

KIRJANPITOLAUTAKUNTA  
Työ- ja elinkeinoministeriö  
Helsinki 28.3.2017

## YLEISOHJE KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

### SISÄLLYSLUETTELO

1. YLEISTÄ	4
1.1 Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen	4
1.2 Konsernin määritelmä	5
1.3 Konsernitilinpäätöksen sisältö	7
2. LAATIMISVELVOLLISUUS	7
2.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	7
2.2 Aatteellinen yhteisö ja säätiö konsernin emoyrityksenä	8
2.2.1 Osallistuminen tytäryrityksen toimintaan perustanakonsernitilinpäätökselle emoyhdistyksessä	8
2.2.2. Erytysäännökset säätiöemön konsernitilinpäätöksestä	9
2.2.3. Välittömässä vaikutuspiirissä olevan säätiön yhdisteleminen emoyhdistyksen tai -säätiön konsernitilinpäätökseen	9
2.2.4. Eläkesäätiö ja vakuutuskassa yhdistellään konsernitilinpäätökseen yleisten säännösten perusteella	<b>Virhe.</b>
<b>Kirjanmerkkiä ei ole määritetty.</b>	
2.3 Pienkonsernin emoyritystä koskeva poikkeus	10
2.4 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös	10
2.5 Osakeyhtiölain mukainen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös	11
3. LAADINTAPERIAATTEET	12
3.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet	12
3.2 Poistoero ja verotusperusteiset varaukset	13
4. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS	14
4.1 Pääsääntö	14
4.2 Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta	14
4.3 Toiminnaltaan poikkeavan tytäryrityksen yhdisteleminen	15
5. KONSERNIN SISÄISTEN ERIEN VÄHENTÄMINEN	15
5.1 Yleistä	15
5.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat	16
5.3 Sisäiset katteet ja niiden muutokset	16
5.4 Sisäiset myyntitappiot	17
6. KONSERNIN SISÄISEN OMISTUKSEN ELIMINOINTI	17
6.1 Yleistä	17
6.2 Hankintamenomenetelmä	17
6.2.1 Hankintamenomenetelmän yleisperiaate	17

6.2.2 Tytäryrityksen ehdollinen hankintahinta	17
6.2.3 Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma	18
6.2.3.1. Oman pääoman määrittelyn ajankohta	18
6.2.3.2. Verovaikutusten huomioiminen	19
6.2.3.3. Oman pääoman ehtoisen pääomalain käsittely	19
6.2.3.4. Käyvän arvon rahaston erottaminen	19
6.2.3.5. Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdisteleminen	19
6.2.4 Oman pääoman eliminointijärjestys	20
6.2.5 Konserniaktiiva ja konserniliikearvo	21
6.2.6 Konsernipassiiva ja konsernireservi	22
6.2.7 Konserniliikearvon ja konsernireservin sekä niiden poiston ja vähennyksen esittäminen	23
6.3 Emoyrityksen omistamat omat osakkeet ja tytäryrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet	23
6.4 Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryrityksen osakkeisiin tai osuuksiin	24
6.5 Tytäryrityksen tekemät arvonkorotukset	24
<b>7. VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN KONSERNIN TULOKSESTA JA OMASTA PÄÄOMASTA</b>	<b>24</b>
7.1 Yleistä	24
7.2 Vähemmistöosuus poistoerosta ja verotuserusteisista varauksista	25
7.3 Vähemmistöosuus ja sisäinen kate	25
7.4 Välillinen ja kertaantuva vähemmistöosuus	25
7.5 Vähemmistöosuus ja erilaiset osakkeet	26
7.6 Vähemmistöosuus tappiosta	26
<b>8. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET</b>	<b>26</b>
<b>9. OSAKKUUSYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINE</b>	<b>27</b>
9.1 Osakkuusyrityksen määritelmä	27
9.2 Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus	28
9.3 Osakkuusyrityksen yhdistelemisessä noudatettava menettely	28
9.4 Tulososuuden merkitseminen konsernituloslaskelmaan	29
9.5 Osakkuusyrityksen konserniaktiivan tai -passiivan käsittely	30
9.6 Sisäisten katteiden vähentäminen	31
9.7 Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyrityksen tilinpäätös	31
9.8 Osakkuusyrityksen omistamat konserniyrityksen osakkeet tai osuudet	31
9.9 Osakkuusyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonkorotukset ja arvonalennukset	32
9.10 Osakkuusyritys konsernin emoyrityksenä	32
9.11 Ulkomaan rahamääräinen osakkuusyritys	32
<b>10. YHTEISYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINE</b>	<b>32</b>
10.1 Yhteisyrityksen määritelmä	32
10.2 Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen	33
<b>11. ULKOMAAAN RAHAMÄÄRÄISTEN TYTÄRYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINE</b>	<b>34</b>
11.1 Tilinpäätöserien muuntaminen	34
11.2 Muunto- ja kurssierojen käsittely konsernitilinpäätöksessä	34
11.2.1 Muuntoero	34
11.2.2 Kurssiero sisäisen voitonjaon ja muiden sisäisten liiketapahtumien eliminoinnissa	34
11.2.3 Keskipurssiero	35

11.2.4 Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman suojaus	35
12. KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ	35
12.1 Yleistä	35
12.2 Tytäryrityksen myyminen	36
12.3 Tytäryrityksen osan luovuttaminen suunnatulla annilla	37
12.4 Tytäryrityksen osan hankkiminen tytäryhtiön lunastaessa omia osakkeita	37
12.5 Tytäryrityksen sulautuminen	38
12.5 Tytäryrityksen purkaminen	39
12.6 Muut yritysjärjestelyt	40
12.6.1 Jakautuminen	40
12.6.2 Liiketoimintasiirto	40
12.6.3 Osakevaihto	41
13. KONSERNITULOSLASKELMAN JA KONSERNITASEEN KAAVAT, LIITETIEDOT, TOIMINTAKERTOMUS, RAHOITUSLASKELMA SEKÄ YHDISTELYLASKELMAT	41
13.1 Konsernituloslaskelma ja -tase	41
13.2 Aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernituloslaskelma ja tase	42
13.3 Liitetiedot	43
13.3.1 Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot (KPA 4:1 §)	43
13.3.2 Laatimista koskevat liitetiedot (KPA 4:2 §)	43
13.3.3 Tytär- ja osakkuusyhtiöitä koskevat liitetiedot (KPA 4:3 §)	43
13.3.4 Muut liitetiedot (KPA 4:4 §)	44
13.4 Konsernia koskevien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa	44
13.5 Konsernin rahoituslaskelma	44
13.6 Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys	44
14. PIENKONSERNIT	45

# 1. YLEISTÄ

## 1.1 Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen

Tämä kirjanpitolautakunnan (KILA) antama yleisohje ohjaa kirjanpitovelvollisia kirjanpitolaista (1336/1997) ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997) sekä osakeyhtiölain (624/2006) konsernitilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisessa. Ohjeessa on otettu huomioon kirjanpitolaista tämän yleisohjeen antamispäivään mennessä tehdyt muutokset. Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan 7.11.2006 antaman yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Yleisohje ohjeistaa niitä kirjanpitovelvollisia, jotka eivät laadi KPL 7a luvussa tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä.

Konserni muodostaa taloudellisen kokonaisuuden, jossa emoyrityksellä on määräysvalta. Konsernitilinpäätöksen ensisijaisena tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen.

Merkittäviä konsernitilinpäätöstä koskevia muutoksia kirjanpitolaissa, säätölaissa ja osakeyhtiölaissa aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna ovat mm. seuraavat:

- Säätöön konsernin emoyrityksenä (2.2)
- Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevien kokorajojen nostaminen (luku 2.3)
- Alakonsernitilinpäätöksen laatimatta jättämisen perusteiden laajentuminen (2.4)
- Olennaisuuden huomioiminen tytäryhtiön yhdistelyvelvollisuudessa (4.2) ja konsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen (2.4)
- Kirjanpitolaista 5:5c §:n mukaisen pääomallainan huomioiminen hankintamenolaskelmassa (6.2.3.3)
- Konserniliikearvon poistoaika (6.2.5)
- Yhdistelymenetelmän (pooling) poistaminen yhdistelymenetelmistä
- Omistusyhteisyrityksen yhdisteleminen (9.1)
- Konsernitilinpäätöksen liitetiedot (13.3)

Yleisohjeessa on lisäksi muutettu ja täsmennetty aikaisempaa ohjeistusta mm. seuraavilta osin:

- Määräysvallan käsitteen täsmittäminen (luku 1.2)
- Tytäryhtiön hankintamenon käsitettä ehdollisen kauppahinnan osalta (6.2.2)
- Hankintahetken oman pääoman erien lukeminen osaksi hankinnan omaa pääomaa (6.2.3)
- Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen (6.2.3.5)
- Osakepääomasijoituksen käsitteleminen konsernitilinpäätöksessä (6.2.4)
- Konserniaktiivan kohdistamisesta syntyvä laskennallinen verovelka (6.2.5)
- Konsernireservin tuloutus (6.2.6)
- Tytäryhtiön omistamien emoyrityksen osakkeiden käsittely (6.3)
- Vähemmistöosuuden arvostaminen (7.1)
- Huomattavan vaikutusvallan käsite (9.1)
- Ulkomaan rahamääräisen tytäryrityksen konserniaktiivan käsittely (11.1)

## 1.2 Konsernin määritelmä

1.2.1. Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja 1:6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen;
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänten enemmistö, tai
- 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyhtiössä. (KPL 1:5.1 § 3 kohta)

1.2.2. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen KPL 1:6 §:ssä tarkoitettulle tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön eli bulvaanin äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan (KPL 1:5.2 ja 1:5.4 §).

1.2.3. Jos kirjanpitovelvollisella on KPL 1:5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi (KPL 1:6.1 §). Tämä soveltuu myös silloin, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä (KPL 1:6.2 §). Konserniyrityksiä eivät sen sijaan ole KPL 1:8 §:ssä tarkoitettut osakkuusyrietykset, omistusyhteisyrietykset eivätkä yhteisyrietykset (ks. luku 9.1).

1.2.4. Kirjanpitolain 1:5.1 §:n 1 ja 2 kohdan mukaan määräysvallan saa aikaan joko äänten enemmistö tai hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenten enemmistön nimittämis- tai erottamisoikeus. Tällä perusteella saattaa syntyä tilanne, jossa yritys näyttäisi kuuluvan samaan aikaan kahteen konserniin. Yritys ei kuitenkaan voi kuulua samanaikaisesti kahteen eri konserniin. Se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yrityksillä on tosiasiallinen oikeus nimittää tai erottaa hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten enemmistö. Toisin sanoen KPL 1:5.1:n 2 kohdan mukainen peruste on ensisijainen 1 kohdan nähden.

1.2.5. Kohdeyrityksessä käytetyn määräysvallan perustaksi myös muulla tavoin tosiasiallisesti käytetty määräysvalta (KPL 1:5.1 § 3 kohta). Tämä kuvaa ”asia ennen muotoa” -periaatetta, jolloin kaikki järjestelyyn liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen. Tätä perustellaan lain esitöissä (HE 126/2004) rahoitus- ja vakuusjärjestelyitä tai muuta erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksiköiden (engl. special purpose entities) huomioimiseksi. Kirjanpitolautakunnan lausunnossa

1646/2001 on käsitelty määräysvallan käsitettä suhteessa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen silloin kun määräysvalta ei ole johdettavissa pelkästään osakkeiden omistusoisuuden perusteella. Kyseisessä tapauksessa yhtiöllä A katsottiin olevan määräysvalta yhtiössä B, koska yhtiö A:n toimitusjohtaja oli osakassopimuksen perusteella yhtiön B kaksijäsenisen hallituksen puheenjohtaja ja siten tosiasiallisesti saavuttanut yhtiön B hallituksessa määräävän aseman.

1.2.6. Määräysvalta ei ole staattinen tila, vaan määräysvaltaa tulee arvioida säännönmukaisesti ja varsinkin tilanteissa, jossa määräysvallan olemassaolo perustuu KPL 1:5.1:n 3 kohdassa tarkoitettuihin tosiasiallisiin seikkoihin.

1.2.7. Kirjanpitolain 1:5.1:n 3 kohdalle ovat merkityksellisiä kaikki sopimukset ja muut oikeudelliset järjestelyt (jäljempänä ”välineet”), joka oikeutettavat asianomaisen tahon käyttämään määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Määräysvalta perustuu esimerkiksi oikeuden saada ääntenenemmistö kohteesta.

1.2.8. Välineisiin, joilla oikeus ääntenenemmistöön voidaan saada, kuuluvat vaihtovelkakirjalainat sekä muut erilaiset optiojärjestelyt, jotka oikeuttavat osakkeisiin. Välineen tuottaman oikeuden tulee olla kirjanpitovelvollisen käytettävissä sillä hetkellä, jolloin määräysvallan olemassaoloa arvioidaan eli silloin kun ratkaistaan, tuleeko kirjanpitovelvollisen sisällyttää kohdeyritys konsernitilinpäätökseensä vai ei. Oikeuden on oltava tarkasteluhetkellä rajoittamaton, toisin sanoen välineen käyttämisen tulee olla kirjanpitovelvollisen itsensä vapaasti päätettävissä ilman että sitä muu taho voisi tosiasiallisesti estää tai rajoittaa. Jos tarkastelu osoittaa, että kirjanpitovelvollisella on tällainen oikeus käyttää välinettä määräysvallan saamiseksi, niin kohdeyritys tulee yhdistellä kirjanpitovelvollisen konsernitilinpäätökseen. Merkitystä ei ole sillä, onko kirjanpitovelvollisen itsensä tarkoituksena käyttää välinettä vai ei tarkasteluhetkellä.

1.2.9. Edellä esitetty koskee vain määräysvallan olemassaolon määrittämistä. Konserniyhdistely tehdään aina tosiasiallisen omistuksen suhteessa. Mikäli osakkeilla on erilainen oikeus voittoon, niin se tulee huomioida vähemmistöosuutta ja konsernille kuuluvaa osuutta laskettaessa ja esittäessä. Tätä käsitellään jäljempänä konserniyhdistelyn tekniikkaa koskevassa kohdassa 7.5.

1.2.10. Edellä tarkasteltu KPL 1:5.1:n 3 kohta tosiasiallisesta määräysvallasta tarkoittaa myös sitä, että kirjanpitovelvollinen, joka omistaa enemmistön kohdeyrityksen osakkeista, voi olla yhdistelemättä kohdeyhtiötä konsernitilinpäätökseensä, jos kohdeyrityksessä käyttää toinen taho tosiasiallisesti määräysvaltaa. Kohdeyritys yhdistellään nimenomaan sen tahon konserniin, joka käyttää määräysvaltaa.

1.2.11. Kirjanpitovelvollinen voi myös käyttää määräysvaltaa, vaikka sillä olisi vähemmän kuin 50 % äänistä kohdeyrityksessä. Näin on silloin, kun muu omistus on erittäin hajaantunut eikä yhdenkään muun tahon omistus ole merkittävä. Tällöin tulee selvittää, pysyykö kirjanpitovelvollinen tosiasiallisesti käyttämään määräysvaltaa. Kirjanpitolautakunta katsoo, että tilanne, jossa kirjanpitovelvollisella on kohdeyrityksen äänistä esimerkiksi 35 % - 40 % eikä ole muuta vähintään 5 %:n ääniosuutta hallitsevaa omistajatahoa tai muuta omistusrhmää, perustaa oletaman kirjanpitovelvollisen määräysvallasta. Jollei kirjanpitovelvollinen pidä tällaisessa tilanteessa perusteltuna kohdeyrityksen sisällyttämistä konsernitilinpäätökseensä, tulee sen näyttää sellaisten muiden seikkojen olemassaolo, jotka estävät kirjanpitovelvolliselta tosiasiallisen määräysvallan käytön. Vastaava velvoite on voimassa myös kohdassa 1.2.8. ja 1.2.10. tarkoitettujen järjestelyjen osalta tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollisen katsoo, ettei konsernisuhdetta ole.

1.2.12. Lähtökohtaisesti kohdeyritys voi kuulua vain yhteen konserniin kerralla. IFRS-standardit poikkeavat KPL 1:5:stä ja siitä voi seurata, että kohdeyritys tulee yhdisteltäväksi kahteen eri konserniin.

### 1.3 Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös on laadittava selkeästi ja siten, että se muodostaa yhtenäisen kokonaisuuden (KPL 6:2.1 §). Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin samat tiedot kuin yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen liitteenä sekä konsernitilinpäätöksen laatimista, tytäri- ja osakkuusyrityksiä koskevia samoin kuin eräitä muita tietoja (KPA 4:1 - 4:4 §).

