50/50 jaettu  
määräysvalta

Omistajat  
tasaveroisessa  
asemassa



21 **Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet**

- Osa emoyhtiön tilinpäätöstä
- Yhdistelmä konserniyritysten tilinpäätöksistä, jossa kokonaisuus esitetään kuin se olisi yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7.1§)
  - Tulos, tase, liitetiedot ja tarvittaessa rahoituslaskelma
  - Toimintakertomus esitellään osana emon toimintakertomusta
  - Huomioidaan myös tarvittaessa osakkuus- ja yhteisyritykset
- Konsernitilinpäätökseen eliminoidaan ja oikaistaan sisäisten rahavirtojen vaikutukset
  - Sisäiset ostot ja myynnit
  - Sisäiset saamiset ja velat
  - Sisäinen omistus
  - Sisäinen voitonjako
  - Taseeseen aktivoituvat sisäiset katteet

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

22 **Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet**

- Poistoero ja verotuserusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen (KPL 6:7.5 §)
- Onnistunut konsernitilinpäätös vaatii pohjaksi laadukkaat erillisyhtiöiden tilinpäätökset, jotka on toteutettu yhteneväisillä laadintaperiaatteilla
  - Ulkomaisten tytärien raportointia oikaistava
    - Saadaan poiketa erityisestä syystä (KPL 6:4:2 §)
  - Ideaalitapauksessa konsernin kaikki erillisyhtiöt olisi tilintarkastettu ennen konsernitilinpäätöksen laadintaa, käytännössä aikataulu harvoin taipuu tähän
- Konsernitilinpäätökseen yhdistettävällä suomalaisella tyttärellä tulee olla sama tilikausi kuin emolla (KPL 6:5 §)
  - Esim. Uuden tyttären ostotilanteissa joudutaan usein muuttamaan tilikausi vastaamaan konsernin tilikautta
  - Konserni voi hakea Kilalta poikkeusluvan
  - Jos yhdistettävän tyttären tilikausi poikkeaa emon tilikaudesta korkeintaan kolme kuukautta, voidaan se yhdistellä ilman välitilinpäätöstä. Muutoin laadittava välitilinpäätös.

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

23 **Vähemmistöosuus**

- Jos emo ei omista tytärtä 100 %, esitetään konsernitilinpäätöksessä vain omistuksen mukainen osuus tyttären voitosta ja omasta pääomasta
- Ulkopuolinen osuus esitetään tuloksessa ja taseessa erässä vähemmistöosuus
  - Liikekirjurin tilikartassa tilit 9990 ja 2391
- Laskennan ajankohtaa ei määritellä laissa, mutta tyypillisesti vähemmistöosuus erotellaan viimeiseksi konsernitilinpäätöksen muiden osien valmistumisen jälkeen
- Suoran omistuksen lisäksi huomioitava ns. kertaantuva omistus ja sen vaikutus laskentaan (kts. Kilan konserniyleisohje kohta 7.4. ja Kila 2010/1859)
- Huomioitava myös erilaiset sopimuksiin tai erilajisiin osakkeisiin pohjautuvat omistuksen prosenttiosuuksista poikkeavat osinko-oikeudet

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

24 **Vähemmistöosuus taseessa****A OMA PÄÄOMA**

I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

V Muut rahastot

1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
2. Vararahasto
3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

**VÄHEMMISTÖOSUUDET****B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ**

1. Poistoero
2. Verotusperusteiset varaukset

**C PAKOLLISET VARAUKSET**

1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

**KONSERNIRESERVI****D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen**

1. Joukkovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
2. Vaihtovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
3. Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
5. Saadut ennakot, erikseen pitkäaikaiset
6. Ostovelat, erikseen pitkäaikaiset
7. Rahoitusvekselit, erikseen pitkäaikaiset
8. Velat saman konsernin yrityksille, erikseen pitkäaikaiset
9. Velat omistusyhteisyrityksille, erikseen pitkäaikaiset
10. Muut velat, erikseen pitkäaikaiset
11. Siirtovelat, erikseen pitkäaikaiset