Osakeyhtiön ja osuuskunnan konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jos emoyritys tai samaan konserniin kuuluu yritys, joka on yleisen edun kannalta merkittävä yritys tai sellainen konserni, jolla on sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt vähintään kaksi KPL 1:4 §:ssä tarkoitettuista rajoista ”suurkonserni”.

Osakeyhtiön ja osuuskunnan konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jos emoyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yritys tai konserniin kuuluu tällainen yritys, taikka kyseessä on sellainen konserni ns. ”suurkonserni”, jolla on sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt vähintään kaksi KPL 1:4 §:ssä tarkoitettuista rajoista.

Rajat ovat:

- taseen loppusumma: 20 000 000 euroa
- liikevaihto: 40 000 000 euroa
- tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä

Muiden yritysten ei tarvitse liittää konsernitilinpäätökseen rahoituslaskelmaa.

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään myös konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (KPL 6:12 §).

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

## 2. LAATIMISVELVOLLISUUS

### 2.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

KPL 6:1 §:n mukaan emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätöksensä konsernitilinpäätöksen, jos se on:

- 1) osakeyhtiö;

- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; tai
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö.
- 4) osuuskunta

Nämä emoyritykset ovat velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöksen riippumatta siitä, harjoittavatko ne liiketoimintaa vai ei. Muu kirjanpitovelvollinen, ammatinharjoittajaa tai liikkeenharjoittajaa lukuun ottamatta, on emoyrityksenä velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se harjoittaa liiketoimintaa (KPL 6:1.2 §).

Kirjanpitovelvollinen, jolla on omistusosuuksia yhdessä tai useammassa osakkuusyrityksessä mutta ei yhdessäkään tytäryrityksessä, ei muodosta konsernia, eikä siten laadi konsernitilinpäätöstä. Muun kuin pienen tai mikroyrityksen on esitettävä tilinpäätöksen liitetietoina yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden voitto tai tappio (KPA 2:9.1 § 1 kohta). Mikäli oikean ja riittävän kuvan yleisvaatimus sitä edellyttää, tulee tilanteesta antaa liitetiedoissa tarpeelliset lisätiedot.

Selvyyden vuoksi kirjanpitolautakunta toteaa, ettei yritykseen tai sen tulosityksikköön perustettua henkilöstörahastoa yhdistellä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Tällainen rahasto on henkilöstörahastolain (814/1989) 2.1 §:n mukaan yrityksen henkilöstön omistama ja hallitsema rahasto, jonka tarkoituksena on yrityksen sille suorittamien voittopalkkioerien ja muiden laissa tarkoitettujen varojen hallinta.

## **2.2 Aatteellinen yhteisö ja säätiö konsernin emoyrityksenä**

### *2.2.1 Osallistuminen tytäryrityksen toimintaan perustana konsernitilinpäätökselle emoyhdistyksessä*

Aatteellisella yhdistyksellä ei ole yhdistyslakiin (503/1989) perustuvaa velvollisuutta konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Kuitenkin silloin, kun yhdistys aktiivisesti osallistuu tytäryrityksensä johtamiseen, rahoittamiseen tai muuhun niihin rinnastettavaan toimintaan, sen on katsottava olevan KPL 6:1 §:n mukaisesti liiketoimintaa harjoittava ja velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen. Tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että yhdistys joko oman toimintansa ohella tai muuten luovuttaa tytäryritykselleen hallinto-, rahoitus- tai muita palveluita tai saa niitä tytäryritykseltään taikka sillä muutoin on liiketoimintaa tytäryrityksensä kanssa. Merkityksellistä myös on, jos liiketoimintaa harjoittavien tytäryritysten välillä tehdään keskinäisiä liiketoimintaa tai emoyhdistys on antanut vakuuksia tytäryrityksensä puolesta (KILA 1519/1998).

Aatteellista yhdistystä koskee kuitenkin KPL 6:2.3:n poikkeussäännös: Jos kyse on KPL 1:6a,1:n tarkoittamasta pienkonsernista, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta KPL3:2:n oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta huolimatta: poikkeus ei kuitenkaan koske tilannetta, jossa jokin emoyhdistyksen konserniin kuuluvista yrityksistä on listayhtiö, luottolaitos tai vakuutusyhtiö.



### 2.2.2. Erityissäännökset säätiöemon konsernitilinpäätöksestä

Säätiön on aina laadittava konsernitilinpäätös säätiölain (487/2015; SL) 5:4.2 §:n toisessa virkkeessä edellytetyllä tavalla. Kirjanpitolain poikkeussäännökset konsernitilinpäätöksen laadinnasta eivät koske säätiöitä. Säätiölain esitöissä tätä pidetään tarpeellisena muun muassa siksi, että säätiöillä ei ole omistajia. Tarkoituksena on myös edesauttaa lähipiiri-rajoitusten noudattamista.

Säätiön konsernitilinpäätökseen sisällytetään kaikki säätiökonserniin kuuluvat oikeushenkilöt. Säätiölain 5:4.2 §:n toisen virkkeen nojalla tytäryritys saadaan kuitenkin jättää yhdistelemättä emosäätiön konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi säätiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta tulkitaan tällöin nimenomaisesti huomioiden säätiölain säännökset ja tavoitteet säätiön tarkoituksesta ja toiminnasta eikä siis esimerkiksi KPL 6:3 §:n säännösten perusteella.

Kirjanpitolausuntakunta on ottanut kantaa yhdistelemättä jättämiseen lausunnossaan KILA 1945/2015. Lautakunta katsoi, että poikkeussäännöstä tulee tulkita tiukasti ja vain sellaiset epäolennaiset tytäryhtiöt, jotka eivät vaikuta suoraan esimerkiksi velkaantumistaseseen saadaan jättää pois. Lausunnon mukaan poikkeusta ei saa soveltaa, jos tytäryritys toteuttaa säätiön tarkoitusta tai se harjoittaa säätiön sijoitustoimintaa.

Lisäksi lausunnon KILA 1945/2015 mukaan poikkeusta on tulkittava suppeasti silloin, kun:

- konsernilla on velkarahoitusta konsernin ulkopuolelta suhteessa sen omaan pääomaan
- säätiö tai sen tytäryritys saa rahoitusta toimintaansa julkisista varoista tai se on kerännyt toimintaansa varoja yleisöltä
- säätiö tai sen tytäryritykset ovat antaneet takauksia tai muita vakuuksia tai vastuitoumuksia konsernin ulkopuolisen velkarahoituksen saamiseksi.

Säätiön hallituksen tehtävänä on arvioida, voidaanko edellä mainittua poikkeusmahdollisuutta soveltaa. Oikeiden ja riittävien tietojen antamista tulkitaan ottaen huomioon nimenomaisesti säätiölain säännökset säätiön tarkoituksesta ja toiminnasta.

Jos tytäryritys jätetään yhdistelemättä tai konsernitilinpäätös jätetään laatimatta siksi, että siihen ei tulisi yhdisteltäväksi yhtään tytäryritystä, tulee asia perustella emosäätiön tilinpäätöksessä. Lisäksi on huomioitava, että KPA 4:3.1 §:n 2 kohta edellyttää liitetietoja yhdistelemättä jätetyistä tytäryrityksistä.

### 2.2.3. Välittömässä vaikutuspiirissä olevan säätiön yhdisteleminen emoyhdistyksen tai -säätiön konsernitilinpäätökseen

Joissakin tilanteissa on perusteltua yhdistellä konsernitilinpäätökseen myös emoyhdistyksen tai -säätiön välittömässä vaikutuspiirissä oleva säätiö. Tästä esimerkkinä on tilanne, jossa konsernin toimintaa harjoitetaan säätiön omistamassa kiinteistössä ja emoyhdistyksen tai -säätiön sekä konserniin yhdisteltävän säätiön toimielinten jäsenet ovat pääosin samoja henkilöitä.

Kun erillinen säätiö yhdistellään konserniin, tulee ottaa huomioon, että säätiön taseen oma pääoma ei ole säätiölain säännösten mukaisesti vapaasti konsernin käytettävissä.

Yhdistellyn säätön oma pääoma on esitettävä erillään konsernitaseen muusta omasta pääomasta ja asiasta tulee antaa tarvittava liitetieto.

### 2.3 Pienkonsernin emoyritystä koskeva poikkeus

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos päättyneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlasketuna (KPL 6:1.3 §). Yleisohjetta annettaessa KPL:ssa määritellyt rajat olivat seuraavat:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 12 000 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPA 1:3 §:n mukaista tuloslaskelmakaavaa käyttävän kirjanpitovelvollisen liikevaihtoa vastaavan aatteellisessa yhteisössä ja säätiössä voidaan katsoa tarkoittavan varsinaisen toiminnan, varainhankinnan sekä sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuottojen yhteismäärää. Kiinteistön hallintaan perustuvassa toiminnassa sen voidaan katsoa tarkoittavan vuokrien, vastikkeiden ja käyttökorvausten yhteismäärää.

Liikevaihto ja taseen loppusumma lasketaan konserniyritysten liikevaihtojen ja taseiden loppusummien yhteismäärinä vähentämättä konsernin sisäisiä liiketapahtumia.

### 2.4 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös

Emoyritys on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen myös silloin, kun se kuuluu tytäryrityksenä laajempaan konserniin. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa tällöin ns. alakonsernin. Kirjanpitolain mukaista konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei ole, jos edellä kohdassa 2.3 tarkoitetut kokorajat alittuvat.

Alakonsernin emoyritys saa lisäksi jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta, jos (KPL 6:1.4 §):

- 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus;
- 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä
- 3) emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään ETA-valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi KPL 3:9 §:ssä säädetyllä tavalla.
  - Tätä yleisohjetta annettaessa ETA-valtioihin eli Euroopan talousalueeseen kuuluvat seuraavat valtiot: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Islanti, Iso-Britannia, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Liettua, Luxemburg, Malta, Norja, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tshekki, Unkari ja Viro.
  - Jos ulkomainen yritys ilmoittaa konsernitilinpäätöksen patenti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäväksi, laissa ei edellytetä sen kääntämistä suomen tai ruotsin kielelle. Esimerkiksi saksalaiseen konserniin kuuluvan suomalaisen alakonsernin

emoyritys voi jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta, jos alakonserniin kuuluvi-  
en yritysten tilinpäätökset yhdistellään saksalaisen yrityksen konsernitilinpäätök-  
seen, joka ilmoitetaan patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäväksi.

Edeltävän KPL 6:1.4 §:n mukaista poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitetu-  
in rajauk-  
sin myös silloin, kun osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole ETA-valtion  
lainsäädännön alainen, edellyttäen, että (KPL 6:1.5 §):

- 1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja –toimintakertomuksensa tilinpäätösdi-  
rektiiviä noudattaen tai tilinpäätösdirektiivin mukaisesti laadittuja konsernitilinpää-  
töksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla, tai EU:ssa hyväksytyjen IFRS-  
standardien mukaisesti, tai EU-komission asetuksen 1569/2007 mukaisesti hyväksy-  
miä muita kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla, ja
- 2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hy-  
väksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.
  - Edellä esitettyjä KPL 6:1.4 ja 6:1.5 §:ään perustuvia poikkeuksia ei sovelleta, jos  
suomalaisen emoyrityksen liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin  
kohteena direktiivin 2004/39/EY tarkoittamalla säännellyllä markkinalla Suomes-  
sa tai muussa ETA-valtiossa (KPL 6:1.7 §).
  - Tätä yleisohjetta antaessa EU-komission hyväksyminä tilinpäätösstandardeja ovat  
US GAAP (Yhdysvallat), Japan GAAP ja Kanadan GAAP.

Niin ikään konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta silloin, kun (KPL 6:1.6 §):

- 1) tytäryritykset eivät ole yksittäin ja yhteisvaikutukseltaan olennaisia oikean ja riittävän  
kuvan antamiseksi konsernista päättyneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta, tai
- 2) kukin tytäryrityksistä voitaisiin jättää yhdistelemättä KPL 6:3 §:n nojalla.
  - Edeltävän KPL 6:1.6 §:n 1 kohdassa tarkoitettun olennaisuuden arviointi voidaan  
perustaa jäljempänä kohdassa 4.2 esitettyyn analysointitapaan, jolloin mm. toi-  
mimaton yhtiö ei edellytä yhdistelyä konsernitilinpäätökseen, jos sen taseessa ei  
ole käytännössä mitään vastuita.

Jos konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta tämän säännöksen nojalla, emoyrityksen tu-  
loslaskelman tai taseen liitetietona on mainittava tästä poikkeuksesta sekä sen yrityksen  
nimi ja kotipaikka, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryri-  
tysten tilinpäätökset yhdistellään (KPA 2:10.2 §).

## 2.5 Osakeyhtiölain mukainen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös

Osakeyhtiölain 8:9.2 § edellyttää emoyrityksen asemassa olevalta osakeyhtiöltä konserni-  
tilinpäätöstä, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai jos se on julkinen osakeyhtiö.  
Konsernitilinpäätösvelvoite ei kuitenkaan koske KPL 1:6a §:ssä tarkoitettua pienkonser-  
nia, vaikka sen emoyritys olisi julkinen osakeyhtiö tai se jakaisi varojaan omistajilleen.  
Toisaalta tämän poikkeuksen ulkopuolelle jäävät pienkonserneista ne, joihin kuuluu yksi-  
kin yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (KPL 6:1.3 §).

- Kirjanpitolain 1:9 §:n määritelmän mukaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ovat listayhtiöt eli yhtiöt, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, sekä luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt.
- Edellä esitetyn lisäksi OYL 8:9.2 § viittaa KPL 6:1.4 §:n poikkeukseen konsernitilinpäätöksen laadinnasta, jota on käsitelty edellä kohdassa 2.4. Koska KPL 6:1.5 § liittyy KPL 6:1.4 §:iin, myös sen mukainen poikkeusperuste tulee sovellettavaksi osakeyhtiössä.

Osakeyhtiölain 8:9.2 §:n mukainen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ei lähtökohtaisesti riipu siitä, tuleeko konsernitilinpäätökseen yhdisteltäväksi yhtään tytäryritystä, kun otetaan huomioon yhdistelyvelvollisuutta koskevat KPL 6:3 §:n mukaiset poikkeukset (ks. kohta 4.2). Jos konsernitilinpäätökseen ei tule KPL 6:3 §:n perusteella yhdisteltäväksi yhtään tytäryritystä, konsernitilinpäätös ei poikkeaisi emoyrityksen tilinpäätöksestä. Erillistä konsernituloslaskelmaa ja konsernitasetta ei tällöin ole tarpeellista laatia. Hyvän kirjanpitolain mukaista on ilmoittaa tästä liitetiedoissa.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kirjanpitolain ja -asetuksen säännöksiä ja tätä yleisohjetta myös silloin, kun laatimisvelvollisuus määräytyy osakeyhtiölain säännösten perusteella tai konsernitilinpäätös laaditaan vapaaehtoisesti.

### **3. LAADINTAPERIAATTEET**

#### **3.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet**

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitolvelvollinen (KPL 6:7.1 §).

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

Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saadaan poiketa erityisestä syystä (KPL 6:4.2 §). Konserniyritysten tilinpäätösten laatimisessa on voitu soveltaa erilaisia tilinpäätösperiaatteita, jotka on yhtenäistettävä, esimerkiksi pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisessa tuotoiksi, vaihto-omaisuuden hankintamäärämittelyssä, pysyvien vastaavien hankintamäärän jaksottamisessa tai kiinteistöyrityksen erilaisessa poistokäytännössä. Tilinpäätökset saadaan jättää muuttamatta ennen yhdistelyä, jos tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistäminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Seuraavassa on esitetty esimerkki tilanteesta, jossa saadaan poiketa erityisestä syystä sekä emoyrityksessä että konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatetuista tilinpäätösperiaatteista: Konsernin emoyrityksenä toimiva holdingyhtiö on ainoa kotimainen konserniyritys. Liiketoimintaa harjoittavien tytäryritysten kotipaikat ovat sellaisissa valtioissa, joiden tilinpäätösperiaatteet poikkeavat olennaisesti Suomen kirjanpitolain mukaisista periaatteista. Tällöin konsernitilinpäätöksen laatimisessa joudutaan noudattamaan sellaisia kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita, joita ei ole noudatettu yhdessäkään yksittäisessä konserniyrityksessä.

Jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin konsernin emoyrityksen tilinpäätöksessä, on siitä esitettävä perusteltu selostus liitetietona (KPA 4:2 § 3 kohta). Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu KPL 6:4.2 §:ssä tarkoitettua laskentaperiaatteesta (KPA 4:2 § 4 kohta).

Konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä KPL 3:2 ja 3:3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään (KPL 6:4.3 §). KPL 3:2 §:ssä säädetään oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta ja 3:3 §:ssä yleisistä tilinpäätösperiaatteista. KPL 4 luvussa on eräiden tilinpäätöserien määritelmät ja 5 luvussa arvostus- ja jaksotussäännökset.

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä suomalaisella tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei kirjanpitolautakunta myönnä tästä poikkeusta (KPL 6:5.1 §). Jos tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen tai jälkeen emoyrityksen tilikauden päättymistä, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin kirjanpitolain 1 ja 3 - 5 luvun säännöksiä (KPL 6:5.1 ja 6:5.2 §).

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätöksessä tulee tällöin antaa lisätietoja sellaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa ja tulosta ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana (KPL 6:5.2-3).

Jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen emoyrityksen tilikautta päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana (KPA 4:3.1 § 7 kohta).

Tytäryritysten tilinpäätöstiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohdasta lähtien (ks. 6 luku). Tytäryrityksen tilinpäätös yhdistellään siten siitä alkaen, kun yrityksestä tuli tytäryritys. Myydyn tytäryrityksen tuloslaskelma yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntiajankohtaan asti (ks. kohta 12.2).

### **3.2 Poistoero ja verotusperusteiset varaukset**

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 veroveljan muutokseen ja tilikauden tulokseen (KPL 6:7.5 §).

Laskennallisen veroveljan osuus poistoerosta ja verotusperusteisista varauksista määritetään konserniyrityskohtaisesti käyttäen ensisijaisesti konsernitilinpäätöstä laadittaessa voimassa olevaa verokantaa

## 4. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS

### 4.1 Pääsääntö

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään pääsääntöisesti kaikkien konserniyritysten (emoyritys ja tytäryritykset) tilinpäätökset. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi yhteisyritykset ja osakkuusyritykset.

### 4.2 Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisvelvollisuudesta

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

- 1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

Tytäryrityksen yhdistelemättä jättämisessä tulee ottaa huomioon varovaisuuden periaate. Poikkeamisperustetta tulee soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryrityksiin kuin voittoa tuottaviin tytäryrityksiin.

Käytännössä voidaan pienet asunto- ja kiinteistötytäryritykset usein jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta. Säätiöiden laatimissa konsernitilinpäätöksissä tulee silti tämän osalta noudattaa erityistä tarkkuutta ja asunto- ja kiinteistötytäryritykset voidaan jättää pois konsernitilinpäätöksestä vain poikkeustapauksissa (KILA1945/2015) Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee ensisijaisesti kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan. Arvio tulee tehdä soveltaen KPL 3:2a §:n mukaista olennaisuusperiaatetta.

- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;

Esimerkkinä voidaan mainita pantin realisoinnin tai yrityskaupan yhteydessä tilapäiseen omistukseen tullut tytäryritys, jonka toiminta ei kuulu konsernin toimialaan.

Tällä perusteella voidaan jättää yhdistelemättä myös sellaiset tytäryritykset, joiden omistusosuudet kuuluvat vaihto-omaisuuteen. Sisäiset katteet tulee eliminoida yhdistelemättä jättämisestä huolimatta (ks. kohta 5.3).

Kirjanpitolaissa ei ole tarkemmin määritelty lyhytaikaisen omistuksen kestoä. Kirjanpitolautakunta katsoo, että lyhytaikaisena omistuksena voidaan pitää korkeintaan 12 kk:n pituista omistusta. Analyysi tulee tehdä johdon aikomuksesta myydä tytäryritys ulkopuoliselle. Tämä aikomus tulee olla dokumentoituna.

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

- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Olennaisen vaikutusvallan menettämisen tytäryrityksessä tulee perustua viranomaistoimenpiteisiin ja muihin kirjanpitovelvollisesta riippumattomiin tekijöihin (KILA 1699/2003). Tällainen tilanne voi perustua esimerkiksi sotatilaan tytäryrityksen sijaintivaltiossa. Tytäryrityksen konkurssissa emoyhtiö menettää määräys- ja vaikutusvaltansa tytäryhtiönsä, eikä konkurssiin asetetun tytäryhtiön tilinpäätöstä yhdistellä konsernitilinpäätökseen.

Jos usean edellä kohdassa 1) tarkoitettujen tytäryrityksen tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen (KPL 6:3.2 §). Yhdistelemättä jättämisen edellytykset tulee edellä kohdissa 2) – 4) mainituilla perusteilla arvioida konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä kunkin tytäryrityksen osalta erikseen. Arviossa tulee huomioida KPL 3:2a §:n mukainen olennaisuusperiaate. Kuten edellä on todettu, niin olennaisuusperiaatteen soveltaminen tulee perustua tapauskohtaiseen harkintaan.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryrityksistä on esitettävä konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietoina nimen, kotipaikan ja konserniyritysten omistusosuuden lisäksi tieto oman pääoman määrästä ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä sekä kirjanpitolain 6 luvun 3§:ssä tarkoitettu peruste tai muualla laissa säädetty oikeus tytäryrityksen yhdistelemättä jättämiselle (KPA 4:3.1 § 1 ja 2 kohta).

Osakkuusyritysten tietojen yhdistelemiseen liittyviä poikkeuksia tarkastellaan jäljempänä kohdissa 9.2 ja 10.

### **4.3 Toiminnaltaan poikkeavan tytäryrityksen yhdisteleminen**

Tytäryrityksen toiminta voi poiketa huomattavasti muiden konserniyritysten toiminnasta. Erilaisesta toiminnasta huolimatta tytäryrityksen tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen samoin periaattein kuin muutkin konserniyritykset. Yhdisteltäessä toiminnaltaan poikkeavan tytäryrityksen lukuja konsernin muihin lukuihin joudutaan usein tekemään konsernikohtaisia ratkaisuja eri tulos- ja tase-erien käsittelemiseksi. Liitetiedoissa tulee tällöin selostaa kuinka tytäryrityksen tilinpäätös on yhdistelty. Liitetiedoissa on suositeltavaa kertoa mm. kuinka konsernin liikevaihto, liikevoitto ja tilikauden tulos on yhdistelytoimenpiteiden perusteella muodostunut.

Yksinomaan toiminnan harjoittaminen toisenlaisessa ympäristössä ja liiketoimintamallissa ei aina anna oikeutta tämän poikkeuksen käyttämiseen. Johdon tekemä harkinnan perusteet tulee esittää myös liitetiedoissa.

## **5. KONSERNIN SISÄISTEN ERIEN VÄHENTÄMINEN**

### **5.1 Yleistä**

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyritysten välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus (KPL 6:7.1 §). Tällaisia eliminointavia erinä ovat muun muassa konsernin sisäiset tuotot ja kulut,

sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet.

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

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

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

Konserniyritysten välisistä liiketapahtumista aiheutuneet konserniyritysten tuloslaskelmissa olevat tuotot ja toisten konserniyritysten tuloslaskelmissa olevat niitä vastaavat kulut vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa. Samoin vähennetään konserniyritysten taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja niitä vastaavat velat konsernitasetta laadittaessa. Konserniyritysten toisilleen tilikauden aikana jakamat osingot ja muu niitä vastaava voitonjako vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa tuotoista ja lisätään konsernitasetta laadittaessa edellisten tilikausien voittoon (tappioon).

Jos emoyrityksen ja tytäryrityksen tilikaudet päättyvät eri aikaan eikä tytäryritys ole laatinut välitilinpäätöstä emoyrityksen tilinpäätösajankohdalle, voivat yhdisteltäviin tilinpäätöksiin sisältyvät sisäiset erät olla erisuuruisia. Tällöin eliminoidaan vain se osa sisäisistä eristä, joka sisältyy molempiin tilinpäätöksiin. Sisäiset katteet eliminoidaan aina kokonaisuudessaan sen suuruisina kuin ne sisältyvät myyjäyrityksen tilinpäätökseen. Eliminoimatta jäävä erä esitetään konsernitaseessa siirtyvissä erissä.

## 5.3 Sisäiset katteet ja niiden muutokset

Konserniyritysten taseisiin aktivoidut sisäiset katteet vähennetään konsernitasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Sisäiset katteet ja niiden muutokset eliminoidaan kokonaisuudessaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden konserniyritykset omistavat yrityksestä, joka on luovuttanut tai vastaanottanut hyödykkeen, jonka kirjanpitoarvossa on sisäistä katetta. Vähemmistöosuuden osalta sisäisiä katteita käsitellään jäljempänä tämän yleisohjeen kohdassa 7.3.

Vaihto-omaisuuteen sisältyvät sisäiset katteet (sisäiset varastokatteet) eliminoidaan vaihto-omaisuudesta ja omasta pääomasta. Alkuvarastoon sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan edellisten tilikausien voitosta (tappiosta) ja sisäisen katteen muutos tilikauden aikana tilikauden tuloksesta. Eliminointi kohdistetaan kululajikohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa erään "Aineet, tarvikkeet ja tavarat: Varastojen muutos" ja toimintokohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa erään "Hankinnan ja valmistuksen kulut".

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen aktivoituun hankintamenuun sisältyvä konsernin sisäinen kate ja siitä tehdyt poistot eliminoidaan vastaavasti siten, ettei sisäisellä katteella ole vaikutusta konsernin edellisiltä tilikausilta kertyneeseen voittoon tai tappioon eikä konsernin tilikauden tulokseen.

Sisäiset katteet lasketaan noudattaen konsernissa sovellettua hankintamenuon määritystapaa. Jos vaihto-omaisuuden tai pysyvien vastaavien hankintamenu määritetään muuttuvi-



en menojen perusteella, sisäinen kate lasketaan samalla perusteella. Jos vaihtomaisuuden tai pysyvien vastaavien hankintamenoon luetaan osuus kiinteistä menoista, otetaan sisäisen katteen laskemisessa huomioon osuus kiinteistä menoista. Vastaavalla tavalla otetaan sisäisen katteen laskemisessa huomioon pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintameno KPL 4:5.3 § nojalla luetut korkomenot.

#### 5.4 Sisäiset myyntitappiot

Konserniyritysten välisessä hyödykkeiden kaupassa syntynyt konsernin sisäinen myyntitappio tulee aina eliminoida. Jos konsernissa esiintyy sisäistä myyntitappioita, tulee selvittää, onko tappio osoitus mahdollisesta pysyvästä arvonalennuksesta myynnin kohteena olleen hyödykkeen osalta, jolloin kyseisestä kohteesta tulee kirjata arvonalennus konsernitilinpäätöksessä.

## 6. KONSERNIN SISÄISEN OMISTUKSEN ELIMINOINTI

### 6.1 Yleistä

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan hankintamenomenetelmällä KPL 6:8 §:ssä säädetyllä tavalla.

### 6.2 Hankintamenomenetelmä

#### 6.2.1 Hankintamenomenetelmän yleisperiaate

Hankintamenomenetelmän periaatteena on, että vain se osa tytäryrityksen voitosta, tappiosta tai muusta oman pääoman muutoksesta, joka on kertynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen, vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Tämän takia eliminointi suoritetaan niin, että yhtäältä eliminoidaan tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja toisaalta eliminoidaan tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava osuus tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä. Konsernin omaan pääomaan jää tällöin jäljelle tytäryrityksen hankinta-ajankohdan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Silloin kun osakkeiden hankintameno on suurempi kuin osuus hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä, nimitetään eliminointieroa konserniaktiivaksi ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiivaksi.

Edellä tarkoitettu omistusosuus lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella, eikä siihen vaikuta esimerkiksi osakkeisiin liittyvä erilainen äänivalta.

Konserniin on mahdollista hankkia osuuksia kohdeyrityksestä useassa eri vaiheessa siten, että ensiksi se on esimerkiksi osakkuusyritys ja vasta lisähankinnan jälkeen siitä muodostuu tytäryritys. Yleisenä periaatteena tällöin on, että jokaista hankintaa käsitellään erillisenä hankintamenolaskelmassa ja jokaiselle hankinnalle muodostuu oma hankintameno ja mahdollinen konserniaktiiva tai -passiiva. Aikaisempien osuuksien kirja-arvot jatkuvat., Konserniaktiivan kohdistukset päivittyvät konserniarvoihin konsernihankinnan yhteydessä.

#### 6.2.2 Tytäryrityksen ehdollinen hankintahinta

Hankintamenomenetelmän pääsäännön mukaisesti tytäryrityksen hankintamenon eliminoinnin yhteydessä eliminoidaan tytäryrityksen osakkeiden hankintameno. Jos tytäryrityksen osakkeiden kauppahinta on sovittu ehdolliseksi, voi osakkeiden lopullisen hankintamenon suuruus olla selvillä vasta esimerkiksi parin vuoden kuluttua osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan jälkeen. Hankintamenoksi kirjataan ensi vaiheessa se summa, joka arvioidaan todennäköisimmin tulevan suoritettavaksi lopullisena kauppahintana lisättyä hankinnasta aiheutuvilla välittömällä kuluilla. Hankintahintaan sisällytettävät välittömät kulut ovat kuluja, joita ei olisi syntynyt ilman transaktion tapahtumista. Lisäkauppahinnan, joka on sidoksissa kohdeyhtiön tulevaisuuden tuloksiin, määrän arviointi varovaisuuden periaatteen mukaan edellyttää tiettyä varmuutta kyseisen konserniyrityksen tulotasosta. Toisaalta lisäkauppahinta tulee ottaa huomioon, jos konsernille on syntynyt varsin todennäköinen lisäkauppahinnan maksuvelvoite. Jos arvioitu lisäkauppahinta kasvattaa konserniaktiivaa, tulee tämä lisäys käsitellä samoin periaattein kuin yleensä konserniaktiiva.

Niissä konsernitilinpäätöksissä, jotka laaditaan ennen lopullisen kauppahinnan määrittämistä sekä sitten kun tytäryrityksen lopullinen kauppahinta on selvillä, hankintamenolaskelman mukaista hankintamenoa oikaistaan tarvittaessa kauppahinnan lisäyksellä tai vähennyksellä alkuperäiseen arvioon verrattuna. Vaikka lisäkauppahintaa ei olisi arvioitu, sen myöhempi kirjaus ei muodosta uutta erillistä konserniliikeyarvoa, jonka poistoaika alkaisi lisäkauppahinnan maksamisen yhteydessä. Lisäkauppahinnan muutoksessa on kyse arvion muutoksesta ja arvionmuutos kirjataan alkuperäisen poistoajan perusteella tuloslaskelmaan. Ennen arvionmuutoksen kirjaamista tulee harkita, täytyvätkö yleiset aktiivointiedellytykset taseeseen merkitsemiselle.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa tulee antaa tieto lisäkauppahintavastuusta, jos sitä ei ole merkitty taseeseen.

### *6.2.3 Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma*

#### *6.2.3.1. Oman pääoman määrittelyn ajankohta*

Hankinta-ajankohdalla tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä hetkeä, jolloin omistusoikeus tai jollain muulla tavalla muodostunut määräysvalta hankittuun tytäryritykseen on siirtynyt. Jos tytäryritys on hankittu sellaisena ajankohtana, jolle tytäryritys on laatinut tilinpäätöksen, hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä saadaan tuosta tilinpäätöksestä tai voidaan selvittää sen perusteella. Muussa tapauksessa oman pääoman määrä selvitetään hankinta-ajankohdalle laadittavan välitilinpäätöksen tai muun laskelman perusteella. Jos hankinta-ajankohta on lähellä sellaista ajankohtaa, jolle tytäryritys laatii tilinpäätöksen tai välitilinpäätöksen (KPL 6:5 §) esimerkiksi osavuositarkastusta varten, voidaan lähtökohtana käyttää tuon tilinpäätöksen tai välitilinpäätöksen osoittamaa omaa pääomaa. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin KPL 1 ja 3 - 5 luvun säännöksiä (KPL 6:5.3 §).

Hankintahetken omassa pääomassa otetaan huomioon laskennalliset verovelat sekä laskennalliset verosaamiset varovaisuuden periaatetta noudattaen. Jos hankittu yritys ei ole kirjannut laskennallisia verovelkoja tai -saamisia erillistilinpäätöksessään, tulee ne huomioida konsernitilinpäätöksessä konsernin kirjausperiaatteiden mukaisesti.