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

## 25 Poikkeukset tyttären yhdistelemisvelvollisuudesta



KPL 6:3:1 § mukaan tytär saadaan jättää yhdistelemättä, jos

- 1) Yhdistely on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan kannalta
  - Käytännössä toteutuu jos tytär on todella pieni
  - Säätiöllä tulee noudattaa erityistä tarkkuutta. Kts. Kila 2015/1945
  - Huomioi varovaisuuden periaate, tappiollinen tytär tulee yhdistellä matalammalla kynnyksellä kuin voitollinen
- 2) Omistus tyttäressä on lyhytaikainen ja hankinta on tehty edelleen luovutettavaksi
  - Kilan yleisohjeen mukaan maksimi omistusaika 12 kk
- 3) Konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja
- 4) Merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä
  - esim. tytär on konkurssissa

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

## 26 Osakkuusyrittäksen yhdistelyvelvollisuus



- Lähtökohtaisesti osakkuusyrittäksen yhdistetään konsernitilinpäätökseen, omistusosuuttaan vastaavalla määrällä
- Osakkuusyrittäksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos
  - yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; tai
  - yhdistelemistä rajoittaa muu 3 §:ssä tarkoitettu seikka (kts. edellinen dia)
  - Yhdistelemättä jättämisestä on annettava liitetiedoissa selvitys
- Yhdistely tehdään pääomaosuusmenetelmällä eli ns. yhden rivin yhdistelyä
  - Omistuksen mukainen määrä osakkuusyrittäksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi (tappio kuluksi)
  - Omistuksen mukainen määrä osakkuusyrittäksen oman pääoman muutoksesta
    - Omistuksen jälkeen syntynyt osuus
  - Osakkuusyrittäkseltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus vähennetään konsernin tuloksesta ja osakkeiden hankintamenosta

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

## 27 Yhteisyrityksen yhdistelyvelvollisuus

- Yhteisyrityksen jokaisesta tuloslaskelma- ja tase-erästä sekä liitetiedosta yhdistellään konsernin omistusta vastaava osuus
- Noudatetaan yleisiä konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteita
- Liitetiedoissa esitettävä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu
- Jos omistajayrityksillä on eri tilikaudet, yhdistely pohjautuu välitilinpäätökseen