Jos ostettuun yritykseen liittyvät vastuut ja riskit ovat siirtyneet ostajalle jostain muusta ajankohdasta kuin omistusoikeuden siirtymisestä, määritetään hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä tämän ajankohdan perusteella.

Jos tytäryrityksen omasta pääomasta yhtiöjärjestyksen perusteella kuuluu konsernille muu kuin omistusta vastaava osuus - esimerkiksi erilajisten osakkeiden seurauksena - käsitellään ainoastaan tätä määrää konsernille kuuluvana omana pääomana.

#### 6.2.3.2. Verovaikutusten huomioiminen

Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma tulee laskea konsernissa noudatettavien tilinpäätösperiaatteiden mukaisesti. Omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä poistoero ja verotusperusteiset varaukset (KPL 6:8.1 §). Tällöin tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana olleet taseen mukaisten omaisuus- ja velkakerien erotus tulee kokonaisuudessaan vähennettäväksi tytäryrityksen osakkeiden hankintamenoa vastaan, eikä tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana olleiden poistoeron ja verotusperusteisten varausten purkaminen vaikuta enää konsernin tulokseen eikä omaan pääomaan.

#### 6.2.3.3. Oman pääoman ehtoisen pääomalain käsittely

Pääomalaina, joka on KPL 5:5c §:n nojalla merkitty asianmukaisesti kohdeyrityksen omaan pääomaan erilliseksi eräksi, tulee käsitellä konsernitilinpäätöksessä osana hankintamenoa. Tähän on poikkeuksena tilanne, jos pääomalainasopimukseen liity määräysvaltapyykälä, jonka perusteella pääomalaina eräänntyy maksettavaksi konsernisuhteen muodostuessa. Pääomalainan myöhempi takaisinmaksu tulee vaikuttamaan konsernin tuloksen kautta, koska konsernin varallisuusasema heikkenee maksun seurauksena. Kyse ei ole hankintamenoa oikaisusta. Erä merkitään konsernitilinpäätöksessä rahoituserissä. Pääomalainassa on tavanomaisesti kyse niin suuresta lainamäärästä, että se täyttää KPA 2:3.1 §:n 2 kohdan poikkeuksellisen erän tunnusmerkistön, jolloin siitä tulee antaa liitetieto.

- Muut pääomalainat ovat luonteeltaan velkaa, eikä niitä lueta hankinta-ajankohdan mukaiseen omaan pääomaan.

#### 6.2.3.4. Käyvän arvon rahaston erottaminen

Hankinta-ajan omaan pääomaan ei lueta KPL 5:2a ja §:n mukaiseen menettelyyn perustuva käyvän arvon rahastoa, johon on kirjattu johdannaisten käyvät arvot. Tämä erä kohdeyrityksen omasta pääomasta tulee konsernitilinpäätöksessä esitettäväksi omaksi eräkseen. Muilta osin käyvän arvon rahasto huomioidaan osana hankintahetken omaa pääomaa.

#### 6.2.3.5. Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdisteleminen

Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisessä voidaan hankintamenomenetelmän lisäksi menetellä seuraavalla yksinkertaistetulla menettelyllä.

- Konsernitilinpäätökseen yhdistellään vain emoyrityksen määräysvallassa olevat omaisuuserät, Vaikka emoyrityksellä olisi määräysvalta keskinäisen kiinteistöyhtiön yhtiökokouksessa, konsernitilinpäätökseen ei voida yhdistellä sellaisia omaisuuseriä, johon emoyrityksellä ei ole määräysvaltaa. Siten konsernitilinpäätökseen pääasiallisesti yhdistellään keskinäisestä kiinteistöyhtiöstä vain rakennukset ja mahdollisesti maa-alueet sekä emoyrityksen hankkimiin osakkeisiin sisältyvä velkaosuus.
- Tuloslaskelma yhdistellään pääomaosuusmenetelmällä. Tavanomaisesti keskinäisen kiinteistöyhtiö kerryttää nollatuloksen, joten ei synny erityistä tulosvaikutusta keskinäisen kiinteistöyhtiön tuloslaskelman yhdistelemisestä. Konsernitilinpäätökseen kuluksi jää vaikuttamaan tällöin emoyrityksen maksamat vastikkeet.
- Keskinäisen kiinteistöyhtiön hankinnasta syntyvä konserniaktiiva kohdistetaan hankituille omaisuuserille, jotka pääasiallisesti ovat rakennukset ja maa-alueet. Poikkeustapauksessa kohdistus voinee tapahtua myös muihin laitteisiin ja koneisiin, jotka on kiinteistön yhteydessä hankittu. Kohdistuksesta ei lasketa laskennallista verovelkaa. Tulkinta perustuu kirjanpitolautakunnan lausuntoon 1949/2016, jossa keskinäinen kiinteistöyhtiö tietyillä perusteilla on tulkittu olevan ”kuoriyhtiö”. Yhdistelystä kts. esimerkki 8. Kohdistettu konserniaktiiva tai –passiiva tulee poistaa suunnitelman mukaisesti samalla poistoajalla kuin rakennukset. Konsernitilinpäätöksessä rakennuksia poistetaan huolimatta siitä poistaako keskinäinen kiinteistöyhtiö rakennuksia vai ei. Jos yhtiössä sovelletaan sijoituskiinteistöjen käyvän arvon mallia, niin tällöin poistoja ei tehdä.
- Mikäli kiinteistöyhtiö täyttää sijoituskiinteistön tunnusmerkistön ja sovelletaan KPL 5:2b §:n käypää arvoa konsernin kannalta, niin kiinteistön käyvän arvon muutokset kirjataan konsernissa tuloslaskelmaan ja sijoituskiinteistöihin liittyvät kaikki omaisuuserät esitetään yhdellä rivillä taseessa kohdassa sijoituskiinteistöt pysyvien vastaavien ryhmässä.

#### 6.2.4 Oman pääoman eliminointijärjestys

OYL:n mukaan oma pääoma jakautuu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Osakepääoma sekä KPL:n mukainen arvonkorotusrahasto ja käyvän arvon rahasto ovat sidottua omaa pääomaa samoin kuin ennen 1.9.2006 muodostetut vararahasto ja ylikurssirahasto. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto, muut rahastot sekä tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat vapaata omaa pääomaa.

Hankintahetken oman pääoman eliminointi voidaan yleensä tehdä siinä järjestyksessä, että eliminoitava määrä vähennetään tilinpäätösajankohdan oman pääoman eristä kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminoitavaa riittää. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa eliminointia ensin osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan oman pääoman eristä. Tämä järjestys perustuu oletukseen, että sidotun oman pääoman erät ovat syntyneet pääomansijoituksina ja mahdollisesti lisäksi siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. Jotta tytäryrityksen oman pääoman erät säilyvät saman lajisina, eliminointia ei saa kohdistaa hankinta-ajankohdan jälkeen muodostettuun arvonkorotusrahastoon eikä muihin sellaisiin sidotun oman pääoman eriin, jotka ovat syntyneet muilla tavoin kuin siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun, kuten esimerkiksi käyvän arvon rahasto. Tytäryhtiölle tehdyn OYL 11:1.3 §:n mukaisen osakepääomasijoituksen eliminointi toteutetaan suunnatun annin tavoin (ks. kohta 12.3 jäljempänä), jolloin konsernin oma pääoma joko lisääntyy tai vähenee riippuen siitä, kuka osakepääomasijoituksen on tehnyt. Konserninäkökulmasta konserni on saanut uusia varoja ja tämä voidaan käsitellä saadun avustuksen tavoin. Mikäli konserniyrittäjä antaa vastaavan sijoituksen muulle kuin täysin omistamalleen tytäryritykselle, niin tällöin vähemmistölle luovutetaan omaisuuseriä ja tämä tulee kirjata kuluksi

konsernitilinpäätökseen. Koska kyse ei ole varsinaisesta konsernin toiminnan tuloksesta, niin erä esitetään tuloslaskelmassa rahoituserissä.

### 6.2.5 *Konserniaktiiva ja konserniliikearvo*

Konserniaktiivaa muodostuu, kun hankitun yrityksen omaisuuserät ovat sen taseessa alle niiden arvojen, jotka konserni olisi kyseisistä eristä erikseen ostettuna maksanut tai kun konsernin tulonodotukset ovat hankitun yrityksen omaisuuserien kirjanpitoarvoja korkeammat. Konserniaktiivaa voi esimerkiksi syntyä, kun hankitun yrityksen velat tai pakolliset varaukset ovat sen taseessa konsernin kannalta liian korkeassa arvossa.

Jäännösarvo eli konserniaktiiva kohdennetaan konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan (KPL 6:8.3 §). Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Konserniaktiivan kohdentaminen tarkoittaa konserniaktiivan lisäämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoihin ja vähentämistä velkaerien kirjanpitoarvoista konsernitasetta laadittaessa.

Konserniaktiiva kohdennetaan omaisuuseriin, jotka KPL:n nojalla ovat yksittäisen kirjanpitovelvollisen aktivoitavissa (vrt. KPL 5:5-11 §).

Mahdollista on kohdistaa myös vähemmistölle kuuluva osuus laskennallisesta konserniaktiivasta. Tämä vaihtoehto on tilinpäätösdirektiivin sallima vaihtoehto, vaikka kirjanpitolaki ei tätä nimenomaisesti mainitse. Vähemmistön arvostaminen käypään arvoon antaa järjestelyn luonteesta oikean ja riittävän kuvan, koska tällöin omaisuuserien arvostus tapahtuu tosiasiallisen käyvän arvon mukaisesti. Tässä vaihtoehdossa kukin omaisuuserä arvostetaan kuin kyseisen omaisuuserän hankinnan olisi tehnyt yksi yritys markkinahinnalla. Esimerkiksi hankittaessa 80 % omistusosuus tytäryhtiöstä, jossa on teollisuuskiinteistö, niin kiinteistölle ei kohdisteta 80 % käyvästä arvosta, vaan kohdistus tehdään 100 % mukaisesti. Tällöin omistusosuuden ja käyvän arvon välinen erotus käsitellään vähemmistöosuudessa. Edellä esitetyssä esimerkissä vähemmistöosuuden arvo olisi kasvanut kohdistuksen verran.

Omaisuuserille konserniaktiivaa voidaan kohdentaa enintään sellainen määrä, että erien kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen ylitä omaisuuserien todennäköisiä luovutushintoja tai muulla perusteella määriteltyjä käypiä arvoja. Jos kohdennettava konserniaktiiva ei riitä kaikille omaisuuserille niiden käypiin arvoihin asti eikä muuta perusteltua jakoperustetta ole, kohdennettava konserniaktiiva jaetaan omaisuuserien käypien arvojen kesken suhteellisten osuuksien mukaisesti. Tällöin kohdistetaan jokaiselle omaisuuserälle samalla prosenttiosuudella.

Velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettava määrä vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista, enintään siihen saakka, että kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen alita velkojen ja pakollisten varausten todennäköisiä arvoja.

Omaisuuserille kohdennettu konserniaktiiva kirjataan kuluksi samojen periaatteiden mukaan kuin kyseisten erien hankintamenot. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kohdennettu konserniaktiiva kirjataan kuluksi kyseisistä omaisuuseristä tehtävien poistojen tai arvonalennusten tahdissa taikka hyödykkeiden myynnin yhteydessä. Tytäryrityksen velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettu konserniaktiiva vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista konsernitaseessa niin kauan kuin kyseiset velat tai varaukset ovat tytäryrityksen taseessa. Vähennetty määrä kirjataan kuluksi sitä mukaa kuin velat tai pakolliset

varaukset vähenevät tytäryrityksen taseessa. Vähemmistölle kohdistetun omaisuuserän poisto-osuus pienentää vähemmistöosuuden arvoa.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerille (konserniliikearvo), on poistettava suunnitelman mukaan kymmenen vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, Jos taloudellinen vaikutusaika on alle kymmenen vuotta, niin poisto tulee tehdä lyhemmissä ajassa. (KPL 6:8.5 §). Yli kymmenen vuoden poistoaika on pystyttävä perustelemaan. Konserniliikearvon poistamatta oleva osa merkitään konsernitaseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään (KPA 3:3.1 §) ja tilikauden poisto konsernituloslaskelmaan kohtaan poistot ja arvonalennukset (KPA 3:2.1 §). Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä selvitys konserniliikearvon poistoajoista (KPA 4:2 § 9 kohta). Selvitys annetaan kunkin tytäryrityksen osalta erikseen, jos oikean ja riittävän kuvan antaminen niin vaatii.

Konserniliikearvo johtuu sellaisista tulonodotuksista, joita vastaavaa hankintamenon osaa ei voida erikseen merkitä mihinkään tytäryrityksen omaisuuserään. Tulonodotuksia arvioidaessa on otettava huomioon liiketoiminnan luonne ja ennustettavuus. Konserniliikearvon vaikutusajan muuttuessa on poistosuunnitelmaa muutettava. Tämä voi johtaa myös siihen, että koko jäljellä oleva konserniliikearvon määrä on kirjattava kerralla kuluksi. KPL 6:8.4 §:n mukaan konserniliikearvoa ei voida poistaa suoraan omaa pääomaa veloitetaan eikä poistoa myöskään voida tehdä yhdellä kertaa ilman, että tulonodotukset ovat muuttuneet vastaavasti.

Kohdennettuun konserniaktiivaan ja konserniliikearvoon liittyvät tulonodotukset tulee arvioida varovaisesti. Arvio on tarvittaessa tarkistettava ja arvio tulee dokumentoida.

Kohdennetusta konserniaktiivasta johtuva laskennallinen verovelka tulee merkitä konsernitaseeseen. Tällöin konserniliikearvo kasvaa laskennallisen verovelan määrällä (ks. yleisohje laskennallisista verovelkoista ja –saamisista, kohta 4.4.2). Konsernitaseeseen merkitään vain sellaisesta konserniaktiivan kohdistamisesta johtuva laskennallinen verovelka, joka on seurausta liiketoimintojen hankkimisesta. Jos hankitaan pelkästään omaisuuseriä juridisen ”kuoriyhtiön” (KILA 1949/2016) muodossa, niin tästä ei lasketa laskennallista veroa eikä järjestelystä synny liikearvoa.

Hankintamenomenetelmän mukaan hankitun tytäryrityksen omaisuuserät arvostetaan konsernin kannalta toteutuneeseen hankintamenoon ja pysyvien vastaavien, pitkävaikutteisten menojen sekä liikearvon konsernitaseeseen merkityt aktivoidut hankintamenot poistetaan KPL 6:4.3 §:ään perustuen 5 luvun säännöksiä noudattaen. Hankintahetkellä tytäryrityksen taseeseen sisältyviä arvonkorotuksia vastaava määrä on konsernin kannalta myös osa hankintamenoa, koska hankituista omaisuus- ja velkaerien erotuksesta on maksettu ulkopuoliselle osakkeiden hankintamenon mukainen hinta. Teknisesti tämä toteutetaan siten, että arvonkorotukset peruutetaan ennen hankintamenolaskelman laatimista, ja arvonkorotukset tulevat huomioitua konserniaktiivan kohdistuksina ao. tase-erille

#### 6.2.6 Konsernipassiiva ja konsernireservi

Konsernipassiivaa muodostuu esimerkiksi seuraavissa tapauksissa:

- 1) hankitun yrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja,
- 2) hankitun yrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat,

- 3) hankitun yrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia, tai
- 4) hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla.

Konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan (KPL 6:8.4 §). Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa.

Edellä kohdissa 1 ja 2 mainituista syistä johtuva konsernipassiiva kohdennetaan tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin. Kohdentamatta jäänyt osa sekä 3 ja 4 kohdissa mainituista syistä johtuva konsernipassiiva, jota ei yleensä pystytä kohdentamaan (konsernireservi), merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa (KPA 3:3.1 §).

Omaisuuseriin kohdennettu osa konsernipassiivasta tuloutetaan samassa tahdissa kuin kyseisten omaisuuserien hankintamenot kirjataan kuluksi. Velkaeriin kohdennettu konsernipassiiva tuloutetaan siinä vaiheessa, kun sitä vastaava velka on merkitty taseeseen ja velan vastaerä on kirjattu kuluksi.