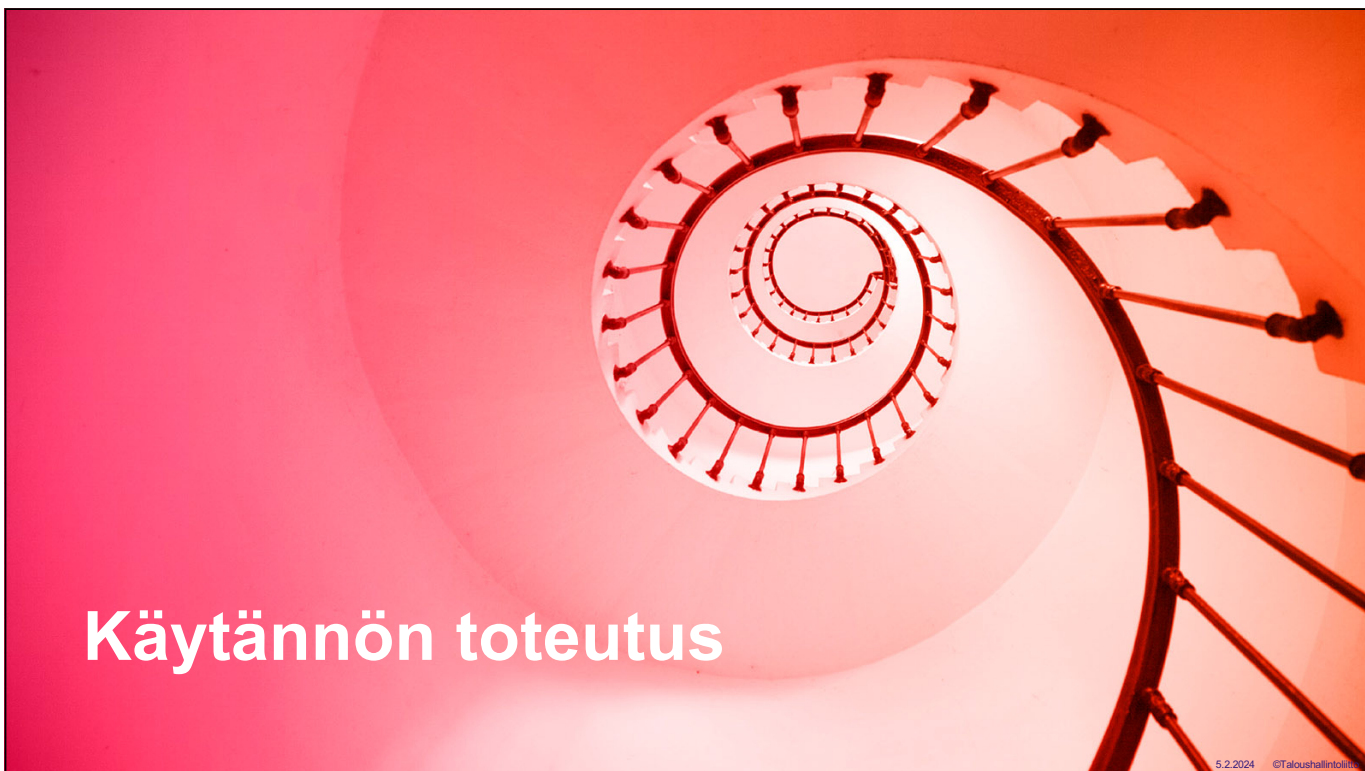


## 28 Haasteita konsernitilinpäätöksen laadinnassa

- Mitkä kaikki yritykset kuuluvat konserniin
  - Myös osakkuus- ja yhteisyritysten tunnistamisessa voi olla haastavaa
- Osaamisvaje
- Konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätöksiä ei ole laadittu yhteneväisesti
- Kv-tilanteet
- Konsernitilinpäätös pitää valmistua usein nopeasti, ruuhkan keskellä
- Onko käytössä konsernilaskentajärjestelmä vai joudutaanko tekemään käsityötä







30

## Sisäiset tuotto- ja kuluerät, voitonjako sekä saamiset ja velat



- Kaikki konserniyritysten välisistä liiketapahtumista aiheutuneet tuloslaskelmissa olevat tuotot ja kulut eliminoidaan
  - Yhden tulo on toisen meno -> ei tulosvaikutusta konsernitaseella
  - Ostot ja myynnit
  - Vuokrat
  - Korot
  - Muut vastaavat konsernin välillä veloitettut tuotot ja kulut
- Keskinäiset saamiset ja velat eliminoidaan konsernitaseesta
  - Toisen saaminen on toisen velka -> ei vaikutusta taseeseen konsernitaseella
- Tilikauden aikana jaetut osingot ja muu vastaava voitonjako vähennetään tuotoista ja lisätään konsernitaseen ed.tilikausien voitto/tappiutilille
- Mikäli emon ja tyttären tilikaudet päättyvät poikkeuksellisesti eri aikaan eikä välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ole, eliminoidaan ko. erät vain siltä osin, kuin ne sisältyvät molempiin tilinpäätöksiin

5.2.2024 ©Taloushallinto

## 31 Sisäiset katteet ja niiden muutokset



- Mikäli konserniyrityksien toisilleen myymiä tuotteita tai palveluita on aktivoitu, tulee sisäiset katteet eliminoida
- Vaihto-omaisuus:
  - Ostavan yrityksen varastoon sisältyy sisäistä varastokatetta
    - Alkuvaraston kate eliminoidaan ed.tilikausien voitto/tappiutilin ja tilikauden muutokset varaston muutos –tilin kautta
- Pysyvät vastaavat:
  - Aktivoituun hankintamenuun sisältyy sisäistä katetta
  - Huomioitava myös katteeseen kohdistuvat poistot
- Mikäli emon ja tyttären tilikaudet päättyvät poikkeuksellisesti eri aikaan eikä välitilin päätöksen laatimisvelvollisuutta ole, eliminoidaan katteet kokonaisuudessa sen suuruisina kuin ne sisältyvät myyjäyrityksen tilinpäätökseen
  - Eliminoimatta jäävä erä esitetään konsernitaseen siirtyvissä erissä

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

## 32 Sisäiset myyntitappiot



- Konserniyritysten keskinäisessä kaupassa mahdollisesti syntyvä myyntitappio tulee aina eliminoida
- Tarvittaessa tehtävä arvonlennuskirjaus myynnin kohteeseen konsernitilinpäätöksessä