Konsernireservi tuloutetaan silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto (KPL 6:8.5 §). Odotetuista tappioista aiheutunut konsernireservi tuloutetaan näin ollen sitä mukaa kuin tappiot toteutuvat. Realisoitunutta tuloa koskevalla maininnalla tarkoitetaan esimerkiksi sellaista tilannetta, että odotetut tappiot jäävät toteutumatta. Mikäli huolellisen arvioinnin jälkeen konsernireservin muodostumiselle ei pystytä tunnistamaan syytä ja johdamaan sille näin tuloutusperiaatetta, tuloutetaan konsernireservi välittömästi

#### *6.2.7 Konserniliikearvon ja konsernireservin sekä niiden poiston ja vähennyksen esittäminen*

Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys merkitään kululajikohtaisen konsernituloslaskelman kohtaan poistot ja arvonalennukset. Konsernireservin vähennys saadaan esittää myös erillisenä eränä (KPA 3:2.1 §). Pääsääntönä voidaan näin ollen pitää konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennyksen esittämistä yhtenä eränä.

Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa (KPA 3:3.1 §). Konserniliikearvon ja konsernireservin keskinäisestä suuruudesta riippuen niiden nettomäärä esitetään konsernitaseessa tällöin joko konserniliikearvona tai konsernireservinä.

Siinäkin tapauksessa, että konserniliikearvo ja konsernireservi esitetään yhtenä eränä konsernitaseessa, lasketaan konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys kummankin osalta erikseen eikä niiden nettomäärästä.

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä erittely konserniliikearvon poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmasa, sekä erittely konserniliikearvosta ja -reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa (KPA 4:4 § 1 - 2 kohta).

### **6.3 Emoyrityksen omistamat omat osakkeet ja tytäryrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet**

Osakeyhtiö saa OYL 15 luvun säännösten mukaisesti hankkia, lunastaa ja ottaa pantiksi omia osakkeitaan. Toimintakertomuksessa tai silloin, kun toimintakertomusta ei laadita, tilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava OYL 8:8 §:ssä luetellut tiedot yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa olevista omista osakkeista. Tytäryhtiön hankkimia emoyhtiön osakkeita siinä rajatussa tapauksessa, että tytäryhtiö saa merkitä nämä osakkeet omaan taseeseensa (KILA 1951/2016) tulee käsitellä konsernissa hankittuina omina osakkeina ja vähentää konsernin jakokelpoisista varoista.

#### **6.4 Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryrityksen osakkeisiin tai osuuksiin**

Tytäryritysosakkeisiin tai -osuuksiin tehdyt arvonkorotukset tai arvonalennukset ovat konsernin näkökulmasta sisäisiä kirjanpitomerkintöjä, koska niiden vaikutus konsernin omaan pääomaan kumoutuu sisäisen omistuksen eliminoinnissa. Arvonkorotus, joka tehdään tytäryhtiöosakkeisiin esimerkiksi sen takia, että tytäryhtiöllä on huomattavan arvokas maa-alue, voi jäädä eliminoimatta myös konsernitilinpäätöksessä. Arvonkorotukset, joita ei tarvitse eliminoida ovat sellaisia eriä, joiden peruste on syntynyt hankinnan jälkeen ja joihin arvonkorotus voidaan tehdä. Näitä ovat käytännössä maa-alueet ja sijoitukset eräiltä osin.

Jos arvonalennuksen perusteena ovat tytäryritykselle hankinnan jälkeen kertyneet tappiot, ovat ne jo vaikuttaneet konsernitilinpäätökseen tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelyn kautta. Jos arvonalennuksen perusteena on ollut se, että tytäryrityksen hankinta on osoittautunut virheinvestoinniksi, tulee tämä ottaa huomioon konserniliikearvon ja kohdenne-tun konserniaktiivan poistoissa.

#### **6.5 Tytäryrityksen tekemät arvonkorotukset**

Jos tytäryritys on hankinta-ajankohdan jälkeen tehnyt sellaisen arvonkorotuksen, jonka määrälle perusteet ovat olleet olemassa jo hankinta-ajankohtana, on käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotus tullut otetuksi huomioon jo konserniaktiivaa kohdennettaessa. Nämä arvonkorotukset tulee peruuttaa konsernitasetta laadittaessa. Jos arvonkorotuksen vastaerä on käytetty osakeyhtiössä osakepääoman korottamiseen ja sillä on katettu kertyneitä tappioita, tulee peruutus tehdä kertyneistä voittovaroista.

Jos arvonkorotuksen perusteet ovat syntyneet hankinnan jälkeen, konsernin sisäisen omistuksen eliminointia ei saada tehdä arvonkorotusten vastaeristä. Nämä arvonkorotukset ja niiden vastaerät yhdistellään sellaisinaan konsernitaseeseen.

Tytäryrityksen taseessa hankinta-ajankohtana olleiden arvonkorotusten käsittely on esitetty edellä kohdassa 6.2.4.

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

### **7.1 Yleistä**

Muiden kuin konserniyritysten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa, KPL 6:7.2 §). Vastaavasti muiden kuin konserniyritysten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet tytäryritysten omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, KPL 6:7.3 §).



Jos vähemmistöosuuden suhteellinen osuus muuttuu tilikauden aikana, erotetaan vähemmistön osuus tuloksesta ja omasta pääomasta kulloinkin voimassa olevan suhteellisen vähemmistöosuuden mukaisesti koko yhdistelyn kohteena olevalta ajanjaksolta. Kalenterivuodelta laadittavassa tilinpäätöksessä tämä tarkoittaa, että yhdistely voidaan tehdä 31.12. olevan omistusosuuden mukaisesti. Sallittua on laatia myös jokaisesta hankinnasta erillinen laskelma ja tällainen tilanne saattaakin tulla, jos vähemmistöltä on kesken tilikautta hankittu omistusosuuksia ja näille hetkille on laadittu erilliset hankintamenolaskelmat. Jos helpotusta halutaan hyödyntää, niin hankintamenolaskelma näistä hankinnoista tulee tehdä tilikauden alun oman pääoman osuuden mukaisesti. Tällöin vähemmistöosuus myös tuloslaskelmassa on laskettu koko vuodelta tilikauden päättymispäivän osuudella.

Oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi vähemmistöosuus voidaan vaihtoehtoisesti laskea edellä kohdassa 6.2.5 kuvatulla tavalla määritellystä tytäryrityksen omasta pääomasta. Käytännössä tämä tarkoittaa, että vähemmistöosuuteen lisätään vähemmistön osuus omaisuuserien käyvistä arvoista. Jos emoyritys soveltaa tätä menetelmää, niin konsernin hankkiessa lisää omistusta tai myydessään vähemmistölle omistusta, niin näistä liiketoimista syntyy vain konserniliikearvoa tai myyntitulosta. Kun omaisuuserä on kerran tullut osaksi konsernitilinpäätöstä, niin konserniaktiivaa ei enää kohdisteta hankittuihin tai luovutettuihin omaisuuseriin. Ne säilyvät alkuperäisessä konsernin hankintamenossa.

## **7.2 Vähemmistöosuus poistoerosta ja verotusperusteisista varauksista**

Poistoero ja verotusperusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan, luetaan tytäryrityksen omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettynä poistoero ja verotusperusteiset varaukset. Vähemmistöosuus erotetaan koko näin määritellystä omasta pääomasta. Vastaavasti menetellään poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutosten osalta laskettaessa vähemmistön osuutta tytäryrityksen tuloksesta. Tällöin konsernitaseessa esitetään poistoerona ja verotusperusteisista varauksina ainoastaan konsernin emoyrityksen omistusta vastaava osuus näistä eristä. Koska poistoero ja verotusperusteisista varaukset laskennallisella verovelalla vähennettyinä ovat rinnastettavissa omaan pääomaan, ei vähemmistölle näistä kuuluvaa osuutta tällöin tule luettavaksi konsernin emoyrityksen hyväksi missään muodossa.

## **7.3 Vähemmistöosuus ja sisäinen kate**

Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai sen jälkeen. Konserniyritysten taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee silti aina eliminoida kokonaisuudessaan konserniyritysten omistusosuudesta riippumatta. Vähemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään. Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin tulokseen ja omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken, jotta kate ei vähemmistön osalta eroteta kahdesti. Tytäryrityksen myydessä emoyritykselle tuotteita, joiden sisäinen kate eliminoiduu, niin tällöin myyntivoitto eliminoidaan kokonaisuudessaan tytäryrityksestä, jolloin vähemmistöosuus on tytäryrityksen omasta pääomasta laskettu omistusosuus sisäisen eliminoinnin jälkeen. Toisaalta jos emoyritys myy tytäryritykselle, niin tällöin tulee vähemmistöosuuden eliminoinnissa huomioida poistojen sisäisen katteen vaikutus.

## **7.4 Välillinen ja kertaantuva vähemmistöosuus**

Vähemmistöosuutta määritettäessä otetaan välittömän omistuksen lisäksi huomioon myös välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistön välillinen omistus syntyy siinä tapauksessa, että tytäryritys, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryrityksestä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti osuus myös jälkimmäisen tytäryrityksen tuloksesta ja hankinnan jälkeisestä oman pääoman lisäyksestä. Jos lisäksi tämä tytäryritys omistaa edellisen tytäryrityksen osakkeita välittömästi tai välillisesti toisen konserniyrityksen kautta, kyseessä on kertaantuva omistus.

### 7.5 Vähemmistöosuus ja erilaiset osakkeet

Osakeyhtiömuotoisessa tytäryrityksessä voi olla kaksi tai useampia osakelajeja. Osakelajiin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta merkittävää on sitä vastoin osakkeiden erilainen oikeus tytäryrityksen tulokseen ja omaan pääomaan. Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esimerkiksi oikeutettuja tietyn suuruisen vähimmäisosinkoon. Tällöin tytäryrityksen tuloksesta tai, jos se ei riitä, muusta vapaasta omasta pääomasta erotetaan vähemmistön osinko-oikeuden mukainen osuus. Vähemmistöosakkeilla voi myös olla yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tytäryritystä purettaessa erilainen oikeus sen varoihin kuin konserniyritysten omistamilla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta pääomasta lasketaan tällöin varojen jakoa koskevan yhtiöjärjestyksen määräyksen mukaan.

### 7.6 Vähemmistöosuus tappiosta

Ellei yhtiöjärjestyksestä, yrityksen säännöistä, osakassopimuksesta tai muusta syystä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryrityksen tappioista vain sijoituksensa määrällä. Vähemmistön tekemä sijoitus pääomalainojen muodossa tytäryritykseen tulee ottaa huomioon sijoituksena, kun vähemmistöosuutta arvioidaan negatiivisen oman pääoman tilanteessa, siihen saakka, että vähemmistön osuus on nolla. Tämän jälkeen kyse on konsernitaseeseen merkittävästä pääomalainasta. Pääomalainalla tarkoitetaan tässä tapauksessa sellaista pääomalainaa, jota ei ole merkitty omaan pääomaan tytäryrityksessä. Jos tytäryrityksen oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistöosuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi saaminen vähemmistöltä. Vähemmistöosuus negatiivisesta omasta pääomasta merkitään konsernitaseeseen saamiseksi vähemmistöltä vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on sitoutunut suorittamaan osuutensa tytäryrityksen tappioista. Mikäli vähemmistöosuudelle on allokoitu konserniaktiivaa kohdan 6.2.5 mukaisesti, niin tämä tulee huomioida laskelmaa tehdessä.

Jos tytäryritys, jonka oma pääoma on negatiivinen, alkaa tuottaa voittoa, erotetaan voitosta vähemmistöosuus vasta sen jälkeen, kun konsernitaseeseen yhdisteltävä tytäryrityksen oma pääoma on muuttunut positiiviseksi.

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

## 8. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET

KILA on antanut 12.9.2006 yleisohjeen laskennallisista verovelosta ja -saamisista. Ohjeessa todetaan, että laskennallisia verovelkoja ja saamia aiheuttavat konsernitilinpäätökseen seuraavat toimenpiteet:

- erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi
- poistoeron ja verotuserusteisten varausten jakaminen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
- yhdistelytoimenpiteet.

Laskennallisten verojen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä kts. tarkemmin Kilan yleisohje laskennallisista verovelosta ja –saamisista luku 4.

## 9. OSAKKUUSYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINEN

### 9.1 Osakkuusyrityksen määritelmä

Osakkuusyritys määritellään kirjanpitolaissa pysyvän yhteyden luovan omistusosuuden, joka on tarkoitettu edistämään konsernin toimintaa, sekä huomattavan vaikutusvallan perusteella.

Omistusyhteisyritys on kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yritystä pidetään omistusyhteisyrittäksenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta (KPL 1:7 §). Omistusyhteisyritys voi olla kysymyksessä myös silloin, kun omistusosuus on alle viidesosan, jos pysyvä yhteys syntyy esimerkiksi hallituksen jäsenyyden kautta.

Osakkuusyritys on omistusyhteisyritys, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään viidenes ja enintään puolet omistusyhteisyrittäksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidenes tai tätä pienempi osa sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan rahoituksen johtamisessa, omistusyhteisyrittästä pidetään osakkuusyrityksenä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä. (KPL 1:8.1 §). Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon mahdollisia äänestysrajoituksia eikä osakkuusyrityksellä itsellään tai sen tytäryrityksellä olevia ääniä (KPL 1:8.3 §).

Yli 20 prosentin ääniosuus tuottaa aina osakkuusyritysaseman. Tästä ei ole säädetty poikkeusta. Merkityksetöntä on esimerkiksi se, että omistus on tarkoitettu lyhytaikaiseksi. Tällaisessa omistuksessa yritystä käsitellään osakkuusyrityksenä, vaikkei kirjanpitovelvollisella olisikaan siinä huomattavaa vaikutusvaltaa.

Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa toisen yrityksen taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa. Vastaavasti huomattava vaikutusvalta voi syntyä vaikka kirjanpitovelvollinen omistaisi vähemmän kuin viidenneksen osakkeista. Kyse voi olla esimerkiksi siitä, että kirjanpitovelvollinen esimerkiksi on edustettuna hallituksessa tai vastaavassa toimielimessä taikka operatiivisessa johdossa tai osallisena huomattavissa liiketoimissa yrityksen kanssa.

Silloin, kun ääniosuus on 20 prosenttia pienempi, huomattava vaikutusvalta voi puuttua esimerkiksi siitä syystä, että jollakin muulla taholla on tätä suurempi osuus yhtiössä tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi.

Osakkuusyrytyksestä on kyse myös silloin, kun useammalla konserniyrytyksellä yhdessä on pysyvän yhteyden luova omistusosuus, joka on tarkoitettu edistämään konsernin toimintaa, ja huomattava vaikutusvalta toisessa yrityksessä (KPL 1:8.2 §).

## 9.2 Osakkuusyrytyksen tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus

Konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyrytysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrytyksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (KPL 6:12.1 §). Laissa tarkoitetaan hankinnan jälkeen syntynyttä voittoa tai tappiota ja oman pääoman muutosta.

Osakkuusyrytyksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:12.2 §).

Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyrytyksestä on esitettävä konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, kotipaikka, konserniyrytysten omistusosuus, oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä sekä peruste yhdistelemättä jättämiselle (KPA 4:3.1 § 4 kohta).

## 9.3 Osakkuusyrytyksen yhdistelemisessä noudatettava menettely

Osakkuusyrytysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja tilinpäätösperiaatteita (KPL 6:13.1 §). Konsernitilinpäätöksen laativalla kirjanpitovelvollisella ei ole määräysvaltaa osakkuusyrytyksessä, joten sillä ei välttämättä ole käytettävissään riittävästi tietoa tällaista muuttamista varten.

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyrytyksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotuseriaatteista poikkeavia periaatteita (KPA 4:2 § 5 kohta). Perusteluna tulee useimmiten kysymykseen maininta, että tietoja osakkuusyrytyksen tilinpäätöksen muuttamiseksi konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi ei ole ollut saatavissa.

Osakkuusyrytyksen tilinpäätöstiedot yhdistellään niin, että konserniyrytysten omistusosuu- den mukainen määrä osakkuusyrytyksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi. Konsernin osuus osakkuusyrytyksen hankinnan jälkeen kertyneestä osakkuusyrytyksen tuloksesta ja muista oman pääoman muutoksista lisätään konsernitaseessa osakkuusyrytyksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno- ja konsernin omaan pääomaan (tai vähennetään molemmista, jos kertynyt tulos tai muu oman pääoman muutos on negatiivinen). Osakkuusyrytykseltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus vähennetään konsernin tuloksesta ja osakkeiden hankintamenosta (KPL 6:13.4 §).

Osuus osakkuusyrytyksen tuloksesta ja oman pääoman muutoksesta yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli osakkuusyrytyks. Osuus myydyin osakkuusyrytyksen tuloksesta yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntiajankohtaan asti. Mikäli oikean ja riittävän kuvan antaminen ei vaarannu, voidaan osuus osakkuusyrytyksen tuloksesta myyntitilikaudelta jättää yhdistelemättä, jolloin myynnin vaikutus konsernille esitetään edellisen tilinpäätöksen perusteella.

Osakkuusyrittien tulokseen sisältyvät, konserniyrittäjästä saadut osingot käsitellään omistussuhteissa vastaavalla tavalla kuin konsernin sisäinen osingonjako. Ne vähennetään siten osakkuusyrittien tulossuudesta ja lisätään konsernitaseen osoittamaan edellisten tilikausien voittoon tai tappioon.

Kirjanpitolaisissa tarkoitettua osakkuusyrittien yhdistelymenettelyä käytetään nimitystä pääomaosuusmenetelmä (engl. equity method). Koska menetelmä on yksinkertaistettu versio täydestä yhdistelystä, ja sitä sovellettaessa osakkuusyrittien varat ja velat sisältyvät yhteen erään konsernitaseeseen ja tuotot ja kulut vastaavasti näkyvät yhtenä konsernituloslaskelman eränä, menetelmästä käytetään myös nimitystä yhden rivin yhdistely (engl. one-line-consolidation). Osakkuusyrittien yhdistelyn vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin jos osakkuusyrittien yhdisteltäisiin tytäryrittien tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitilinpäätökseen.

Osakkuusyrittien osakkeiden tai osuuksien hankintamenoista ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyrittien kirjanpitoarvo konsernitaseeseen tulisi vähennyksen jälkeen olemaan negatiivinen. Negatiivinen kirjanpitoarvo tarkoittaisi, että konsernilla olisi velka osakkuusyrittäjästä. Tällaista velkaa konserniyrittäjästä ei synny, elleivät ne ole sitoutuneet kattamaan osakkuusyrittien tappiota. Konsernille aletaan kirjata osuutta osakkuusyrittien voitosta vasta sen jälkeen, kun osakkuusyrittien kirjanpitoarvo konsernitaseeseen on positiivinen.

Jos konserniyrittäjät ovat sitoutuneet suorittamaan osuutensa osakkuusyrittien tappiosta, merkitään tällaisen sitoumuksen perusteella suorittamatta oleva määrä konsernitaseeseen pakolliseksi varaukseksi ja konsernituloslaskelmaan kuluksi samaan erään kuin osuus osakkuusyrittien tuloksesta on kirjattu. Tilanne on verrattavissa konsernitaseeseen vähemmistöosuuteen siinä tapauksessa, kun vähemmistöosuus muuttuu saamiseksi vähemmistön sitoutuessa vastaamaan tytäryrittien tappioista yli sen määrän, jonka vähemmistö on sijoittanut yritykseen omana pääomana.

Jos osakkuusyrittäjästä toteutetaan suunnattu osakeanti (vrt. luvussa 12.3. selostettu tytäryrittien osan luovuttaminen suunnatulla osakeannilla), johon konserniyrittäjät eivät osallistu, esitetään oman pääoman osuuden muutos luovutusvoittona tai -tappiona samalla tavalla kuin jos osakkuusyrittien osakkeita olisi myyty. Luovutusvoitto tai -tappio esitetään liiketoiminnan muissa tuotoissa tai kuluissa eikä sitä sisällytetä osuuteen osakkuusyrittien voitosta (tappiosta).

Osakkuusyrittien omaan pääomaan luetaan myös poistoeron ja verotusperusteisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Osakkuusyrittien voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella (KPL 6:13.5 §)..

Liitteessä 2 oleva esimerkki ja periaatteellinen kaavio selventävät osakkuusyrittien laskennan periaatetta.

#### 9.4 Tulossuuden merkitseminen konsernituloslaskelmaan

Osuus osakkuusyrittien tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyrittien voitosta (tappiosta)". Jos erän erityisluonne vaatii, se merkitään ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin (KPA 3:2.2 §).

Osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta saadaan merkitä ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin silloin, kun osakkuusyrityksen toiminta kytkeytyy konsernin liiketoimintaan. Näin on esimerkiksi silloin, kun osakkuusyritys toimii raaka-aineen hankkijana, energian tuottajana tai konsernin valmistamien tuotteiden myyjänä tai markkinointiyrityksenä.

## 9.5 Osakkuusyrityksen konserniaktiivan tai -passiivan käsittely

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, on selvitettävä osakkuusyrityksestä johtuvan, tytäryrityksen konserniaktiivaan tai -passiivaan rinnastettavan erotuksen eli osakkuusyrityksestä johtuvan konserniaktiivan tai -passiivan määrä. Se lasketaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta (KPL 6:13.2 §).

Konserniaktiivan tai -passiivan määrä saadaan laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyritys, sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyritys (KPL 6:13.3 §).

Osakkuusyrityksen omaan pääomaan, jonka perusteella lasketaan konserniaktiivan tai -passiivan määrä, luetaan myös poistoeron ja verotusperusteisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla (KPL 6:13.5 §). Konserniaktiiva tai -passiiva kohdennetaan osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin (KPL 6:13.6 §). Kohdennettua osaa ei siirretä konsernitaseessa asianomaisiin tase-eriin, vaan se pidetään osana osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoa konsernitaseessa. Kohdentamatta jäänyt osa (osakkuusyrityksen konserniliikearvo tai -reservi) sisältyy niin ikään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoon konsernitaseessa. Kohdistuksista tulee laskea samalla tavalla laskennalliset verot kuin tytäryritystenkin yhdistelyistä. Laskennalliset verot esitetään osana osakkuusyrityksen tulosta ja osakkuusyrityksen osakkeen arvoa.

”Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyrityksen omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vastaava erotus”. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että osakkuusyritykseen sisältyvä aktiivan tai passiivan esittämistä erillisenä eränä taseessa.

Kohdennettu osa merkitään poistoina kuluksi tai kirjataan tuotoksi sitä mukaa kuin osakkuusyrityksen vastaava omaisuuserä kirjataan kuluksi tai velkaerä vähenee. Kohdentamatta jäänyt osa kirjataan poistoina kuluksi tai tuloutetaan samalla tavalla kuin tytäryrityksen yhdistelyssä syntynyt konserniliikearvo tai konsernireservi (KPL 6:13.6 §). Osakkuusyrityksen konserniaktiivan ja -liikearvon poisto sekä konsernipassiivan ja -reservin tuloutus merkitään konsernituloslaskelmaan samalle riville kuin osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta. Konsernitaseessa poiston määrä vähennetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ja tuloutuksen määrä lisätään siihen.

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on ilmoitettava osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä (KPL 6:13.2 § ja KPA 4:4 § 5 kohta).

## 9.6 Sisäisten katteiden vähentäminen

Osakkuusyriytysten tilinpäätöstietojen yhdistelyssä vähennetään konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyriytksen ja konserniyriytysten kesken syntyneistä, taseeseen aktivoiduista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot ovat saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:13.7 §).

Konserni- tai osakkuusyriytksen taseeseen sisältyvät sisäiset katteet vähennetään konsernitaseessa osakkuusyriytksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvosta. Jos kirjanpitoarvo olisi vähentämisen jälkeen negatiivinen, vähennettävä määrä esitetään siirtovelloissa. Konserni- tai osakkuusyriytksen tulokseen sisältyvä sisäisen katteen muutos eliminoidaan konsernituloslaskelmassa osakkuusyriytksen tulososuudesta.

Vain sellaiset osakkuusyriytksen ja konserniyriytysten väliset sisäiset katteet, jotka ovat syntyneet osakkuusyriytssuhteen alkamisen jälkeen, vähennetään.

Jos osakkuusyriytssuhde on syntynyt aikaisemmin kuin osakkuusyriytksen yhdistelyvelvollisuus, voidaan sisäisten katteiden eliminointi aloittaa viimeistään sen tilikauden aikana syntyneistä katteista, jolta osakkuusyriytys ensimmäisen kerran yhdistellään konserniti-linpäätökseen.

## 9.7 Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyriytksen tilinpäätös

Osakkuusyriytksen tulee antaa konserniti-linpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle ti-linpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään (KPL 6:14 §).

Jos osakkuusyriytksen tilikausi poikkeaa konsernin tilikaudesta, osakkuusyriytksen tilinpäätöstiedot yhdistetään konserniti-linpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivälle laaditun välitilinpäätöksen perusteella. Jos välitilinpäätöstä tai tilinpäätöstä ei tästä ajankohdasta ole saatavissa, osakkuusyriytksen tilinpäätöstiedot yhdistellään osakkuusyriytksen välitilinpäätöksestä tai tilinpäätöksestä antaman arvion tai sen viimeksi laatiman välitilinpäätöksen taikka näiden puuttuessa viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen perusteella. Tällöin liitetiedoissa on suositeltavaa antaa sellaiset tiedot osakkuusyriytksen tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, jotka ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi osakkuusyriytksen vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Jos osakkuusyriytys on yhdistelty konserniti-linpäätökseen osakkuusyriytksen antaman ti-linpäätösarvion perusteella, oikaistaan mahdolliset arviointivirheet seuraavassa konserniti-linpäätöksessä tulosvaikutteisesti. Jos arviointivirheen oikaisuerä on olennainen, siitä annetaan tieto liitetiedoissa.

## 9.8 Osakkuusyriytksen omistamat konserniyriytksen osakkeet tai osuudet

Jos osakkuusyriytksen omistamat konsernin emo- tai tytäryriytksen osakkeet merkittäisiin konsernitaseeseen, sama omaisuus sisältyisi kahteen kertaan konsernitaseeseen, mikä on vastoin konserniti-linpäätöksen keskeisiä periaatteita. Tämän vuoksi kirjanpitolausannon mielestä osakkuusyriytksen omistamat konserniyriytksen osakkeet tulee eliminoida konserniti-linpäätöstä laadittaessa. Eliminointi tapahtuu siten, että konsernille kuuluvasta

osakkuusyrityksen oman pääoman osuudesta vähennetään konsernille kuuluva osuus osakkuusyrityksen taseessa olevien emo- tai tytäryrityksen osakkeiden kirjanpitoarvosta ennen osakkuusyrityksen yhdistelemistä konsernitaseeseen.

Osakkuusyrityksen tulokseen sisältyvät, konserniyritykseltä saadut osingot käsitellään omistusosuuden suhteessa vastaavalla tavalla kuin konsernin sisäinen osingonjako. Ne vähennetään siten osakkuusyrityksen tulososuudesta ja lisätään konsernitaseen osoittamaan edellisten tilikausien voittoon (tappioon). Konserniyritysten vähemmistöomistajien osuus on tällöin otettava huomioon.

### **9.9 Osakkuusyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonkorotukset ja arvonalennukset**

Osakkuusyritysosakkeisiin tai -osuuksiin omistavassa yrityksessä tehdyt arvonkorotukset tai arvonalennukset peruutetaan yhdisteltäessä osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätökseen. KPL 6:13.2 ja 6:13.4 §:n mukaan osakkuusyrityksen hankintamenoon lisätään konsernin omistusta vastaava osuus hankinnan jälkeen kertyneistä voitoista tai tappioista ja siitä vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä samana aikana saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Nämä lisäykset ja vähennykset tehdään kirjanpitolain mukaan ainoastaan hankintamenoa eikä esimerkiksi arvonkorotuksella korotettuun kirjanpitoarvoon tai arvonalennuksella alennettuun kirjanpitoarvoon. Osakkuusyrityksen yhdistelyssä on kysymys sen tilinpäätösajankohdan omaisuus- ja velkaerien erotuksen, vielä poistamatta olevan konserniaktiivan tai -liikearvon (tai vielä tulouttamatta olevan konsernipassiivan ja -reservin) sekä KPL 6:13.7 §:n tarkoittamasta sisäisten katteiden yhteismäärän esittämisestä konsernitaseessa yhdellä rivillä. Tällöin kyseessä ei ole enää KPL 5:17 §:ssä tarkoitettu arvopaperi, johon voitaisiin soveltaa KPL 5:17 §:ssä mainittua arvonkorotusta koskevaa säännöstä.

### **9.10 Osakkuusyritys konsernin emoyrityksenä**

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, sovelletaan osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskevia kirjanpitolain säännöksiä osakkuusyrityksen konsernitilinpäätöksen tietoihin (KPL 6:16 §).

### **9.11 Ulkomaan rahamääräinen osakkuusyritys**

Ulkomaan rahamääräisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa Suomen rahaksi noudatetaan samoja periaatteita kuin ulkomaan rahamääräisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa (KPL 6:13.1 §).

Muuntamisessa syntyvä muuntoero merkitään ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen muuntamisessa syntyvän muuntoeron tavoin konsernitaseen omaan pääomaan. Jos konsernin omistuksessa olevat osakkuusyrityksen osakkeet tai osuudet tai osa niistä myydään, realisoituu muuntoero tuotoksi tai kuluksi ja se kirjataan osana myyntivoittoa tai tappiota.

## **10. YHTEISYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINE**

### **10.1 Yhteisyrityksen määritelmä**

Jos konserniyritys, jonka tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen, vastaa sellaisen muun omistajan kanssa, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen, osakkuusyrityksen johtamisesta, saadaan tämän osakkuusyrityksen (yhteisyritys) tuloslas-



kelma- ja tase-erät sekä niiden liitetiedot yhdistellä konserniyrityksen omistusosuuden mukaisina (KPL 6:15.1 §).

Osakkuusyritys on kirjanpitolaissa tarkoitettu yhteisyritys, jos

- sen yhtenä omistajana on konserniyritys, minkä lisäksi sillä on yksi tai useampi muu omistaja, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen, ja
- konserniyritys vastaa yhdessä muun omistajan tai muiden omistajien kanssa osakkuusyrityksen johtamisesta.

Yhteisyritys ei voi kuulua mihinkään konserniin, koska yhdelläkään omistajalla ei voi olla määräysvaltaa yhteisyrityksessä.

Yhdessä johtaminen voi perustua yhtiöjärjestykseen tai muihin vastaaviin sääntöihin taikka omistajien keskinäiseen sopimukseen ja se edellyttää, että kullakin omistajalla on edustajansa yhteisyrityksen hallintoelimissä. Omistusosuuksien ei sen sijaan tarvitse olla saman suuruisia. Yhdessä johtaminen ei saa olla yksinomaan muodollista, vaan sen tulee toteutua myös käytännössä.

## 10.2 Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen

Omistusosuuden mukainen yhdistely tarkoittaa, että yhteisyrityksen jokaisesta tuloslaskelma- ja tase-erästä sekä liitetiedosta yhdistellään konsernin omistusta vastaava osuus. Vastaavasti yhteisyrityksen ja konsernin väliset sisäiset erät eliminoidaan suhteellisesti konsernin omistusta vastaavan osuuden mukaisesti. Yhteisyrityksen yhdistelyssä noudetaan soveltuvin osin KPL 6:4 ja 6:6 - 8 §:n säännöksiä (KPL 6:15.2 §). Nämä säännökset ovat seuraavat:

- velvollisuus noudattaa jatkuvasti samoja periaatteita konsernitilinpäätöstä laadittaessa (KPL 6:4.1 §)
- tilinpäätöksen muuttaminen siten, että siinä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolaisten mukaisia tilinpäätösperiaatteita (KPL 6:4.2 §)
- ulkomaan rahamääräisen tytäryrityksen tilinpäätösrien muuntaminen (KPL 6:6 §)
- sisäisten tuottojen ja kulujen, sisäisen voitonjaon, keskinäisten saamisten ja velkojen sekä sisäisten katteiden ja niiden muutosten eliminointi (KPL 6:7.1 - 4 §)
- poistoeron ja verotusperusteisten varausten käsittely (KPL 6:7.5 §)
- hankintamenomenetelmän käyttäminen osakkeiden tai osuuksien eliminoinnissa (KPL 6:8 §).

Vähemmistöosuutta ei eroteta yhteisyrityksen tuloksesta eikä omasta pääomasta, koska niistä yhdistellään vain omistusta vastaava osa.

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu, jos osakkuusyrityksen tilinpäätös on yhdistelty konsernitilinpäätökseen omistusosuuden mukaisena (KPA 4:3.1 § 6 kohta). Liitetietona on myös esitettävä henkilöstön keskimääräinen luku tällä tavoin yhdistellyissä yrityksissä (KPA 4:4 § 6 kohta).

## 11. ULKOMAAN RAHAMÄÄRÄISTEN TYTÄRYRITYKSEN TILINPÄÄTÖSTIETOJEN YHDISTELEMINE

### 11.1 Tilinpäätöserien muuntaminen

Ulkomaan rahamääräisen tytäryrityksen tase-erät, jotka sisältävät kauppahinnan kohdistukset (konserniaktiivan tai -passiivan ja liikearvon), muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskipäivän kurssia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin ne taseen ja tuloslaskelman erät, joihin ne luonteensa puolesta lähinnä liittyvät. Myös muita hyvän kirjanpitotavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa (KPL 6:6 §).