5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

33

## Sisäiset omistukset



- Emoyhtiön tytäryhtiöosakeomistukset ovat konsernin sisäistä omistusta, joka eliminoidaan hankintamenomenetelmällä (KPL 6:8 §)
  - Emon taseesta eliminoidaan osakkeiden hankintameno
  - Tyttären omasta pääomasta eliminoidaan konsernin omistusta vastaava osuus
    - Osakkeiden äänimäärällä ei ole vaikutusta (erilajiset osakkeet)
- Hankintahintaan lasketaan mukaan sellaiset menot, jotka kohdistuvat hankintaan. Esim.
  - Varainsiirtovero
  - Asiantuntijapalkkiot
  - Mahdollinen lisäkauppahinta lasketaan mukaan, jos sen toteutumista pidetään todennäköisenä
- Eliminointi tehdään tyttären omasta pääomasta tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin (KILA yleisohje)
- Tavoitteena on, että konsernin omassa pääomassa näkyy vain se osuus tyttären omasta pääomasta, joka on syntynyt konserniin liittymisen jälkeen
  - Hankintahinta sekä tyttären aiempi oma pääoma kumoavat toisensa

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

34

## Sisäiset omistukset



### KONSERNIAKTIIVA

- Tyttären hankintahinta on enemmän kuin mitä tyttären oma pääoma näyttää
- Käytännössä syntyy, kun
  - tyttären omaisuuserät on arvostettu kaupassa alle käyvän arvon
  - Tyttären velat tai pakolliset varaukset ovat taseessa yliarvostettu
  - Kaupassa maksettiin liikearvosta
- Kohdennetaan aliarvostettuihin omaisuuseriin tai yliarvostettuihin velkoihin
  - Laskennalliset verot huomioitava
- Ylijäävä osuus synnyttää konserniliikearvoa
  - poistetaan 10 vuoden kuluessa tai tätä pidempänä vaikutusaikanaan

### KONSERNIPASSIIVA

- Tyttären hankintahinta on vähemmän kuin mitä tyttären oma pääoma näyttää
- Käytännössä syntyy, kun
  - Tyttären omaisuuserät on yliarvostettu kaupassa
  - Tyttären velat tai pakolliset varukset ovat taseessa aliarvostettu
  - Tyttären hankinta on tapahtunut edullisesti
- Kohdennetaan yliarvostettuihin omaisuuseriin tai velkoihin
  - Laskennalliset verot huomioitava
- Ylijäävä osuus synnyttää konsernireserviä
  - Tulee taseeseen omaksi eräksi ennen vierasta pääomaa
  - Tuloutetaan vaikutusaikanaan

5.2.2024 ©Taloushallinto liitto

35 **Tehtävä: konserniaktiivan ja – passiivan laskuharjoitus**

1) Emo on ostanut tyttären hintaan 500 000 € (sis. hankintakulut). Oma pääoma on 300 000 €. Tiedetään, että tyttären omistama asunto-osake on taseessa 150 000 € alihinnalla. Miten kirjaat?

2) Emo on ostanut tyttären hintaan 500 000 € (sis. Hankintakulut). Oma pääoma on 800 000 €. Taseen arvostus on kunnossa, ei yli- tai aliarvostettuja eriä. Miten kirjaat?

36 **Tehtävä: konserniaktiivan ja – passiivan laskuharjoitus****KONSERNIAKTIIVA**

- Tyttären hankintameno 500 000 €, hankinta-ajankohdan opo 300 000 €  
-> konserniaktiiva 200 000 €
- Tiedetään, että tyttären omistama asunto-osake on taseessa pysyvissä vastaavissa 150 000 € aliarvolla

--> kohdistetaan pysyviin vastaaviin  
150 000 € - laskennallinen verovelka  
150 000 € \* 20 % = 30 000 €  
yhteensä 120 000 €

- > kirjataan konserniliiketoimintaa  
200 000 € - 120 000 € = 80 000 €

**KONSERNIPASSIIVA**

- Tyttären hankintameno 500 000 €, hankinta-ajankohdan opo 800 000 €  
-> konsernipassiiva 300 000 €
- Taseen arvostukset kunnossa, eron syynä edullinen kauppahinta  
-> kirjataan konsernireserviä 300 000 €

37 **Konsernireservi taseessa****A OMA PÄÄOMA**

I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

V Muut rahastot

1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
2. Vararahasto
3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

**VÄHEMMISTÖOSUUDET****B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ**

1. Poistoero
2. Verotusperusteiset varaukset

**C PAKOLLISET VARAUKSET**

1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

**KONSERNIRESERVI****D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen**

1. Joukkovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
2. Vaihtovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
3. Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
5. Saadut ennakot, erikseen pitkäaikaiset
6. Ostovelat, erikseen pitkäaikaiset
7. Rahoitusvekselit, erikseen pitkäaikaiset
8. Velat saman konsernin yrityksille, erikseen pitkäaikaiset
9. Velat omistusyhteisyrityksille, erikseen pitkäaikaiset
10. Muut velat, erikseen pitkäaikaiset
11. Siirtovelat, erikseen pitkäaikaiset

38 **Sisäinen voitonjako**

- Konsernin sisäinen osingonjako eliminoidaan konsernitilinpäätökseen
- Saajan rahoitustuotot pienenevät -> tulos pienenee
- Maksajan taseessa oikaistaan edellisten tilikausien voitto/tappiotiliä



39 **Laskennalliset verovelat**

- Konsernin tulos voi olla joko pienempi tai suurempi kuin erillisyhtiöiden yhteenlaskettu tulos
- KILA on antanut 12.9.2006 yleisohjeen laskennallisista verovelosta ja -saamisista. Ohjeen mukaan laskennallisia verovelkoja ja saamia konsernitilinpäätökseen aiheuttavat :
  - Erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi
    - Esim. ulkomaisen tyttären erilaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet
  - Poistoeron ja verotusperusteisten varausten jakaminen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
  - Yhdistelytoimenpiteet
    - Esim. konsernin sisäiset katteet
      - Vero kirjataan konsernituloslaskelmaan vasta, kun yritys myy hyödykkeet konsernin ulkopuolelle

40 **Varaukset ja poistoero**

*Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (poistoero) ja verotusperusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen **jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan** sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen (KPL 6:7.5 §)*



## 41 Ulkomaiset tytäryritykset



- Ulkomaisen tyttären virallinen tilinpäätös laaditaan kohdemaan lakien mukaan
- Ennen yhdistelyä tyttären tilinpäätös muutetaan vastaamaan konsernin tilinpäätösperiaatteita
- Tilinpäätös muutetaan euromääräiseksi
  - Taseen erät käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia
  - Tuloslaskelman erät käyttäen tilikauden keskipäivän kurssia
    - Tilikauden keskipäivä voidaan laskea esimerkiksi edellisen tilikauden viimeisen kuukauden viimeisen päivän ja tilikauden kunkin kuukauden viimeisen päivän kurssien keskiarvona (Kila 1995/1329)
  - Eroja valuuttakursseissa nimitetään luonteensa mukaisesti
    - Muuntoeroksi, joka on oman pääoman muuntamisesta syntyvä kurssiero
    - Kurssieroksi, joka on sisäisen voitonjaon ja muiden sisäisten liiketapahtumien eliminoinnista tuleva kurssiero
    - Keskipäiväeroksi, joka on taseen ja tuloslaskelman eri muuntoperiaatteista syntyvä voiton tai tappion kurssiero
    - Lue kurssieroista ja niiden kirjaustavoista lisää Kilan konserniyleisohjeesta

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

## 42 Kotiläksyksi



- Lue Liikekirjanpito-teoksesta luku 16 Konsernitilinpäätös ja tutki esimerkkilaskelmia
- Tutustu Kilan konserniyleisohjeeseen sekä yleisohjeeseen laskennallisista verovelvoista ja -saamisista
- Lue artikkelit:
  - <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/konsernitilinpäätöksen-laadukas-toteuttaminen>
  - <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/konserniyhtiöiden-valiset-liiketapahtumat-tilinpäätöksessä>

### Lisälukemista

Konsernitilinpäätöksen laadinta

Honkamäki - Repola  
Alma Talent

5.2.2024 ©Taloushallinto Liitto

Taas yksi  
selätettynä,  
hienoa!