Tilikauden keskipäivä voidaan laskea esimerkiksi edellisen tilikauden viimeisen kuukauden viimeisen päivän ja tilikauden kunkin kuukauden viimeisen päivän kurssien keskiarvona (KILA 1329/1995).

### 11.2 Muunto- ja kurssierojen käsittely konsernitilinpäätöksessä

#### 11.2.1 Muuntoero

Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman muuntamisessa syntyvää kurssieroä nimitetään muuntoeroksi. Hankinta-ajankohdan mukaisen oman pääoman osalta syntyy valuuttakurssin muuttuessa muuntoeroä hankinta-ajankohdasta lähtien. Hankinta-ajankohdan jälkeen kertyneelle omalle pääomalle syntyy muuntoeroä siitä tilinpäätöksestä lähtien, johon se ensimmäisen kerran sisältyy. Muuntoero tulee esille sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä, kun tytäryrityksen avaavan taseen oma pääoma on muuttunut valuuttakurssin muutoksen johdosta. Muuntoeroä syntyy myös ulkomaisten tytäryritysten taseisiin sisältyvien toisten ulkomaisten tytäryhtiöiden osakkeiden eliminoinnissa, mutta siinäkin on kysymys tytäryhtiöiden oman pääoman muuntoeroista.

Muuntoerot merkitään konsernin omaan pääomaan omana eränään jaettuna sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan; vaihtoehtoisesti erä voidaan yhdistellä toiseen näistä.

Omaan pääomaan kertynyt muuntoero realisoituu ja kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi silloin, kun

- tytär- tai osakkuusyritys myydään osittain tai kokonaan; taikka
- tytäryritys palauttaa omaa pääomaansa tai maksaa takaisin oman pääoman ehtoista velkaansa.

Siltä osin kuin ulkomaisten tytäryritysten omaa pääomaa suojataan valuuttakurssien vaihteluilta (kohta 11.2.4), konsernin omaan pääomaan ei muodostu muuntoeroä, joka myöhemmin voisi realisoitua.

#### 11.2.2 Kurssiero sisäisen voitonjaon ja muiden sisäisten liiketapahtumien eliminoinnissa

Ulkomaiselta tytäryritykseltä saadun osingon tai muun voitto-osuuden eliminointi aiheuttaa yleensä kurssieron konsernitilinpäätöksessä. Jos osingonjakajan taseen muuntamisessa käytettävä kurssi poikkeaa osingon kirjauskurssista vastaanottajan kirjanpidossa, osingonjakajan oman pääoman vähennys on erisuuruinen kuin oman pääoman lisäys vastaanotta-

vassa konserniyityksessä. Erotus on kurssiero ja se kirjataan konsernin omaan pääomaan muuntoeron tavoin edellisten tilikausien voittoon (tappioon).

Sisäisten katteiden eliminoinnissa voi syntyä eroa eliminoinnissa käytetyn valuuttakurssin ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välillä. Kyseessä on kurssiero ja se kirjataan tulosvai-  
kutteisesti sinä tilikautena, jolloin sisäinen kate ensimmäisen tai ainoan kerran syntyy. Jos eliminointia jatketaan myöhemmin vuosina, kuten tavallisesti pysyviin vastaaviin liitty-  
vissä eliminoinneissa, kurssiero saadaan kirjata konsernitaseen omaan pääomaan (osake-  
yhtiömuotoisen emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vapaaseen omaan pääomaan).

Sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnit aiheuttavat kurssieroja, sillä toinen osapuoli on kirjannut liiketapahtuman tapahtuma-ajankohdan kurssiin ja sama sisäinen liiketapahtuma eliminoidaan vastapuolelta tilikauden keskikurssiin muunnettuna. Erotus on kurssiero ja jää vaikuttamaan konsernin tulokseen luonteensa mukaiseen tuloslaskelmaeraan.

### *11.2.3 Keskikurssiero*

Muunnettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tuloslaskelma käyttäen tilikauden keskikurssia ja tase käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia, syntyy tilikauden voiton tai tappion osalta kes-  
kikurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin välinen kurssiero. Tämä kurssiero (keskikurssiero)  
merkitään konsernitaseen omaan pääomaan (osakeyhtiömuotoisen emoyrityksen konser-  
nitilinpäätöksessä vapaaseen omaan pääomaan).

### *11.2.4 Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman suojaus*

Jos ulkomaiseen tytäryritykseen tehty oman pääoman ehtoinen sijoitus suojataan valuut-  
takurssien muutoksilta (engl. equity hedging), suojauksen tehneen konserniyityksen tu-  
loslaskelmaan merkitty suojaustoimenpiteistä aiheutunut kurssiero saadaan konsernitilin-  
päätöksessä siirtää tilikauden tuloksesta konsernin omaan pääomaan tytäryrityksen oman  
pääoman muuntamisesta aiheutunutta muuntoeroa vastaan. Suojauksen kurssierosta ai-  
heutuva vero siirretään vastaavalla tavalla omaan pääomaan. Konsernitilinpäätöksen liite-  
tietoihin kuuluvassa oman pääoman muutosten erittelyssä on suositeltavaa esittää erik-  
seen muuntoerot, suojauksen kurssierot ja niiden verovaikutus.

Oman pääoman suojauksen tulee olla erotettavissa muista suojauksista. Ylisuojauksesta  
syntyneet kurssierot kirjataan konsernin tuloslaskelmaan. Oman pääoman suojausperiaat-  
teet ja suojauksen vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan esitetään konserniti-  
linpäätöksen liitetietona.

Jos ulkomaiselle tytäryritykselle on annettu pitkäaikainen laina, joka on rinnastettavissa  
oman pääoman sijoitukseen ja jota ei ole suojattu, lainasta aiheutunutta kurssieroja käsitel-  
lään samalla tavalla kuin omasta pääomasta aiheutunutta muuntoeroa eli kurssiero kirja-  
taan konsernituloslaskelman sijasta konsernin omaan pääomaan.

## **12. KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ**

### **12.1 Yleistä**

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten  
kuin konserniyitykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7.1 §). Oikean ja riittä-

vän kuvan antamiseksi tällaisesta kokonaisuudesta myös konsernirakenteiden ulkoiset muutokset, esimerkiksi tytäryrityksen tai sen osan hankkiminen tai myyminen, tulee esittää niin kuin kyseessä olisi yksi yritys eli siten kuin samat omaisuus- ja velkaerät olisi hankittu tai myyty erillisinä. Konsernin sisäisillä muutoksilla, kuten kokonaan omistetun tytäryrityksen sulautumisella tai purkamisella ei ole lähtökohtaisesti vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan lukuun ottamatta esimerkiksi ulkomaisen tytäryrityksen purkamisessa realisoituvaa muuntoeroa.

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

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa oman pääoman jatkuvuuden periaatetta. Konsernin oma pääoma voi lähtökohtaisesti lisääntyä tai vähentyä edellisen konsernitilinpäätöksen osoittamasta omasta pääomasta vain samoista syistä kuin konserniyritysten tilinpäätöksissä eli tilikauden tuloksella, konsernin ulkoisella voitonjaolla, arvonnkorotuksella ja emoyrityksen oman pääoman maksullisella korotuksella. Näiden erien lisäksi konsernitilinpäätöksen oman pääoman muutoksia voivat aiheuttaa erät sellaiset erät, joita ei merkitä konsernin tuloslaskelmaan, kuten ulkomaisten tytär- ja osakkuusyri-tysten tilinpäätöstietojen muuntamisessa syntyvät muuntoerot. Konsernirakenteen muutosten yhteydessä oman pääoman jatkuvuus tarkoittaa sitä, että konsernirakenteen ulkoisista muutoksista, esimerkiksi tytäryrityksen myynnistä, esitetään konsernituloslaskelmassa vain niiden vaikutus konsernin omaan pääomaan. Näin vältetään esittämästä jo aikaisempina tilikausina konsernin tuloslaskelmaan sisältyneitä eriä toistamiseen myyntivoittona tai -tappiona.

## 12.2 Tytäryrityksen myyminen

Kun emoyritys myy tytäryrityksen osakkeet tai osuudet, muodostuu emoyrityksen myyntivoitto tai -tappio myyntihinnan ja myytyjen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvon erotuksena. Konsernin näkökulmasta myynnin kohteena ovat tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien sijasta tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerät sellaisina kuin ne sisältyvät konsernitaseeseen. Konsernituloslaskelmaan merkittävä myyntivoitto tai -tappio muodostuu siten, että tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien myyntihinnasta vähennetään tytäryrityksen konsernitaseeseen merkittyjen omaisuus- ja velkaerien arvojen erotus. Tytäryrityksen myynnin tulosvaikutus on yleensä erisuuruinen myyjäyrityksessä ja konsernissa. Ero voi aiheutua muun muassa seuraavista syistä:

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

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

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

Edellä selostettua periaatetta noudatetaan myös osakkuusyrittäksen osakkeiden tai osuuksien myyntituloksen laskennassa.

Myytäessä tytäryrityksen tai osakkuusyrittäksen osakkeista vain osa tulee edellä selostettua menettelyä soveltaa myydyn omistusosuuden osalta. Siten esimerkiksi konserniaktiivasta ja -passiivasta jää jäljelle omistusosuutta vastaava osuus, jonka käsittelyä jatketaan aikaisempaa menettelytapaa noudattaen.

Liitteessä 3 oleva esimerkki havainnollistaa tytäryrityksen myynnin käsittelyä konsernitiilin päätöstä laadittaessa. Liitteessä 4 kuvataan esimerkin avulla ulkomaisen tytäryrityksen myynnin vaikutuksia ja niiden perusteella tehtäviä oikaisuja.

### **12.3 Tytäryrityksen osan luovuttaminen suunnatulla annilla**

Jos tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia annetaan merkittäväksi suunnatussa annissa konsernin ulkopuoliselle taholle ja esimerkiksi uusia osakkeita annetaan vastikkeetta tai uusin osakkeiden merkintähinta poikkeaa vanhojen osakkeiden laskennallisesta osuudesta yhtiön omasta pääomasta, konsernille kuuluva osuus tytäryrityksen oman pääoman määrästä muuttuu. Konsernin oma pääoma muuttuu tällöin samalla määrällä. Jos konsernin oma pääoma kasvaa, konsernille syntyy tosiasiallisesti voittoa. Konsernin kannalta lopputuloks on sama kuin jos emoyritys olisi myynyt tytäryrityksen osakkeita ja siitä olisi muodostunut konsernille voittoa. Teknisesti tytäryhtiöön syntynyt esim. sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto eliminoidaan kokonaisuudessaan konsernin voittovaroja ja myyntitulosta vastaan.

Asia ennen muotoa -periaatteen mukaan tällaisessa järjestelyssä syntynyt oman pääoman lisäys on katsottava konsernin voitoksi ja se on sisällytettävä konsernin tuloslaskelmaan. Jos tytäryritykseen kohdistuu konsernitaseessa poistamatonta konserniaktiivaa tai -liikearvoa, poistetaan niitä luovutettua osuutta vastaavalta osin. Jos osakeannin seurauksena konsernin oma pääoma pienenee, konsernille syntyy tappiota, joka merkitään konsernin tuloslaskelmaan.

### **12.4 Tytäryrityksen osan hankkiminen tytäryhtiön lunastaessa omia osakkeita**

Konsernin omistusosuus tytäryrityksestä voi muuttua myös tilanteessa, jossa tytäryritys lunastaa omia osakkeitaan. Tämä on käänteinen tapahtuma kohdassa 12.3 esitettyyn järjestelyyn, jossa osa tytäryrityksestä luovutetaan suunnatulla annilla. Tytäryritys voi lunastaa osakkeitaan emoyritykseltään, vähemmistöomistajiltaan tai näiltä molemmilta. Koska tavanomaisesti tytäryritys hankkii osakkeitaan vähemmistöltä, seuraavassa käsitellään tätä.

Jos vähemmistöltä hankittavien osakkeiden hinta poikkeaa vanhojen osakkeiden lasken-

nallisesta osuudesta tytäryrityksen omasta pääomasta, konsernille kuuluva osuus tytäryrityksen oman pääoman määrästä muuttuu. Konsernin suhteellinen omistusosuus kasvaa järjestelyn seurauksena; konsernin kannalta kyse on yrityshankinnasta. Hankinnasta tulee tehdä oma hankintamenolaskelmansa ja konsernin hankintamenoksi teknisesti muodostuu konsernin omistusosuutta vastaava määrä tytäryrityksen hankkimien omien osakkeiden hankintamenosta. Koska hankintamenoa ei ole missään suoraan taseesta ilmenevässä omaisuuserässä, ei erillistä hankintamenon eliminointia tule tehtäväksi. Käytännössä erotus omasta pääomasta ennen ja jälkeen tytäryrityksen omien osakkeiden hankinnasta kuvaa hankinnan tulosta. Siinä tapauksessa, että emoyrityksen oman pääoman osuus on kasvanut, syntyy konsernireserviä. Jos taas emoyrityksen oman pääoman osuus on laskeutunut, syntyy konserniaktiivaa. Nämä erät käsitellään luvussa 6 esitetyllä tavalla.

## 12.5 Tytäryrityksen sulautuminen

Tyypillisimpiä konsernirakenteessa tapahtuvia muutoksia ovat sulautumiset. Konsernitilinpäätöksen kannalta sulautumisella on vaikutusta silloin, kun vastaanottava yritys on emoyritys, joka joutuu laatimaan konsernitilinpäätöksen ja kun sulautuminen ei ole konsernin kannalta sisäinen liiketapahtuma.

Kirjanpitolaissa ei ole sulautumista koskevia erityisiä säännöksiä. Osakeyhtiölain sulautumista koskevat säännökset sisältyvät lain 16 lukuun. Osuuskuntalain sulautumista koskevat säännökset sisältyvät lain 16 lukuun. Avoimia ja kommandiittiyhtiöitä koskevat säännökset sulautumisesta sisältyvät avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 8 lukuun. Säätiön sulautumista koskevat säännökset sisältyvät säätiölain (109/1930) 4 lukuun. Mainituissa säännöksissä ei ole kirjanpitoa koskevia erityisiä säännöksiä.

OYL sisältää yhtiöoikeudelliset säännökset kolmelle eri sulautumistyyppille:

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

Absorptiosulautumisen erikoistapauksia ovat ns. sekasulautuminen, jossa vastaanottava yhtiö omistaa sulautuvan yhtiön osakkeita sekä ns. kolmikantasulautuminen, jossa muu taho kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastiketta.

Seuraavassa käsitellään vain tytäryhtiösulautumista. Tytäryrityksen sulautuminen toiseen konserniyritykseen, tavallisesti sen emoyritykseen, on konsernin kannalta sisäinen liiketapahtuma. Sulautumisella ei siten saa olla vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.

Konsernisuhteessa emoyritys hallitsee tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriä välillisesti tytäryrityksensä osakkeiden tai osuuksien omistuksen perusteella. Sulautumisessa emoyritys ottaa nämä omaisuus- ja velkaerät välittömästi suoraan haltuunsa. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee noudattaa samoja periaatteita kuin sulautuneen yrityksen käsittelyssä olisi noudatettu, jos sulautumista ei olisi tapahtunut.

Vastaanottavan konserniyrityksen kirjanpidossa syntyvä sulautumiserotus muodostuu sulautuvan yrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvon ja sulautumisajankohdan oman pääoman erotuksena. Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa toisena osatekijänä sitä vastoin on hankinta-ajankohdan oma pääoma.

Konsernitilinpäätöksessä sulautumiserotusta on käsiteltävä niin, että konsernin oman pääoman jatkuvuus säilyy. Sen vuoksi vastaanottaneen konserniyrityksen tilinpäätökseen sisältyvä sulautumiserotus peruutetaan ja tilanne palautetaan konsernitilinpäätöksessä sellaiseksi kuin sulautumista ei olisi tapahtunut. Tämä tarkoittaa muun ohessa, että konserniaktiiva ja konserniliikearvo sekä konsernipassiiva ja konsernireservi palautetaan konsernitilinpäätöksen mukaisiin jäännösarvoihinsa ja että niiden kulukirjausta tai tuloutusta jatketaan näistä arvoista. Sulautuneen ja vastaanottaneen yrityksen välisten sisäisten katteiden eliminointia jatketaan siitä, mihin eliminoinnissa jäätiin edellisessä konsernitilinpäätöksessä.

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

Tytäryrityksen sulautumisessa vastaanottavan yrityksen kirjanpidossa on suositeltavaa noudattaa vastaanotettujen tase-erien käsittelyssä samoja periaatteita kuin konsernitilinpäätöksen laatimisessa on aikaisemmin noudatettu (KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999, kohta 5.3).

Liitteessä 5 havainnollistetaan esimerkin avulla tytäryrityksen sulautumisen käsittelyä konsernitilinpäätöksessä.

Muissa kuin 100 % omistukseen perustuvassa tytäryhtiösulautumisessa on kyse osittaisesta hankinnasta ja kirjanpidollisen käsittelyn tulee seurata hankinnan mukaista kirjanpito-käsittelyä.

## 12.5 Tytäryrityksen purkaminen

Tytäryrityksen purkaminen on konsernin sisäinen tapahtuma. Purkamisella ei siten saa olla vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.

Purkamisen seurauksena purkautuvan yrityksen omaisuus siirtyy yleensä todennäköiseen luovutushintaan vastaanottavan yrityksen (jako-osan saajan) kirjanpitoon. Jos jako-osan käypä arvo on osakkeiden kirjanpitoarvoa suurempi, syntyy purkuvoitto ja jos jako-osan käypä arvo on osakkeiden kirjanpitoarvoa pienempi, syntyy purkutappiota. Purkautuvan tytäryrityksen tase-erät tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen konsernin kirjanpitoarvoihin. Vastaanottaneen yrityksen taseeseen käypiin arvoihin siirtyneet varat ja velat palautetaan konsernitilinpäätöksessä konsernin kirjanpitoarvoihin ja mahdollinen purkuvoitto tai -tappio eliminoidaan konsernin tilikauden tuloksesta. Sisäisten katteiden eliminointia jatketaan siitä, mihin eliminoinnissa jäätiin edellisessä konsernitilinpäätöksessä.

Konsernituloslaskelmaan sisällytetään purkautuneen yrityksen tuloslaskelma purkamistilikaudelta, koska konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen.

Liitteessä 6 havainnollistetaan esimerkin avulla tytäryrityksen purkamisen käsittelyä konsernitilinpäätöksessä.

## 12.6 Muut yritysjärjestelyt

Osakeyhtiölakiin ja lakiin elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL) sisältyy säännöksiä jakautumisesta (EVL 52 c § ja OYL 17 luku), liiketoimintasiirrosta (EVL 52 d §) ja osakevaihdoista (EVL 52 f §). Kirjanpitolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä näiden yritysjärjestelyiden kirjanpidollisesta käsittelystä.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee ensin selvittää, onko yritysjärjestelyillä ollut konsernin sisäisiä vai ulkoisia vaikutuksia. Konsernitilinpäätökseen tulee jäädä vain ulkoisten muutosten vaikutus.

### 12.6.1 Jakautuminen

Osakeyhtiö (jakautuva yhtiö) voi jakautua siten, että jakautuvan yhtiön varat ja velat osittain tai kokonaan siirtyvät selvitysmenettelyttä yhdelle tai useammalle perustettavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) ja jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeet (OYL 17:2 §).

Jakautuminen voi osakeyhtiölain mukaan tapahtua siten, että:

- 1) jakautuvan yhtiön kaikki varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle ja jakautuva yhtiö purkautuu (kokonaisjakautuminen, OYL 17:2 § 1 kohta), taikka
- 2) osa jakautuvan yhtiön varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle (osittaisjakautuminen, OYL 17:2 § 2 kohta).

Konsernin sisällä tapahtuvilla jakautumisilla ei saa olla vaikutusta konsernitilinpäätökseen. Konsernin emoyrityksen jakautuminen sen sijaan realisoituu konsernin sisäiset katteet ja muut sisäiset erät niiden konserniyritysten kesken, jotka jäävät eri konserneihin jakautumisessa. Konsernin emoyrityksen jakautumisessa syntyvien konsernien omien pääomien yhteismäärän vähennettynä näiden konsernien välisillä sisäisillä katteilla ennen jakautumista tulee olla yhtä suuri kuin jakautuneen konsernin oma pääoma.

### 12.6.2 Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintansa osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvään toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita (EVL 52 d:1 §).

Jos liiketoimintasiirto on konsernin sisäinen tapahtuma, sillä ei saa olla vaikutusta konsernin tulokseen eikä omaan pääomaan.

Siirtyvään liiketoimintaan liittyvä poistoero siirretään toimintaa jatkavalle yritykselle. Jos vastaanottavassa yrityksessä on konsernin ulkopuolisia omistajia, erotetaan tämän uuden tytäryrityksen omasta pääomasta vähemmistön osuus. Jos liiketoimintasiirron jälkeen yritys ei kuulu enää konserniin, käsitellään yritystä olosuhteista riippuen osakkuusyrityksen tavoin tai pelkkänä omistuksena. Jos siirtyvään omaisuuteen sisältyy sisäisiä katteita ja vastaanottava yritys on osakkuusyritys, sisäiset katteet eliminoidaan omistussuuden mu-



kaisesti. Jos vastaanottava yritys ei ole konserniyritys eikä osakkuusyritys, nämä sisäiset katteet realisoituvat.

Liiketoimintasiirto voi tapahtua myös jo olemassa olevaan, konserniin kuulumattomaan yhtiöön. Jos vastikkeena saatavien osakkeiden kirjanpitoarvo on erisuuruinen kuin konsernin osuus vastaanottavan yrityksen omasta pääomasta, joka liiketoimintasiirron jälkeen yhdistellään konserniin, erotus on konserniliikearvoa tai –reserviä ja käsitellään luvun 9 tavoin. Luovutettavien omaisuuserien ja vastaanotettujen osakkeiden kirjanpitoarvojen välinen erotus merkitään luovutusvoittona tai -tappiona konsernituloslaskelmaan.

### 12.6.3 Osakevaihto

Osakevaihdolla tarkoitetaan EVL 52 f.1 §:n mukaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeita.

Osakevaihto on apporttiemissio, jolla toteutetaan joko hankinta tai yritysten yhdistyminen. Jos kyseessä on hankinta, sovelletaan konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa luvussa 6.2 esitettyä hankintamenomenetelmää.

## 13. KONSERNITULOSLASKELMAN JA KONSERNITASEEN KAAVAT, LIITETIEDOT, TOIMINTAKERTOMUS, RAHOITUSLASKELMA SEKÄ YHDISTELYLASKELMAT

### 13.1 Konsernituloslaskelma ja -tase

Konsernitilinpäätös laaditaan pääsääntöisesti samalla rahayksikkötarkkuudella kuin konserniyritysten tilinpäätökset.

Konsernituloslaskelma laaditaan noudattaen soveltuvin osin KPA 1:1 - 1:5 §:ssä säädettyjä kaavoja ja konsernitase KPA 1:6 §:ssä säädettyä kaavaa noudattaen. Lisäksi noudatetaan soveltuvin osin, mitä KPA 1:7 - 1:11 §:ssä säädetään (KPA 3:1.1 §).

KPA 1:8 - 1:11 §:ään sisältyvät säännökset esittämistavan jatkuvuudesta, yksityiskohtaisemmasta esittämisestä, tuloslaskelma- ja tase-erien yhdistelemisestä sekä erien uudelleennimeämisestä ja poisjättämisestä.

KPA 3:2.1 - 4 §:ssä säädetään eräiden erien merkitsemisestä konsernituloslaskelmaan seuraavaa:

- Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys merkitään KPA 1:1 §:n mukaisesti laadittavassa konsernituloslaskelmassa kohtaan poistot ja arvonalennukset. Konsernireservin vähennys saadaan myös esittää erillisenä eränä.
- Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisestä tuotoksi tai kuluksi merkittävät erät esitetään konsernituloslaskelmassa yhteenlaskettuina rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä ”Osuus osakkuusyrityksen voitosta (tappiosta)”. Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin.

- Välittömät verot eritellään konsernituloslaskelmassa tai sen liitteenä toisaalta tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettuihin tai maksettaviin veroihin ja toisaalta laskennallisen verovelan tai -saamisen muutokseen.
- Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden voittoa tai tappiota edeltäväksi eräksi.

KPA 3:3 §:ssä säädetään eräiden erien merkitsemisestä konsernitaseeseen seuraavaa:

- Konserniliikearvon vielä poistamatta oleva osa merkitään konsernitaseeseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään. Konsernireservi merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.
- Osakkuusyriyten osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja lisäys- ja vähennyserät merkitään konsernitaseeseen yhteenlaskettuina sijoitusten ryhmään omaksi eräkseen.
- Laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja laskennallinen verovelka vieraan oman pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyriyten omiin taseisiin sisältyvien KPL 5:18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kanssa.
- Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä esitetään omana eränään vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi edellisessä kohdassa tarkoitettun verovelan kanssa.
- Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Liitteessä 1 esitetään KPA 3:1 - 3:3 §:n mukaiset konsernituloslaskelman ja -taseen mallit.

### 13.2 Aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernituloslaskelma ja tase

Aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernituloslaskelma laaditaan KPA 1:3 §:n kaavan mukaisesti. Konsernitilinpäätös saadaan laatia myös liiketoimintakaavalla, jos se antaa oikean ja riittävän kuvan emoyhdistyksen tai -säätiön konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Aatteellisen yhteisön ja säätiön liiketoimintaa harjoittavan tytäryrityksen tuloslaskelmassa ennen liikevoittoa esitettävät tuotot ja kulut yhdistellään siihen KPA 1:3 §:n mukaisen tuloslaskelmakaavan ryhmään, johon ne luonteensa perusteella kuuluvat (varsinainen toiminta, varainhankinta tai sijoitus- ja rahoitustoiminta). Muut tytäryrityksen tuloslaskelman erät yhdistellään KPA 1:3 §:n mukaisen konsernituloslaskelman asianomaisiin eriin.

Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on esitettävä riittävästi eriteltyinä konsernituloslaskelmassa tai sen liitteenä (vrt. KPA 1:3.3 §). Jos esimerkiksi liiketoiminnan tuotot ja kulut yhdistellään varsinaisen toiminnan tuottojen ja kulujen ryhmään, voidaan eriteltyyn lisätä ne kululaji- tai toimintokohtaisen tuloslaskelmakaavan nimikkeet, joita ei ole KPA 1:3 §:n mukaisessa kaavassa. Varsinaisen toiminnan tuottoja ja kuluja ei ole tarpeen eritellä toiminnanaloittain KPA 1:3.3 §:n tarkoittamalla tavalla aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernituloslaskelmassa.

Aatteellisen yhteisön ja säätiön konsernitase laaditaan KPA 1:6 §:n mukaisesti KPA 3:3 §:ssä mainituin lisäyksin.

### 13.3 Liitetiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

#### 13.3.1 Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot (KPA 4:1 §)

Konsernituloslaskelman tai -taseen liitteenä on ilmoitettava soveltuvin osin KPA 2:1 - 2:10 §:ssä tarkoitetut tiedot konsernista. Näissä säännöksissä luetellaan ne tiedot, jotka yksittäisen yrityksen on esitettävä toimintakertomuksessaan ja tilinpäätöksen liitetietona.

#### 13.3.2 Laatimista koskevat liitetiedot (KPA 4:2 §)

- 1) konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
- 2) selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaateissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- 3) perusteltu selostus siitä, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin konsernin emoyrityksen tilinpäätöksessä;
- 4) perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu KPL 6:4.2 §:n tarkoitetusta laskentaperiaatteesta;
- 5) perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyrittöksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita;
- 5a) tieto ja perustelu KPL 6:5.2 §:n tarkoittamalle tilanteelle sekä selostus tytäryrityksen tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat tarpeen tytäryrityksen taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi;
- 6) selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittävällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa;
- 7) kohta kumottu L:lla 1313/2004
- 8) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrittöksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi;
- 9) selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliikearvojen poistojen ajoista;
- 10) konserniliikearvon olennaiset muutokset edellisestä tilinpäätöksessä eriteltyinä KPA 2:4.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

#### 13.3.3 Tytär- ja osakkuusyrittöksiä koskevat liitetiedot (KPA 4:3 §)

- 1) konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrittöksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyrittösten ja omissa nimissään mutta konserniyrittösten lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrittöksessä samoin kuin selvitys määräysvalan perusteesta, jollei se ole KPL 1:5.1 §:n 1 kohdan mukaisen äänenenemmistön tuottama omistus yrittöksessä, jossa osakkeiden tai osuuksien välillä ei ole äänivaltaeroja
- 2) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrittöksestä sekä tieto KPL 6:3§:ssä tarkoitetusta perusteesta yhdistelemättä jättämiselle;
- 3) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellystä osakkuusyrittöksestä ja tieto käytetystä yhdistelymenetelmästä;
- 4) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyrittöksestä tai omistusyhteisyrittöksestä, peruste yhdistelemättä jättämiselle

sekä tämän yrityksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;

- 5) KPL 6:9 §:n mukaisella tavalla konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi ja kotipaikka sekä tieto yhdistelyn vaikutuksesta konsernitaseen kuhunkin oman pääoman erään;
- 6) edellä 1 kohdassa tarkoitettut tiedot konsernitilinpäätökseen KPL 6:15 §:n mukaan yhdistellystä yrityksestä sekä selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu; sekä
- 7) jos tytäryritys on yhdistelty kirjanpitolain 6:5.2 §:n tarkoittamalla tavalla konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättyneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

Jollei kirjanpitovelvollisen sovelta KPL 6:7.6 §:ä, luetaan edellä mainitun KPA 4:3.1:n 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat (KPA 4:3.2 §).

#### *13.3.4 Muut liitetiedot (KPA 4:4 §)*

- 1) erittely konserniliikearvon poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa;
- 2) erittely konserniliikearvosta ja -reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa;
- 3) laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyritysten omiin taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa;
- 4) kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista omaan pääomaan merkitty osuus;
- 5) osakkuusyryksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä

### **13.4 Konsernia koskevien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa**

Kirjanpitolautakunta on 12.9.2006 antanut toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen, jonka luvussa 2.15. käsitellään emoyrityksen toimintakertomukseen sisällytettäviä tietoja konsernista.

### **13.5 Konsernin rahoituslaskelma**

Kirjanpitolain 1:6a.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettua suurkonsernista laadittavaan konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käyttämisestä tilikauden aikana. Sama koskee myös sellaista konsernia, johon kuuluu KPL 1.9 §:ssä tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö eli listayhtiö, luottolaitos tai vakuutusyhtiö (KPL 6:2.2 §).

Konsernin rahoituslaskelman laadintaa on käsitelty tarkemmin Kilan erillisessä yleisohjeessa.

### **13.6 Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys**

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

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

Konsernitilinpäätöksiä laadittaessa syntyvä kirjanpitoaineisto säilytetään KPL 2:9 - 2:10 §:n mukaisesti samalla tavalla kuin muu kirjanpitoaineisto. Konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelma ja yhdistelylaskelmat (KPL 6:19 §) on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä KPL 2:10.1 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Muu konsernitilinpäätökseen liittyvä aineisto, kuten tytär- ja osakkuusyritysten tilinpäätöstiedot sekä konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen tositteet on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt KPL 2:10.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

## 14. PIENKONSERNIT

Kirjanpitolain 1:6a.1 §:n 1 kohdassa tarkoitetun pienkonsernin emoyritykselle on säädetty poikkeus konsernitilinpäätösvelvollisuudesta. Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos KPL 6:1.3 §:ssä tarkoitetut edellytykset toteutuvat (ks. kohta 2.3). Pienkonsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos tilinpäätöspäivänä ylittyy enintään yksi seuraavista KPL 1:4a §:ssä säädettyistä raja-arvoista;

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

Kirjanpitovelvollinen, joka ei ole KPL 3:9.1 §:ssä tarkoitettu yhteisö, saa jättää tilinpäätöksen konsernitilinpäätöksineen rekisteröimättä, jos tilikaudella on ylittynyt enintään yksi KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitetuista rajoista (ks. kohta 13.2). Emoyrityksen rajojen ylittyminen tai alittuminen määräytyy konsernitilinpäätöksen perusteella (KPL 3:9.3 §). Nämä tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen rekisteröintiin liittyvät poikkeukset eivät koske sellaisia konserneja, joiden emoyritys on osakeyhtiö tai muu KPL 3:9.1 §:ssä tarkoitettu yhteisö.

Jos pienkonsernin emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen, nykysäännökset edellyttävät, että se jakaa poistoeron ja verotusperusteiset varaukset omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan.