

BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV KONCERNBOKSLUT FÖR
VÄLFÄRDSOMRÅDEN
Helsingfors
2022

25.10.2022

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV KONCERNBOKSLUT FÖR VÄLFÄRDSOMRÅDEN

Innehåll

1	Allmänt	5
1.1	Bestämmelser och den allmänna anvisningens syfte	5
1.2	Skyldighet att upprätta koncernbokslut	6
1.3	Definitionen av en välfärdsområdeskoncern och övriga centrala begrepp i anknytning till en koncern.....	8
1.4	Syftet med koncernbokslut	10
1.5	Koncernbokslutets innehåll.....	12
1.6	Skyldighet att lämna uppgifter	12
2	Sammanlutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet	13
2.1	Huvudregel.....	13
2.2	Undantag från sammanställningsskyldigheten	13
2.3	Skyldigheten för en underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut	15
3	Principer för upprättande av koncernbokslut.....	15
3.1	Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut	15
3.2	Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut	17
3.3	Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen.....	17
3.4	Avskrivningsdifferens och reserver eller skattemässiga reserver	19
3.5	Latenta skatteskulder och skattefordringar	19
4	Eliminering av koncernens interna innehav	19
4.1	Allmänt	19
4.2	Interna intäkt- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder	20
4.3	Eliminering av koncernens internvinster	20
5	Eliminering av koncernens interna innehav	21
5.1	Allmänt	21
5.2	Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat	22
5.3	Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning	22
5.4	Nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar	23
5.5	Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser	24
5.6	Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag på det alternativa sättet	24
6	Sammanställning av välfärdssammanslutning	25
6.1	Förfarande vid sammanställning av välfärdssammanslutning	25
6.2	Eliminering av interna poster och interna vinster	25
6.3	Eliminering av innehav.....	26
7	Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter.....	27
7.1	Skyldigheten att sammanställa en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter	27
7.2	Sammanställning av intressesammanslutningar	27
7.3	Eliminering av internvinster	29
7.4	En intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen ..	29
8	Avskiljning av en minoritetsandel från en koncerns eget kapital	30
8.1	Allmänt	30
8.2	Minoritetsandel av en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver	30
8.3	Minoritetsandel och internvinst	30

8.4	Indirekt och ackumulerat innehav	31
8.5	Minoritetsandel och olika aktieslag	31
8.6	Minoritetsandel av förlust	31
8.7	Minoritetsandel och avskrivningsrättelse	32
9	Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet	32
9.1	Allmänt	32
9.2	Försäljning av dottersammanslutning n.....	33
9.3	Fusionering av dottersammanslutningar.....	34
10	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument	35
10.1	Allmänt	35
10.2	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning	35
10.3	Koncernens finansieringsanalys.....	36
10.4	Noter.....	37
10.5	Verksamhetsberättelse	38
10.6	Sammanställningsdokument och förvaring av koncernbokslutsmaterial	38
BEHANDLINGEN AV ÄNDRINGAR I KONCERNSTRUKTUREN		67
BILAGOR		
Bilaga 1	Schema för koncernresultaträkning	38
Bilaga 2	Schema för koncernbalansräkning	39
Bilaga 3	Schema för förkortad koncernbalansräkning	40
Bilaga 4	Schema för koncernfinansieringsanalys	41
Bilaga 5	Exempel på sammanställning av en välfärdssammanslutnings och dottersammanslutning med ett välfärdsområdes koncernbokslut.....	42
Bilaga 6	Exempel på eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning	59
Bilaga 7	Exempel på sammanställning av en dottersammanslutning som ägs gemensamt av ett välfärdsområde och en välfärdssammanslutning	60
Bilaga 8	Rättelse av avskrivningar och avskiljning av minoritetsandel.....	62
Bilaga 9	Exempel på behandlingen av avskrivningsdifferens och reserver	63
Bilaga 10	Exempel på sammanställning av en intressesammanslutning med ett koncernbokslut 65	
Bilaga 11	Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet	66
Bilaga 12	Exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag	88

FÖRKORTNINGAR

BokfL 3:1.1 §	3 kap. 1 § 1 mom. i bokföringslagen (1336/1997)
BokfF 1:1.1 §	1 kap. 1 § 1 mom. i bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1646/2001	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1646 från år 2001

1 Allmänt

1.1 Bestämmelser och den allmänna anvisningens syfte

På välfärdsområdets bokföring och bokslut tillämpas, utöver vad som föreskrivs i lagen om välfärdsområden, bokföringslagen (116 § 1 mom. i lagen om välfärdsområden, VäflL). Närmare bestämmelser om den balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noterna till dem som ingår i välfärdsområdets bokslut samt om tablån över budgetutfallet och verksamhetsberättelsen, koncernbokslutet och noterna till det samt om delårsrapporterna får utfärdas genom förordning av statsrådet (VäflL 116.2 §). Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas 4 kap. 5 § 2 och 3 mom., 5 kap. 2 a, 2 b, 4, 5 b och 17 § eller 7 a kap. i bokföringslagen dock inte på upprättande av välfärdsområdets bokslut.

Ett välfärdsområde som med sina dottersammanslutningar bildar en koncern ska upprätta ett koncernbokslut och in det i sitt bokslut. Koncernbokslutet ska upprättas samma dag som välfärdsområdet bokslut. (VäflL 118.1 §) Om innehållet i koncernens resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning samt noterna till koncernbokslutet föreskrivs i statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021).

Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpning av bokföringslagen, statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i bokslutet samt av bestämmelserna om bokföring, bokslut, koncernbokslut och verksamhetsberättelse i lagen om välfärdsområden (VäflL 116.3 §). Välfärdsområdes- och kommunsektionens anvisningar och utlåtanden ingår i god bokföringssed för välfärdsområden. Genom denna allmänna anvisning meddelar sektionen anvisningar om upprättande av koncernbokslut för välfärdsområden. Anvisningen gäller också upprättande av koncernbokslut för välfärdssammanslutningar.

Koncernbokslutet ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar samt noterna till dessa. I koncernbokslutet ska det dessutom ingå en finansieringsanalys för koncernen, i vilken anskaffningen och användningen av koncernens medel under räkenskapsperioden utreds. (VäflL 118.2 §)

Bokslutet för en välfärdssammanslutning samt bokslutet för ett bolag som kontrolleras av välfärdsområdena eller av välfärdsområdet och välfärdssammanslutningen tillsammans, sammanställs med välfärdsområdets koncernbokslut. Detta gäller också bolag som kontrolleras av välfärdsområdena och kommunerna tillsammans samt bolag som kontrolleras av välfärdsområdena och staten tillsammans. Ett välfärdsområde som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en välfärdssammanslutning eller delägare i ett bolag som avses i detta stycke, ska i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut. (VäflL 118.3 §)

Denna allmänna anvisning innehåller hänvisningar till bokföringsnämndens utlåtanden och allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut samt till bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden till kommuner och

samkommuner. Den allmänna anvisningen och utlåtandena kan tillämpas också på upprättandet av välfärdsområdets koncernbokslut ifall separata anvisningar för välfärdsområdena saknas.

1.2 Skyldighet att upprätta koncernbokslut

En sammanslutning där ett välfärdsområde har bestämmande inflytande enligt 1 kap. 5 § eller 6 § 2 mom. i bokföringslagen (1336/1997) är dottersammanslutning till välfärdsområdet. Välfärdsområdet och dess dottersammanslutningar bildar en välfärdsområdeskoncern. (Väfl 4.1 §)

Enligt 118 § i lagen om välfärdsområden ska ett välfärdsområde som med sina dottersammanslutningar bildar en koncern upprätta ett koncernbokslut och ta in det i sitt bokslut. Koncernförhållandet baserar sig enligt BokfL 1:5 § och 6 § i samma kapitel på bestämmande inflytande i ett annat företag. Ett koncernförhållande kan uppkomma utifrån majoritet eller annat faktiskt bestämmande inflytande. Skyldigheten att uppgöra ett koncernbokslut gäller utifrån ovan nämnda grund varje välfärdsområde som har en eller flera dottersammanslutningar.

En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag (målföretag), om den bokföringsskyldige

- 1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i målföretaget och denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal,
- 2) har rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har denna rätt och rätten grundar sig på samma omständigheter som den röstmajoritet som avses i 1 punkten, eller
- 3) i övrigt har faktiskt bestämmande inflytande i målföretaget. (BokfL 1:5.1 §)

När röstandelen räknas beaktas inte röstningsbegränsningar som ingår i lagstiftningen eller målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller bestämmelser som kan jämföras med dessa. För att räkna det totala antalet röstetal i målföretaget görs ett avdrag av de röster som anknyter till målföretaget själv eller till aktier eller andelar i dotterföretaget enligt BokfL 1:6 § (BokfL 1:5.2 och 1:5.4 §). Röstetalen för en person som agerar i eget namn, men för en annans räkning, det vill säga för en bulvan, anses tillhöra den för vars räkning personen agerar (BokfL 1:5.4 §).

Enligt BokfL 1:5.1 § 1 och 2 punkten fås bestämmande inflytande antingen utifrån röstmajoritet eller rätt att utse och avsätta en majoritet av ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ. Utifrån denna grund är det möjligt att det uppkommer en situation där företaget verkar höra till samma koncern på samma gång. Ett företag kan dock inte på samma gång höra till olika koncerner. Det anses höra till den koncern, vars företag har faktisk rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ. Med andra ord är grunden enligt BokfL 1:5.1 § 2 punkten primär i förhållande till 1 punkten.

När det bedöms om ett koncernförhållande uppkommer utifrån faktiskt bestämmande inflytande accentueras sak före formen-principen. Då ska alla omständigheter som

anknyter till arrangemanget utredas och bedömas från fall till fall med betoning på helheten.¹

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1646/2001 granskat begreppet bestämmande inflytande i förhållande till uppgörande av koncernbokslut då bestämmande inflytande inte kan fastställas enbart utifrån aktieinnehav. I det aktuella fallet ansågs bolaget ha bestämmande inflytande över bolag B, eftersom bolag A:s verkställande direktör utifrån delägaravtalet var styrelseordförande för styrelsen med två ledamöter för bolag B och följaktligen de facto uppnått en ställning med bestämmande inflytande i styrelsen för bolag B.

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sina utlåtanden 79/2007 och 102/2011 konstaterat att målsammanslutningens bokslut sammanställs med koncernbokslutet för den kommun, som i enlighet med bokföringslagen 1:5 § har bestämmande inflytande utifrån ett röstetal som baserar sig på innehav.

En förening eller en stiftelse har en ställning som dottersammanslutning till ett välfärdsområde, om välfärdsområdet enligt dess regler, stiftelseurkund eller ett separat avtal har rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledamöterna i styrelsen eller

¹ Bestämmande inflytande är inte ett statiskt tillstånd, utan bestämmande inflytande ska bedömas regelbundet och i synnerhet i situationer, där förekomsten av bestämmande inflytande baserar sig på de faktiska omständigheter som avses i BokfL 1:5.1 3 punkten.

Vad gäller BokfL 1:5.1 3 punkten är alla avtal och andra rättsliga arrangemang (nedan ”instrument”), som ger instansen i fråga rätt att utöva bestämmande inflytande i målföretaget, av betydelse. Bestämmande inflytande baserar sig till exempel på rätt att få röstmajoritet i ett objekt.

Instrument med vilka rätt till röstmajoritet kan fås omfattar konvertibla skuldebrevslån och andra olika optionsarrangemang, som berättigar till aktier. Det instrument som berättigar till rätten ska vara tillgängligt för den bokföringsskyldige vid den tidpunkt då förekomsten av bestämmande inflytande bedöms, det vill säga då det avgörs, om den bokföringsskyldige ska inkludera målföretaget i sitt koncernbokslut eller inte. Rätten ska vara obegränsad vid granskningstidpunkten, med andra ord ska den bokföringsskyldige själv fritt kunna besluta om användning av instrumentet utan att en annan instans de facto kan hindra eller begränsa användningen. Om granskningen visar att den bokföringsskyldige har en sådan rätt att använda instrumentet för att uppnå bestämmande inflytande, ska målföretaget sammanställas med den bokföringsskyldiges koncernbokslut. Det är inte av betydelse om den bokföringsskyldige själv har för avsikt att använda instrumentet eller inte under granskningstidpunkten.

Det ovan nämnda gäller enbart definieringen av förekomst av bestämmande inflytande. Koncernsammanställning görs alltid enligt det faktiska innehavet. Om aktierna berättigar till olika vinster, ska detta beaktas då minoritetsandelen och den andel som hör till koncernen räknas och presenteras.

Ovan granskade 3 punkten i BokfL 1:5.1, vilken gäller faktiskt bestämmande inflytande innebär också att en bokföringsskyldig, som äger majoriteten av aktierna i ett målföretag, kan låta bli att sammanställa målföretaget med sitt koncernbokslut, om en annan instans de facto utövar bestämmande inflytande i målföretaget. Målföretaget sammanställs uttryckligen med den aktörs koncern, vilken utövar bestämmande inflytande.

En bokföringsskyldig kan också utöva bestämmande inflytande, även om den innehar mindre än 50 % av rösterna i målföretaget. Så är fallet till exempel då det övriga innehavet är synnerligen diversifierat, och inte en enda annan aktörs innehav är betydande. I så fall ska det utredas, om den bokföringsskyldige de facto kan utöva bestämmande inflytande. Bokföringsnämnden anser att en situation där den bokföringsskyldige innehar till exempel 35–40 % av rösterna i målföretaget, och det inte finns någon annan ägarinstans eller ägargrupp med kontroll över en röstandel på minst 5 %, utgör en grund för en förmodan om bestämmande inflytande för den bokföringsskyldige. Om den bokföringsskyldige i en sådan situation inte anser att det är motiverat att inkludera målföretaget i sitt koncernbokslut, ska den visa att det finns andra omständigheter som hindrar att den bokföringsskyldige de facto utövar bestämmande inflytande. En motsvarande plikt föreligger också vad gäller ovan avsedda arrangemang (konvertibla skuldebrevslån och optionsarrangemang och en annan aktör än majoritetsägaren vilken de facto utövar bestämmande inflytande) i en situation, där den bokföringsskyldige anser att ett koncernförhållande inte föreligger.

ett motsvarande organ för en förening eller stiftelse eller majoriteten av ledamöterna i ett sådant organ som utser styrelsen (bestämmande inflytande).

Ett välfärdsområde som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en välfärdssammanslutning eller delägare i ett bolag som kontrolleras av välfärdsområdena, av välfärdsområdet och välfärdssammanslutningen, av välfärdsområdena och kommunerna eller av välfärdsområdena och staten tillsammans, ska i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut. Uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut upprättas enligt samma principer som ett koncernbokslut och som uppgifter som motsvarar koncernbokslut ska läggas fram samma koncernbokslutskalkyler, noter och verksamhetsberättelse som i koncernbokslutet. Om de här uppgifterna används en annan benämning på grund av att en välfärdsområdeskoncern uppkommer endast då välfärdsområdet har minst en dottersammanslutning.

1.3 Definitionen av en välfärdsområdeskoncern och övriga centrala begrepp i anknytning till en koncern

Välfärdsområdeskoncern

Begreppet välfärdsområdeskoncern definieras i kommunallagen i enlighet med koncerndefinitionen i bokföringslagen. Enligt 4 § i lagen om välfärdsområden är en sammanslutning där ett välfärdsområde har bestämmande inflytande enligt 1 kap. 5 § eller 6 § 2 mom. i bokföringslagen dottersammanslutning till välfärdsområdet. Välfärdsområdet och dess dottersammanslutningar bildar en välfärdsområdeskoncern.

Med välfärdsområdeskoncern avses en ekonomisk helhet som bildas av välfärdsområdet och ett eller flera rättsligt självständiga sammanslutningar i vilket välfärdsområdet ensamt eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till välfärdsområdeskoncernen har bestämmande inflytande i ett eller flera sammanslutningar (dottersammanslutning). Ett förhållande med bestämmande inflytande kan också basera sig på att en dottersammanslutning ensam eller tillsammans med andra dottersammanslutningar har bestämmande inflytande i en annan sammanslutning.

Modersammanslutning

Ett välfärdsområde som upprättar ett koncernbokslut är välfärdskoncernens modersammanslutning. Ställningen som modersammanslutning baserar sig på bestämmande inflytande hos en annan bokföringsskyldig.

Dottersammanslutning

Med ett välfärdsområdes dottersammanslutning avses de aktiebolag, välfärdssammanslutningar, föreningar, andra sammanslutningar och stiftelser i vilka välfärdsområdet ensamt eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till välfärdsområdeskoncernen har bestämmande inflytande.

Koncernsammanslutning

Med koncernsammanslutning avses det välfärdsområde som är modersammanslutning samt dess dottersammanslutning.

Välfärdssammanslutning

En välfärdssammanslutning sammanställs alltid med välfärdsområdets koncernbokslut, oberoende av välfärdsområdets andel i välfärdssammanslutningens medel och förpliktelser och av hur välfärdsområdets rösträtt begränsats med avtal. En välfärdssammanslutning som inte är en dottersammanslutning till ett välfärdsområde hör inte till en välfärdsområdeskoncern, men dess bokslut sammanställs alltid med välfärdsområdets koncernbokslut eller uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut.

En välfärdssammanslutnings bokslut sammanställs med välfärdsområdets koncernbokslut alltid med en proportionell metod, även om välfärdsområdets har bestämmande inflytande i välfärdssammanslutningen.

Ägarintressesammanslutning

En ägarintressesammanslutning är en sammanslutning som inte hör till välfärdsområdeskoncernen, men där välfärdsområdeskoncernen har en ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan koncernen och sammanslutningen och som är avsedd att främja välfärdsområdets verksamhet eller den verksamhet som en sammanslutning inom koncernen bedriver. Såvida välfärdsområdet inte visar något annat, betraktas en sammanslutning som en ägarintressesammanslutning, om välfärdsområdeskoncernen har minst en femtedel av sammanslutningens aktiekapital eller ett motsvarande kapital.. Det kan handla om en ägarintressesammanslutning också då innehavet underskrider en femtedel, om en varaktig förbindelse uppkommer till exempel via medlemskap i styrelsen.

Intressesammanslutning

En intressesammanslutning är en ägarintressesammanslutning som inte hör till en välfärdsområdeskoncern, men i vilken koncernsammanslutningen ensam eller tillsammans med sammanslutningar som hör till samma koncern har betydande inflytande i ledningen av affärsverksamheten och finansieringen. Såvida inte välfärdsområdet visar något annat, betraktas en ägarintressesammanslutning som en intressesammanslutning, om välfärdsområdeskoncernen har minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som aktierna eller andelarna i ägarintressesammanslutningen för med sig. Då röstandelen räknas beaktas inte eventuella röstningsbegränsningar och inte heller röster som intresseföretaget eller dess dotterföretag själv har.

Ett röstandel på över 20 procent för alltid med sig en ställning som intressesammanslutning. Inga undantag till detta har föreskrivits. I ett sådant innehav behandlas ett företag som en intressesammanslutning, trots att den bokföringsskyldige inte har betydande inflytande i den.

Betydande inflytande innebär att koncernsammanslutningen har möjlighet att påverka en annan sammanslutnings ekonomiska och operativa beslut, utan att dock ha bestämmande inflytande, som är karakteristiskt för ett koncernförhållande. På motsvarande sätt kan betydande inflytande uppkomma, trots att en bokföringsskyldig äger mindre än en femtedel av aktierna. Det kan handa till exempel om att en bokföringsskyldig är representerad i styrelsen eller i ett motsvarande organ eller i den operativa ledningen eller delaktig i betydande affärstransaktioner med företaget.

Sammanslutningar som kontrolleras av offentliga samfund tillsammans (VälfL 118.3 §)

Enligt 118 § 3 mom. i lagen om välfärdsområden ska bokslutet för en välfärdssammanslutning samt bokslutet för ett bolag som kontrolleras av välfärdsområdena eller av välfärdsområdet och välfärdssammanslutningen tillsammans, sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut. Detsamma gäller också bolag som kontrolleras av välfärdsområdena och kommunerna tillsammans samt bolag som kontrolleras av välfärdsområdena och staten tillsammans.

Syftet med sammanställning av sammanslutningen som kontrolleras av offentliga samfund tillsammans är att bidra till den övergripande bilden av välfärdsområdets ekonomi. Den bilden får inte i någon väsentlig omfattning påverkas av hur samarbetet mellan välfärdsområdet och de övriga offentliga samfunden är organiserad.

1.4 Syftet med koncernbokslut

Ett välfärdsområdes och dess dottersammanslutningars separata bokslut ger inte nödvändigtvis i sig tillräcklig information om välfärdsområdeskoncernen som helhet. Att räkna ihop koncernsammanslutningarnas bokslut som sådana ger inte en bild av koncernen som en ekonomisk helhet, eftersom man då inte beaktar de centrala element som sammanhänger med upprättandet av ett koncernbokslut, såsom eliminering av interna poster och internt innehav eller förenhetligande av olika redovisningsprinciper. Endast ett regelrätt upprättat koncernbokslut ger en rättvisande bild av den ekonomiska helhet som välfärdsområdeskoncernen bildar. I ett koncernbokslut strävar man efter att de sammanslutningar som sammanställs beskrivs som om de tillsammans utgjorde en enda bokföringsskyldig.

Utöver den service som koncernsammanslutningarna tillhandahåller produceras välfärdsområdenas service i betydande utsträckning också av välfärdssammanslutningar, vilka inte utgör dottersammanslutningar. För att säkerställa att välfärdsområdenas bokslutsinformation är fullständig och jämförbar och för att trygga kontinuiteten bör utöver koncernsammanslutningarna också en proportionell del av boksluten för alla de välfärdssammanslutningar där välfärdsområdet är medlem sammanställas med koncernbokslutet.

Syftet med skyldigheten att upprätta ett fullständigt koncernbokslut är att ge en rättvisande helhetsbild av välfärdsområdets verksamhet och ekonomi också i situationer där välfärdsområdets serviceproduktion och ansvar i betydande utsträckning har överförts på dottersammanslutningar och välfärdssammanslutningar. Avsikten är också att förbättra jämförbarheten mellan välfärdsområdeskoncerner och mellan välfärdsområdeskoncernernas olika räkenskapsperioder. Jämförbarhet krävs också av att finansministeriet med stöd av 123 § i lagen om välfärdsområden kan inleda ett utvärderingsförfarande i välfärdsområdets ekonomi bland annat med anledning av vissa nyckeltal i koncernbokslutet.

Välfärdsområdets koncernbokslut omfattar koncernens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys samt noterna till dem.

Koncernresultaträkningen och noterna till den utvisar i vilken mån välfärdsområdeskoncernens interna finansiering räcker till och verksamhetens ekonomiska resultat. Koncernresultaträkningen bör utvisa räkenskapsperiodens resultat för välfärdsområdeskoncernen efter att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda välfärdssammanslutningarnas interna intäkter och kostnader samt den interna vinstutdelningen har eliminerats,
- räkenskapsperiodens ändringar i väsentliga internvinster, som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de välfärdssammanslutningar som sammanställts med koncernbokslutet, har beaktats,
- välfärdsområdeskoncernens andel av intressesammanslutningarnas resultat har upptagits på en egen rad i koncernresultaträkningen och erhållna aktieutdelningar och andra motsvarande vinstandelar har eliminerats i koncernresultaträkningen och
- externa andelar i dottersammanslutningarnas resultat har upptagits som en särskild post i koncernresultaträkningen.

Koncernbalansräkningen och noterna till den visar välfärdsområdeskoncernens ekonomiska ställning genom att redovisa koncernsammanslutningarnas tillgångar, skulder och ansvar gentemot utomstående. Koncernbalansräkningen ska utvisa koncernens eget kapital, efter det att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda välfärdssammanslutningarnas inbördes fordringar och skulder har eliminerats,
- väsentliga internvinster som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de med koncernbokslutet sammanställda välfärdssammanslutningarna har eliminerats,
- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda välfärdssammanslutningarnas interna innehav har eliminerats,
- anskaffningsutgiften eller anskaffningsutgiftsresten för intressesammanslutningarnas aktier och andelar har ökats eller minskats med ovan nämnda, i resultaträkningen redovisade andel av räkenskapsperiodens resultat samt den övriga välfärdsområdeskoncernens mot innehavet svarande andel av förändringen i eget kapital och
- externa ägares innehav i dottersammanslutningarna har tagits upp som en särskild post i koncernbalansräkningen.

I koncernens finansieringsanalys redovisas välfärdsområdeskoncernens medelsanskaffning och användning av medel under räkenskapsperioden. Vid upprättande av finansieringsanalysen för en koncern beaktas de eliminerings- och sammanställningsposter som ingår i koncernresultaträkningen och koncernbalansen. Koncernens finansieringsanalys kan upprättas som en sammanställning av finansieringsanalyserna för de sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet, varvid koncerninterna poster elimineras. Ett annat alternativ är att upprätta koncernens finansieringsanalys på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med beaktande av vissa kompletterande uppgifter till dessa.

1.5 Koncernbokslutets innehåll

Koncernbokslutet ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar samt noterna till dessa. Dessutom sammanställs balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem rad för rad i proportion till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Utöver det ovan nämnda ska ett välfärdsområde i sitt koncernbokslut ta upp ett mot koncernsammanslutningarnas ägarandel svarande belopp av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital (BokfL 6:12 §). Vid sammanställning av uppgifter som gäller intressesammanslutningar tillämpas väsentlighetsprincipen. Bolag som kontrolleras av sådana offentliga samfund som avses i 118 § 3 mom. lagen om välfärdsområden tillsammans ska sammanställas i välfärdsområdets koncernbokslut på samma sätt som intressesammanslutningar, när sammanställningen påverkar den rättvisande och tillräckliga bild som koncernbokslutet ska ge.

I koncernbokslutet ska det dessutom ingå en finansieringsanalys för koncernen, i vilken anskaffningen och användningen av välfärdsområdeskoncernens medel under räkenskapsperioden utreds (VälfL 118.2 §).

Handlingar som ingår i eller bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet (BokfL 6:2.4 §). I noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska i tillämpliga delar anges uppgifter som motsvarar de noter som anges för välfärdsområdet, noter gällande principerna för upprättandet av koncernbokslutet samt noter angående dotter- och intressesammanslutningar. Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021) och den allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner av bokföringsnämndens kommunsektion.

I koncernbokslutet ska ingå koncernens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys, också för föregående räkenskapsperiod. När koncernbokslutet upprättas för första gången, behöver inga jämförelseuppgifter ges.²

För att bekräfta koncernbokslutet upprättas, på sätt som motsvarar balansspecifikationer, sammanställningsdokument, i vilka specificeras hur koncernbokslutet har upprättats.

1.6 Skyldighet att lämna uppgifter

Välfärdsområdets dottersammanslutningar och välfärdssammanslutningar samt i 118 § 3 mom. avsedda bolag ska lämna välfärdsområdesstyrelsen sådana uppgifter som behövs för att bedöma välfärdsområdeskoncernens ekonomiska ställning och beräkna resultatet av dess verksamhet (VälfL 121 §). Bestämmelsen i lagen om välfärdsområden om skyldighet att lämna uppgifter förpliktar dottersammanslutningarnas och välfärdssammanslutningarnas styrelser att ge även andra uppgifter än de som ingår i bokslutshandlingarna. Den utvidgade skyldigheten

² Se bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande om bokslut och koncernbokslut efter kommunsammanslagning (90/2009).

att lämna uppgifter bör dock bedömas med hänsyn till om uppgifterna behövs för att välfärdsområdeskoncernens ekonomiska ställning ska kunna bedömas eller verksamhetens resultat beräknas. Ett exempel på sådan information är en betydande kreditförlust eller ett betydande skadeståndsansvar som uppkommit efter det att dottersammanslutningens bokslut har upprättats.

På intressesammanslutningars skyldighet att lämna uppgifter tillämpas i en välfärdsområdeskoncern 6 kap. 14 § i bokföringslagen, enligt vilken intressesammanslutningen ur det senaste bokslutet ska ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

All nödvändig information ska ges så att välfärdsområdet har möjlighet att upprätta koncernbokslutet inom utsatt tid.

Om välfärdsområdet har blivit modersammanslutning för en annan sammanslutning ska välfärdsområdesstyrelsen utan dröjsmål underrätta dottersammanslutningens styrelse om detta.

2 Sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet

2.1 Huvudregel

I koncernbokslutet för ett välfärdsområde sammanställs koncernsammanslutningarnas bokslut samt boksluten för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem. I koncernbokslutet sammanställs dessutom boksluten för intressesammanslutningar enligt vad som sägs nedan i kapitel 7. Bolag som kontrolleras av sådana offentliga samfund som avses i 118 § 3 mom. lagen om välfärdsområden tillsammans ska sammanställas i välfärdsområdets koncernbokslut på samma sätt som intressesammanslutningar, när sammanställningen påverkar den rättvisande och tillräckliga bild som koncernbokslutet ska ge.

2.2 Undantag från sammanställningsskyldigheten

En dottersammanslutnings bokslut behöver enligt BokfL 6 kap. 3 § 1 mom. inte tas med i koncernbokslutet, om:

1) en rättvisande bild av koncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att boksluten inte sammanställs,

I uteslutningen av en dottersammanslutning ska försiktighetsprincipen iakttas. Avvikelsegrunden ska tillämpas mer restriktivt i fråga om dottersammanslutningar som visar förlust än i fråga om dottersammanslutningar som visar vinst.

I praktiken kan små bostads- och fastighetsdottersammanslutningar ofta lämnas utanför sammanställningen med anledning av deras ringa betydelse. Vid bedömningen av om koncernbokslutet ger en rättvisande bild ska man i första hand beakta hur ett utelämnande inverkar på räkenskapsperiodens resultat för koncernen och det egna kapitalet. När det bedöms om den sammanställande sammanslutningen påverkar på den rättvisande och tillräckliga bild som koncernbokslutet ska ge, ska

resultatpåverkande bokföringar beaktas, om de kan påverka beloppet på eget kapital, till exempel ett behov av att ändra avskrivningarna enligt plan.

Som oväsentligt för koncernbokslutet kan anses en dottersammanslutning som inte har betydande tillgångar, skulder eller borgensförbindelser och vars eget kapital motsvarar det belopp som upptagits bland aktier och andelar i välfärdsområdets balansräkning.

2) innehavet i dottersammanslutningen är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare;

Som exempel kan nämnas en dottersammanslutning som förvärvats tillfälligt i samband med realisering av pant.

Bokföringslagen innehåller inte någon närmare definition av längden på kortfristigt innehav. I beaktandet ska hela längden på innehavet beaktas. Bokföringsnämnden anser i sin allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut att ett innehav på högst 12 månader kan ses som ett kortfristigt innehav. En analys ska göras om ledningens avsikt att sälja ett dotterföretag till en utomstående. Denna avsikt ska vara dokumenterad.

3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet undantagsvis inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäliga utgifter,

Om de uppgifter som är nödvändiga för att uppgöra ett koncernbokslut exceptionellt inte är tillgängliga, är det möjligt att avstå från att sammanställa till exempel en dottersammanslutning som förvärvats under räkenskapsperioden, om dess bokslutsprinciper i så väsentlig grad avviker från de principer som följs i välfärdsområdet att dottersammanslutningens bokslutsuppgifter inte inom den utsatta tiden eller till rimliga kostnader kan fås på en nivå som koncernbokslutet kräver. Resursbrister hos den som upprättar dottersammanslutningens bokslut är dock inte en grund för utebliven sammanställning.

4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar välfärdsområdets möjligheter att utöva inflytande i dottersammanslutningen.

Förlust av betydande inflytande i en dottersammanslutning ska basera sig på myndighetsåtgärder och andra omständigheter som är oberoende av den bokföringsskyldige (KILA 1699/2003). Till exempel om ett dotterföretag går i konkurs, förlorar moderbolaget sitt bestämmande inflytande och sitt inflytande i dess dotterbolag, och bokslutet för ett dotterbolag som försatts i konkurs sammanställs inte med koncernbokslutet.

Om utelämnande av flera ovan i punkt 1) avsedda dottersammanslutningars bokslut skulle innebära att koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av välfärdsområdeskoncernens resultat och ekonomiska ställning, ska dottersammanslutningarnas bokslut sammanställas med koncernbokslutet (BokfL 6:3.2 §). Förutsättningarna för att lämna dottersammanslutningars bokslut utanför koncernbokslutet enligt punkterna 2–4 ovan ska bedömas separat för varje dottersammanslutning i samband med upprättandet av koncernbokslutet.

Möjligheten till undantag ska tolkas snävt och i oklara situationer ska sammanställningen göras.

Undantag från sammanställningskravet för intressesammanslutningar behandlas nedan i punkt 7.

De noter som fastställts i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021) och i den allmänna anvisningen om noter till bokslutet av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion ska läggas fram om dottersammanslutningar, välfärdssammanslutningar och intressesammanslutningar som inte sammanställts.

2.3 Skyldigheten för en underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut

En sådan sammanslutning inom välfärdsområdeskoncernen, vilken upprättar ett självständigt koncernbokslut, ska följa bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut. Välfärdsområdets dottersammanslutning bildar då tillsammans med sina dotterföretag en så kallad underkoncern.

En underkoncerns koncernbokslut som upprättats med tillämpning av förvärvsmetoden kan, utan att förfarandet för eliminering av internt innehav ändras, sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut.

En eventuell sammanställning av intresseföretag som ingår i koncernbokslutet för en underkoncern tas in i välfärdsområdets koncernbokslut direkt på basis av underkoncernens koncernbokslut.

3 Principer för upprättande av koncernbokslut

3.1 Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut

I koncernbokslutet ska välfärdsområdeskoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7.1 §).

Vid upprättande av koncernbokslut ska samma principer tillämpas fortlöpande. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl (BokfL 6:4.1 §).

Enligt BokfL 6:4.2 § ska koncernföretagens bokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper enligt bokföringslagen som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Boksluten för de koncernsammanslutningar och välfärdssammanslutningar som ska sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut justeras i samband med sammanställningen alltid enligt de bokslutsprinciper som välfärdsområdet tillämpar.

Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter inte att oväsentliga skillnader förenhetligas. Boksluten kan lämnas oförändrade om förenhetligande av bokslutsprinciperna inte är nödvändigt för att bokslutet ska ge en rättvisande bild av välfärdsområdeskoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Om boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut inte har ändrats i enlighet med

modersammanslutningens bokslutsprinciper, ska en motiverad redogörelse om detta ges i noterna (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2020).

Koncernbokslutet ska upprättas samma dag som välfärdsområdet bokslut. Välfärdsområdets räkenskapsperiod är enligt 117 § i lagen om välfärdsområden kalenderåret, vilket innebär att koncernresultaträkningen och koncernfinansieringsanalysen ska upprättas för en räkenskapsperiod som motsvarar kalenderåret och koncernbalansräkningen per 31 december.

En dottersammanslutning vars bokslut ska sammanställas med koncernbokslutet ska, om möjligt, ha samma räkenskapsperiod som välfärdsområdet. Om räkenskapsperioden för en dottersammanslutning går ut mer än tre månader före eller efter välfärdsområdets räkenskapsperiod, ska sammanställningen göras utifrån ett för dottersammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag kommunens räkenskapsperiod går ut. När mellanbokslutet upprättas, ska bokföringslagens 1 och 3–5 kapitel iakttas i tillämpliga delar (BokfL 6 kap. 5 § 1–2 mom.). Om räkenskapsperioden för en dottersammanslutning som sammanställs med koncernbokslutet går ut högst tre månader före eller efter välfärdsområdets räkenskapsperiod, får sammanställningen med koncernbokslutet göras utan att ett mellanbokslut upprättas. I sammanställningen ska ändå välfärdsområdets bokslutstidtabell beaktas. Om dottersammanslutningen har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som upprättats för en räkenskapsperiod som gått ut före utgången av välfärdsområdets räkenskapsperiod, ska noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen innehålla en redogörelse för väsentliga händelser som påverkat dottersammanslutningens resultat och ekonomiska ställning och som ägt rum under tiden mellan utgången av dottersammanslutningens och välfärdsområdets räkenskapsperioder (BokfF 4:3.1 § 7 punkten).

Röstvärdet inverkar på om ett koncernförhållande uppstår. I koncernbokslutet görs däremot bland annat sammanställningen av en välfärdssammanslutning och särskiljandet av minoritetsandelar enligt ägarandelen, och röstvärdet inverkar inte.

Ett välfärdsområde eller annan sammanslutning som hör till välfärdsområdeskoncernen kan vara medlem i en förening eller någon annan sammanslutning som också har andra medlemmar. En sådan sammanslutning, liksom en stiftelse, sammanställs med välfärdsområdets koncernbalansräkning såsom en dottersammanslutning.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen för ett välfärdsområde ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar. Dessutom sammanställs balansräkningen och resultaträkningen för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem rad för rad i proportion till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Ett välfärdsområdes koncernbalansräkning upprättas enligt det schema som presenteras i 14 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021).

Ett välfärdsområdes koncernbalansräkning upprättas enligt det schema som presenteras i 16 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets

bokslut (729/2021). Enligt 17 § i förordningen kan koncernbalansräkningen också redovisas i förkortad form.

Ett välfärdsområdes koncernfinansieringsanalys upprättas enligt det schema som presenteras i 15 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021).

Noterna till välfärdsområdets koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslut bör beaktas även i noterna. Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

3.2 Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut

Till god bokföringssed enligt 1 kap. 3 § i bokföringslagen hör väsentlighetsprincipen. Den innebär att informationen bör vara väsentlig för beslutsfattandet hos den som använder informationen. Väsentlighetsprincipen innebär också att poster som med tanke på informationen är oväsentliga inte behöver behandlas med yttersta noggrannhet. För koncernen och de sammanslutningar som sammanställs med koncernbokslutet är väsentligheten i de bokförda uppgifterna av betydelse.

Välfärdsområdet ska i anvisningarna för upprättande av koncernbokslut ange de principer som ska beaktas vid bedömningen av väsentligheten. Utifrån dessa principer kan man vid beredningen av koncernbokslutet avgöra om en enskild bokslutspost ska tas med och om den ska periodiseras. Sammanställningen av en sammanslutning med koncernbokslutet kan göras när bokslutet har behandlats av sammanslutningens styrelse. Det bokslut som ska sammanställas behöver alltså inte vara fastställt av bolagsstämman eller sammanslutningens årsmöte. Officiella, undertecknade bokslutskalkyler och annat material som behövs bör dock tillhandahållas som handlingar för välfärdsområdets koncernbokslut.

3.3 Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen

Enligt BokfL 6:4.2 § ska de bokslut för koncernsammanslutningar som sammanställs med välfärdsområdets koncernbokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som välfärdsområdet tillämpar. Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter dock inte att oväsentliga skillnader förenhetligas.

Bokföringslagen förutsätter inte i alla situationer bokföring av avskrivningar enligt plan. Enligt BokfL 5:12.2 § får fysiska personer och sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter avskriva anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan. Vid sådan avskrivning måste man dock iaktta kontinuitet och konsekvens. Detta undantag från avskrivningarna enligt plan kan dock endast tillämpas i ett sådant bolag eller annan sammanslutning vars aktie eller andel endast berättigar ägaren att besitta en lokal avsedd för boende eller annan användning som särskilt har fastställts i bolagsordningen eller i andra stadgar för sammanslutningen i

den fastighet som sammanslutningen äger. Undantaget gäller inte andra bolag eller sammanslutningar även om deras verksamhet skulle basera sig på besittning av fastigheter (BokfN 1713/2003).

I samband med sammanställningen med koncernbokslutet rättas bokföringsvärdena för materiella tillgångar hos en fastighetssammanslutning så att de motsvarar värdena uträknade enligt avskrivningsplanen. Det avskrivningsunderskott som hänför

sig till räkenskapsperioden korrigeras mot räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan och det ackumulerade avskrivningsunderskottet från tidigare räkenskapsperioder mot Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder. I bilaga 5³ ges exempel på hur en fastighetssammanslutning som ägs av ett välfärdsområde ska sammanställas med koncernbalansräkningen med beaktande av avskrivningarna enligt plan. En avskrivningsrättelse ska göras också då välfärdsområdet tillämpar det alternativa så kallade förenklade förfarings sättet, som presenteras i punkt 5.6 i den allmänna anvisningen, i sammanställningen med det ömsesidiga fastighetsbolaget.

Olika avskrivningsplaner som används inom välfärdsområdeskoncernen behöver inte förenhetligas om dottersammanslutningen i sin egen bokföring kostnadsför anskaffningsutgiften för en tillgång som avskrivning under dess verkningstid enligt den på förhand fastställda avskrivningsplanen, och avskrivningsplanen motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd och de framtida inkomstförväntningarna. Om koncernsammanslutningen inte bokfört några avskrivningar enligt plan, ska avskrivningarna vid sammanställningen med koncernbokslutet alltid förenhetligas med välfärdsområdets avskrivningsplan eller med de avskrivningsprinciper som välfärdsområdet också annars använder vid avskrivning av tillgångar.⁴

En sammanslutning vars avskrivningar korrigeras ska för upprättandet av välfärdsområdets koncernbokslut meddela räkenskapsperiodens planliga avskrivningar och den enligt avskrivningsplanen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för materiella tillgångar utgående från välfärdsområdets avskrivningsplan, om beloppet av de materiella tillgångar som ska avskrivas är väsentligt för koncernbalansräkningen och om de bokförda avskrivningarna väsentligt avviker från avskrivningarna enligt den avskrivningsplan som tillämpas av välfärdsområdet. Avskrivningarna enligt plan beräknas utgående från den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för välfärdsområden av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion.

3

Exempel:

Anskaffningsutgiften för en byggnad som aktiverats i balansräkningen för en fastighetssammanslutning som ägs av välfärdsområdet har varit 1 500, från vilket fastighetssammanslutningen har gjort avskrivningar på 650. De ackumulerade planliga avskrivningarna skulle ha varit 900. Fastighetssammanslutningen uppger då för upprättandet av välfärdsområdets koncernbokslut att det kalkylerade avskrivningsunderskottet jämfört med de planliga avskrivningarna är 250. När koncernbokslutet upprättas, elimineras detta avskrivningsunderskott från byggnadernas bokföringsvärde. Räkenskapsperiodens avskrivningsunderskott läggs till dottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och de tidigare räkenskapsperiodernas avskrivningsunderskott dras av från Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder.

⁴ Se även bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 111/2015.

3.4 Avskrivningsdifferens och reserver eller skattemässiga reserver

Avskrivningsdifferensen och reserverna i välfärdsområdets och välfärdssammanslutningens balansräkning tas upp i koncernbokslutet bland eget kapital uppdelade i över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens över-/underskott, och förändringar i dem tas upp i räkenskapsperiodens över-/underskott i koncernresultaträkningen.⁵ Avskrivningsdifferensen och reserverna i dottersammanslutningarnas balansräkningar tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld och förändringar i dem tas upp i koncernresultaträkningen uppdelade i förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens över-/underskott. Vid beräkningen av de latent skatteskulderna tillämpas bokföringsnämndens allmänna anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar.

3.5 Latenta skatteskulder och skattefordringar

De separata bokslut och underkoncernbokslut som ska sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut kan innehålla latent skatteskulder och skattefordringar enligt 5 kap. 18 § i bokföringslagen. De inkluderas i oförändrad form i välfärdsområdets koncernbokslut, trots att det i regel inte hör till modersammanslutningens bokföringsprinciper att presentera dem. I koncernbokslutets resultaträkning och balansräkning ska även anges väsentliga latent skatteskulder och skattefordringar för de enskilda koncernsammanslutningarna, också i det fallet att koncernsammanslutningarna presenterat dem bara i noterna.

I sin allmänna anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar har bokföringsnämnden ansett att den ovan nämnda bestämmelsen i 5 kap. 18 § i bokföringslagen kan betraktas som en central anvisning också med tanke på de latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i koncernbalansräkningen. I välfärdsområdets koncernbokslut upptas dock endast sådana latent skatteskulder och skattefordringar som ingår i separata bokslut och underkoncernbokslut och sådana som beror på avskrivningsdifferens och reserver. Latent skatteskulder eller skattefordringar som uppstår då enskilda bokslut ändras i överensstämmelse med välfärdsområdets bokföringsprinciper eller på grund av någon annan sammanställningsåtgärd behöver däremot inte presenteras i välfärdsområdets koncernbokslut, om de inte är väsentliga för koncernen.

4 Eliminering av koncernens interna innehav

4.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska välfärdsområdeskoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsammanslutningarna ska därför elimineras (BokfL 6:7.1 §). Poster som ska elimineras är bland annat koncernens interna intäkter och

⁵ Om ett välfärdsområdes avskrivningsdifferens och reserver beror på inkomstskattepliktig verksamhet, är det möjligt att också utifrån välfärdsområdets balansposter bokföra latent skatteskulder.

kostnader samt intern vinstutdelning, koncernsammanslutningarnas inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster.

Koncernsammanslutningarnas interna intäkter och kostnader, interna vinstutdelning, inbördes fordringar och skulder samt internvinster och förändringar i dem behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande och tillräcklig bild av välfärdsområdeskoncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6:7.4 §).

Före elimineringen av koncernens interna poster måste man säkerställa att de har bokförts lika stora i boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet.

I koncernsammanslutningarna registreras koncernens interna affärshändelser såvitt möjligt på särskilda konton eller till exempel med motpartskod, så att de interna affärshändelserna tekniskt kan avskiljas från övriga affärshändelser.

4.2 Interna intäkts- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder

Intäkter och kostnader från affärshändelser mellan koncernsammanslutningar i koncernsammanslutningarnas resultaträkningar elimineras när koncernresultaträkningen upprättas. På motsvarande sätt elimineras ömsesidiga fordringar och skulder i koncernsammanslutningarnas balansräkningar vid upprättandet av koncernbalansräkningen.

Aktieutdelningar mellan koncernsammanslutningar och annan motsvarande vinstutdelning minskas vid upprättandet av koncernresultaträkningen från intäkterna och läggs till överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder vid upprättandet av koncernbalansräkning.

Om välfärdsområdets och dottersammanslutningens räkenskapsperioder går ut vid olika tidpunkter och dottersammanslutningen inte har upprättat något mellanbokslut vid den tidpunkt då välfärdsområdets bokslut upprättas, kan de interna posterna i de bokslut som ska sammanställas vara olika stora. I så fall elimineras bara den del av de interna posterna som ingår i båda boksluten.

4.3 Eliminering av koncernens internvinster

De internvinster som aktiverats i koncernsammanslutningarnas balansräkningar elimineras vid upprättandet av koncernbalansräkning från de poster på aktiva sidan i balansräkningen där de ingår, samt från det egna kapitalet. Förändringen i internvinster elimineras mot räkenskapsperiodens resultat. Oväsentliga internvinster behöver inte elimineras. Om motparternas poster är olika stora, elimineras internvinster dock alltid i sin helhet enligt den storlek de har i den säljande sammanslutningens bokslut.

Väsentliga internvinster och förändringar i dem elimineras i sin helhet mellan koncernsammanslutningarna oberoende av hur stora andelar koncernsammanslutningarna innehar i den sammanslutning som har överlåtit eller

mottagit den tillgång i vars bokföringsvärde internvinst ingår. Oväsentliga negativa internvinster behöver inte elimineras, eftersom köp som inom koncernen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiseras också i koncernbokslutet.

Om välfärdsområdet har bolagiserat en del av sin verksamhet och i samband med detta överfört materiella tillgångar till ett högre värde än bokföringsvärdet, kan det uppstå väsentliga internvinster för de materiella tillgångarnas del. Internvinster som ingår i omsättningstillgångar eller materiella tillgångar behöver inte elimineras om elimineringen inte är nödvändig för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter om välfärdsområdeskoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Om det i samband med en intern affärshändelse under räkenskapsperioden har uppkommit internvinst (vinst som uppkommer av skillnaden mellan överlåtelsepriset och den del av anskaffningsutgiften som ännu inte bokförts som kostnad), ingår vinsten i räkenskapsperiodens resultat för den sammanslutning som överlåtits tillgången i fråga. Om samma tillgång överlåts vidare utanför välfärdsområdeskoncernen, beaktas posten inte separat när koncernbokslutet upprättas oavsett vad resultatet av överlåtelsen utanför koncernen har varit.

Internvinster ska elimineras med samma principer, trots att en sammanslutning inte sammanställts med koncernbokslutet utifrån en undantagsbestämmelse, såsom utifrån kortvarigt innehav. En internvinst kan inkluderas i en koncerns resultat förstå då dottersammanslutningen överlåtits ut från koncernen. Dottersammanslutningar som påverkar den rättvisande och tillräckliga bilden av koncernens resultat ska sammanställas.

5 Eliminering av koncernens interna innehav

5.1 Allmänt

Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i en dottersammanslutning inom koncernen är en intern post, som elimineras när koncernbokslutet upprättas. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna inte motsvarar det egna kapitalet vid den tidpunkt då dottersammanslutningen förvärvades, uppstår det en elimineringsdifferens. I fråga om dottersammanslutningar som kommunen bildat själv motsvarar dottersammanslutningens eget kapital vid tidpunkten för bildandet i regel anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna och då uppstår ingen elimineringsdifferens. I förvärvade dottersammanslutningar är det egna kapitalet däremot oftast inte det samma som anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. Därför har särskilda anvisningar getts om eliminering av innehav i dottersammanslutningar som kommunen bildat själv eller förvärvat.

Elimineringsmetoden i välfärdsområdets koncernbokslut motsvarar till väsentliga delar förvärvsmetoden. Elimineringsdifferensen hänförs dock i regel inte till tillgångs- och skuldposter i koncernbalansräkningen, utan bokförs som ökning eller minskning av eget kapital för förvärvsåret eller året för erhållande av bestämmande inflytande, oberoende av vilka faktorer som bidragit till differensen. Ifall elimineringsdifferensen hänförs till tillgångs- eller skuldposter ger det upphov till koncernaktiva eller koncernpassiva i koncernbalansräkningen.

5.2 Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat

Anskaffningsutgiften avseende aktier eller andelar i en egen dottersammanslutning elimineras mot egetkapitalinvesteringen i bolaget eller, om ägandeandelen är under 100 procent, proportionerligt enligt koncernens innehav. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna avviker från det belopp som upptagits i bolagets eget kapital, ska elimineringsdifferensen redovisas i koncernens överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. För den räkenskapsperiod då innehavet tillkommer upptas differensen i resultaträkningen i posten Differens vid eliminering av innehav och för senare räkenskapsperioder bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa elimineringsdifferenser som påverkar resultatet ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Om en dottersammanslutning bokför överföringar mellan poster bland eget kapital, ändras elimineringen av innehav i motsvarande grad. Om till exempel aktiekapitalet höjs genom en överföring från fondkapitalet, ändras en eliminering som tidigare gjorts mot fondkapitalet till en eliminering mot aktiekapitalet.

5.3 Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning

I fråga om förvärvade dottersammanslutningar avviker egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten och anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna ofta från varandra. Anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna elimineras i dottersammanslutningens egetkapitalposter mot den andel som innehas av koncernen vid förvärvstidpunkten. Till dottersammanslutningens eget kapital räknas också avskrivningsdifferens och reserver minskade med den latent skatteskulden. Elimineringssdifferensen mellan anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna och egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten upptas i koncernresultaträkningen bland Avskrivningar och nedskrivningar i posten Differens vid eliminering av innehav. För följande räkenskapsperioder efter förvärvet upptas elimineringsdifferensen bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa elimineringsdifferenser som påverkar resultatet ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Eliminering av innehav kan minska koncernens eget kapital väsentligt i det fall att välfärdsområdet har köpt hela aktiestocken i ett bolag som tidigare har grundats med ett litet aktiekapital och bolagets värde har stigit betydligt, till exempel till följd av värdestegring på en fastighet. Koncernens eget kapital minskar då med ett belopp som motsvarar värdestegringen i anskaffningsutgiften för aktierna. Om elimineringsdifferensen är väsentlig för koncernen, kan förvärvsmetoden tillämpas i bokföringen av differensen. Metoden har presenterats i bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut. Den uppkomna elimineringsdifferensen kan i koncernbokslutet hänvisas till exempelvis fastighetens värde.

Med förvärvstidpunkt avses i första hand den tidpunkt då äganderätten eller det bestämmande inflytande som på något annat sätt uppkommit i dottersammanslutningen har överförts. Om dottersammanslutningen har förvärvats vid en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättat bokslut, får man det egna kapitalet vid förvärvstidpunkten från detta bokslut eller också kan det utredas utgående från detta bokslut. I övriga fall utreds det egna kapitalet genom ett

mellanbokslut som upprättas vid förvärvstidpunkten eller genom någon annan beräkning. Om förvärvstidpunkten ligger nära en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättar bokslut eller ett mellanbokslut (BokfL 6:5 §), till exempel för en delårsrapport, kan man utgå från det egna kapitalet enligt detta bokslut eller mellanbokslut. När mellanbokslut upprättas ska 1 kap. och 3–5 kap. i BokfL iakttas i tillämpliga delar (BokfL 6:5.3 §).

Elimineringen av eget kapital vid förvärvstidpunkten kan i allmänhet göras i den ordningen att det belopp som ska elimineras dras av från posterna bland det egna kapitalet vid bokslutstidpunkten i den ordning som anges i balansräkningsschemat i bokföringsförordningen, uppifrån ner så långt beloppet som ska elimineras räcker till. För ett aktiebolags del innebär det att elimineringen först görs från aktiekapitalet, därefter från övriga poster inom bundet eget kapital och sist från posterna inom fritt eget kapital. Denna ordning grundar sig på antagandet att posterna inom bundet eget kapital har uppkommit som kapitalinvesteringar och därtill eventuellt som överföringar från fritt eget kapital till bundet. För att posterna bland dottersammanslutningens eget kapital ska förbli oförändrade till sitt slag, får elimineringen inte riktas mot en uppskrivningsfond eller andra sådana poster inom bundet eget kapital som uppstått på något annat sätt än genom överföring från fritt eget kapital till bundet.

Eliminering av aktiekapitalplacering enligt ABL 11:1.3 § för en dottersammanslutning görs på samma sätt som för en riktad emission (se punkt 12.3 i den s.k. allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut av bokföringsnämnden), då koncernens eget kapital antingen ökar eller minskar, beroende på vem som gjort aktiekapitalplaceringen. Om minoritetsägarna gjort placeringen, har koncernen ur koncernsynvinkel fått nya medel och detta kan behandlas på samma sätt som mottaget understöd. Om koncernsammanslutningen ger en motsvarande placering till en annan dottersammanslutning, som den inte äger helt och hållet, överläts i så fall egendomsposter till minoriteten och detta ska antecknas som en kostnad i koncernbokslutet. Eftersom det inte handlar om resultatet av koncernens egentliga verksamhet, presenteras posten bland finansieringsposterna i resultaträkningen.

I koncernen är det möjligt att skaffa andelar i målsammanslutningen i flera faser på så sätt att den först är till exempel än intressesammanslutning och först efter ett tilläggsförvärv blir en dottersammanslutning. Också då är den allmänna principen att varje anskaffning behandlas separat och att en egen anskaffningsutgift bildas för varje anskaffning och varje eventuella elimineringsdifferens.⁶ Om en dottersammanslutning bokför överföringar mellan poster bland det egna kapitalet vid förvärvstidpunkten, ändras elimineringen av innehav i motsvarande grad.

5.4 Nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar

Om en nedskrivning av en dottersammanslutnings aktier eller andelar grundar sig på förluster som uppkommit hos dottersammanslutningen efter förvärvet, har dessa

⁶ Om köpesumman för aktierna i dottersammanslutningen överenskommit som en villkorlig summa, kan storleken på den slutliga anskaffningsutgiften för aktierna stå klar först efter anskaffningstidpunkten för aktierna eller andelarna. I en sådan situation är det möjligt att i uppgörandet av välfärdsområdets koncernbokslut tillämpa anvisningarna om behandling av en villkorlig köpesumma för ett dotterföretag i den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut av bokföringsnämnden.

redan inverkat på koncernbokslutet via sammanställningen av dottersammanslutningens bokslut.

Nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersammanslutningar återförs när koncernbokslutet upprättas, eftersom de ur koncernens synvinkel utgör interna noteringar i bokföringen. Genom återföringen förhindras att både förlusten och nedskrivningen redovisas i koncernbokslutet.

5.5 Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser

En placering i en förening eller stiftelse kan inte upptas bland aktier och andelar under bestående aktiva. Därför elimineras innehavet inte så som innehav i dottersammanslutningar. Grundkapital i föreningar och stiftelser uppges i koncernbalansräkningen på den egna raden efter grundkapitalet Grundkapital i stiftelser och föreningar, eftersom posterna inte kan användas fritt av koncernen. Posterna inom eget kapital ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Om en placering i eller en beviljad finansieringsandel till en förening eller stiftelse har aktiverats bland övriga långfristiga utgifter, ska det aktiverade beloppet elimineras när koncernbokslutet upprättas. Det belopp av placeringen eller finansieringsandelen som aktiverats under räkenskapsperioden dras av från räkenskapsperiodens resultat. De avskrivningar på långfristiga utgifter som görs under senare räkenskapsperioder elimineras i resultaträkningen och dras av från över- eller underskottet från tidigare räkenskapsperioder. Den post som kvarstår bland aktiva elimineras från långfristiga utgifter och dras av från över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder.

5.6 Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag på det alternativa sättet

I sammanställningen av ett ömsesidigt fastighetsbolag är det i undantagsfall möjligt att tillämpa det förenklade förfaringsätt som presenterats i bokföringsnämndens allmänna koncernanvisning, till exempel i en situation där ett ömsesidigt fastighetsbolags skuldbelopp inte fördelar sig jämnt mellan ägarna eller om ett motsvarande förfaringsätt tillämpats i en underkoncern.⁷

Enbart egendomsposter som omfattas av en välfärdsområdeskoncerns bestämmande inflytande sammanställs med det förenklade förfarandet med koncernbokslutet. Trots att en välfärdsområdeskoncern har bestämmande inflytande i ett ömsesidigt fastighetsbolags bolagsstämma, sammanställs inte sådana egendomsposter som inte lyder under dess bestämmande inflytande med koncernbokslutet. Följaktligen sammanställs med koncernbokslutet enbart byggnader från ett ömsesidigt

⁷ Om ett välfärdsområde börjar tillämpa detta här presenterade alternativa förfaringsätt då ett ömsesidigt fastighetsbolag sammanställs, handlar det om en ändring av beräkningsprincipen, vilken ska redogöras i noterna. Därtill ska koncernbalansräkningen för föregående räkenskapsperiod, som utgör referensår, ändras. Det är inte nödvändigt att göra koncernresultaträkningen jämförbar, men om en rättvisande och tillräcklig bild så kräver, ska tilläggsinformation om ändringens resultatverkan ges för att möjliggöra jämförelse mellan räkenskapsperioderna. Om jämförelseberäkningen dock rättas, ska noterna på motsvarande sätt redogöra för ändringarna och grunderna för dessa. Väsentlighetsprincipen ska beaktas vid rättelser.

fastighetsbolag och eventuellt markområden och en skuldandel som ingår i aktier som välfärdsområdeskoncernen skaffat.

Resultaträkningen sammanställs med kapitalandelsmetoden. Ett ömsesidigt fastighetsbolag kan ha ett nollresultat, då ingen särskild resultatverkan uppkommer av sammanställningen med fastighetsbolagets resultaträkning. I så fall blir de vederlag som välfärdsområdeskoncernen betalat kvar och påverkar koncernbokslutet som en kostnad, liksom också en eventuell andel av det ömsesidiga fastighetsbolagets vinst eller förlust.

Ett exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag med den förenklade metoden har presenterats i bilaga 12.

6 Sammanställning av välfärdssammanslutning

6.1 Förfarande vid sammanställning av välfärdssammanslutning

Med välfärdsområdets koncernbokslut sammanställs balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem. Sammanställningen görs rad för rad i proportion till medlemsandelarna i grundkapitalet. Eventuella begränsningar i rösträtten hos den välfärdssammanslutning som ska sammanställas inverkar inte.

Vid sammanställningen av en välfärdssammanslutning i koncernbokslutet för ett välfärdsområde följs i tillämpliga delar de tillvägagångssätt som i denna allmänna anvisning har beskrivits i samband med behandlingen av dottersammanslutningar. Ingen minoritetsandel ska dock avskiljas eftersom välfärdssammanslutningens respektive bokslutsposter sammanställs endast till den del välfärdsområdets innehav. Den andel som tillhör ägare utanför koncernen sammanställs inte alls med koncernbokslutet.

De noter som förutsätts i koncernbokslutet sammanställs enligt sifferbelopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

6.2 Eliminering av interna poster och interna vinster

Interna poster förorsakade av affärstransaktioner mellan koncernsammanslutningarna och en välfärdssammanslutning elimineras i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. På motsvarande sätt elimineras interna transaktioner mellan koncernsammanslutningar. De interna posterna elimineras således först efter att välfärdssammanslutningen har sammanställts med välfärdsområdets koncernbokslut till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

Interna poster mellan två välfärdssammanslutningar elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

En väsentlig återbäring av överskott som en välfärdssammanslutning betalar till en medlem i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet (eller täckning av

underskott) korrigeras på samma sätt som intern vinstutdelning när koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen upprättas⁸.

Om en andel av en välfärdssammanslutnings underskott bokförts som en avsättning i medlemsvälfärdsområdets bokföring, ska också den elimineras då koncernbokslutet upprättas.

Vid sammanställning av välfärdssammanslutningarnas bokslut elimineras väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelser mellan välfärdssammanslutningar och koncernsammanslutningar samt ändringar i internvinster i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet. Oväsentliga negativa internvinster behöver i regel inte elimineras, eftersom köp som mellan koncernen och välfärdssammanslutningen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiserar också i koncernbokslutet.

På motsvarande sätt elimineras också väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelser mellan välfärdssammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet. Internvinster mellan välfärdssammanslutningar elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

6.3 Eliminering av innehav

Anskaffningsutgiften för välfärdssammanslutningsandelar elimineras mot grundkapitalandelen vid respektive räkenskapsperiods slut⁹. Om anskaffningsutgiften för sammanslutningsandelen är större än välfärdsområdets andel i välfärdssammanslutningens grundkapital, avdras elimineringsdifferensen från andra poster i koncernens eget kapital. Om anskaffningsutgiften för sammanslutningsandelen är mindre än välfärdsområdets andel i välfärdssammanslutningens grundkapital, läggs elimineringsdifferensen till i koncernens över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder. Elimineringsdifferensen behandlas enligt principer som motsvarar de principer som tillämpas vid eliminering av innehav i dottersammanslutningar. Dessa principer beskrivs i kapitel 5.

Vid eliminering gällande en dottersammanslutning som ett välfärdsområde och en välfärdssammanslutning innehar gemensamt ska man, för att koncernens interna innehav helt och hållet ska bli eliminerat, utöver välfärdsområdets direkta innehav även beakta elimineringen av det indirekta innehavet via välfärdssammanslutningen. Om det indirekta innehavet inte elimineras kvarstår koncerninternt innehav i välfärdsområdets koncernbalansräkningen som anskaffningsutgifter och aktiekapital för de aktier som innehas via välfärdssammanslutningen. Också när minoritetsandelen avskiljs, ska den indirekta minoriteten via välfärdssammanslutningen beaktas. Som minoritetsandel avskiljs i så fall de andelar

⁸ Bokföringsnämndens kommunsektion har i sitt utlåtande 36/1998 till en samkommun konstaterat, att om man har kommit överens om att förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund för återbäringen av överskottet och täckningen av underskottet, bokförs återbäringen av överskottet till medlemskommunerna under det år återbäringen görs i samkommunen som minskning av överskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen i resultaträkningen bland övriga finansieringsintäkter. Täckning av underskott bokförs i samkommunen på kontot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen som understödskostnad.

⁹ En eventuell placeringsfond för en välfärdssammanslutning behandlas på samma sätt som grundkapitalandelen vid eliminering av innehav.

av dottersammanslutningens eget kapital som hör till välfärdssammanslutningens övriga medlemsvälfärdsområden och eventuella övriga ägare.

I bilaga 5 presenteras exempel på sammanställningen av en välfärdssammanslutning med koncernbokslutet för ett välfärdsområde.

7 Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

7.1 Skyldigheten att sammanställa en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

Ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt förändringar i eget kapital ska sammanställas i välfärdsområdets koncernbokslut. När ägarandelen räknas ut beaktas också ägarandelen genom välfärdssammanslutningar, om andelen vid sammanställningen har en väsentlig inverkan på koncernens resultat och det egna kapitalet.

Intressesammanslutningarnas bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att bokslutet inte sammanställs eller om någon annan omständighet enligt 6 kap. 3 § i bokföringslagen¹⁰ begränsar en sammanställning. (BokfL 6:12.2 §).

Vad gäller intressesammanslutningar som inte sammanställts med ett koncernbokslut ska man som noter till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen uppge namn företags- och organisationsnummer, koncernsammanslutningarnas innehavsandelar, den andel av det egna och främmande kapitalet som motsvarar innehavsandelen, räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast uppgjorda bokslutet och motiveringen till att sammanställningen inte gjorts (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2021, den allmänna anvisningen om noter till ett välfärdsområdes bokslut).

7.2 Sammanställning av intressesammanslutningar

Intressesammanslutningarnas bokslut ska om möjligt ändras före sammanställningen så att de bokslutsprinciper som följs i välfärdsområdet tillämpas enhetligt. Den viktigaste ändringen är ändring av avskrivningarna så att de följer välfärdsområdets avskrivningsplan. Vid förenhetligande av bokslutsprinciperna tillämpas väsentlighetsprincipen. Det välfärdsområde som upprättar koncernbokslut har dock inte bestämmande inflytande i intressesammanslutningen och har därför inte nödvändigtvis tillgång till tillräckliga uppgifter för en sådan ändring.

Noterna till koncernbokslutet ska innehålla en motivering, om man i en intressesammanslutnings bokslut som sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker väsentligt från välfärdsområdets värderings- och periodiseringsprinciper. Den motivering som oftast kommer i fråga är att man inte haft tillgång till de uppgifter som behövs för att ändra intressesammanslutningens bokslut så att det motsvarar välfärdsområdets bokslutsprinciper.

¹⁰ Se avsnitt 2.2 i denna anvisning om uteslutning av en dottersammanslutning.

En intressesammanslutning sammanställs i välfärdsområdets koncernbokslut enligt en tillämplig kapitalandelsmetod. Intressesammanslutningens bokslutsuppgifter sammanställs så att ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningens vinst för räkenskapsperioden tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt och motsvarande andel av förlusten som kostnad. Koncernens andel av intressesammanslutningens resultat från tidigare räkenskapsperioder och av övriga ändringar av eget kapital under tidigare räkenskapsperioder läggs till anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar och till koncernens över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder i koncernbalansräkningen (eller minskas från båda, om det ackumulerade resultatet eller den övriga ändringen av eget kapital är negativ). Aktieutdelning eller andra motsvarande vinstandelar som erhållits från intressesammanslutningarna dras av från koncernens över-/underskott och från aktiernas anskaffningsutgift.

Till en intressesammanslutnings eget kapital räknas också avskrivningsdifferensens och reservernas sammanlagda belopp minskat med den latent skatteskulden. När en intressesammanslutnings vinst eller förlust beräknas beaktas förändringen i avskrivningsdifferensen och reserverna minskad med förändringen i den latent skatteskulden (BokfL 6:13.5 §).

Andelen av intressesammanslutningens resultat och av ändringar i eget kapital sammanställs från och med det att företaget blev intressesammanslutning. Andelen av en såld intressesammanslutnings resultat sammanställs i mån av möjlighet med koncernbokslutet fram till försäljningstidpunkten. Om en rättvisande bild inte äventyras, kan andelen av intressesammanslutningens resultat för den räkenskapsperiod då försäljningen ägde rum lämnas utanför sammanställningen, varvid försäljningens inverkan på koncernen redovisas på basis av bokslutet för föregående räkenskapsperiod.

Inget avdrag från anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar görs till den del intressesammanslutningens bokföringsvärde i koncernbalansräkningen efter avdraget skulle bli negativt. Ett undantag kan vara en situation där koncernen har förbundit sig att täcka intressesammanslutningens förluster.

Andelen av vinsten eller förlusten i en intressesammanslutning upptas i koncernresultaträkningen i gruppen verksamhetsintäkter och –kostnader under Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust).

Undantag¹¹, som inte är vanliga vid upprättande av koncernbokslut för ett välfärdsområde, behandlas inte ingående i denna anvisning. Vid bedömningen av sådana situationer iakttas i tillämpliga delar bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut.

¹¹ Sådana situationer är till exempel förbindelse av koncernsammanslutningar till att täcka en intressesammanslutnings förluster och en riktad emission (kapitel 9.3), aktier eller andelar i ett koncernföretag vilka ägs av en intressesammanslutning (kapitel 9.8) upp- och nedskrivningar av aktier eller andelar i intresseföretag (kapitel 9.9).

7.3 Eliminering av internvinster

Vid sammanställning av intressesammanslutningars bokslut avdras ett mot koncernens ägarandel svarande belopp av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av tillgångar mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna och av förändringar i dessa vinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem behöver inte dras av, om avdraget inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

De internvinster som finns upptagna i koncern- eller intressesammanslutningarnas balansräkning dras av från intressesammanslutningarnas aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Den förändring i internvinsten som ingår i koncern- eller intressesammanslutningens resultat elimineras i koncernresultaträkningen från intressesammanslutningens resultatandel. Bara de internvinster mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna som uppkommit efter att sammanslutningen blev intressesammanslutning elimineras.

7.4 En intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen

En intressesammanslutning ska ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

Om intressesammanslutningens räkenskapsperiod avviker från koncernens räkenskapsperiod, ska sammanställningen med koncernbokslutet ske utifrån ett för intressesammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag då koncernens räkenskapsperiod utgår. Om det inte finns något mellanbokslut eller bokslut för denna tidpunkt att tillgå, sammanställs intressesammanslutningens bokslutsuppgifter utgående från intressesammanslutningens uppskattning av sitt mellanbokslut eller bokslut eller på basis av senast upprättade mellanbokslut eller, om sådana inte finns att tillgå, utgående från senast fastställda bokslut.

Om en intressesammanslutning upprättar och i sitt bokslut tar in ett koncernbokslut, ska bestämmelserna om sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter tillämpas på uppgifterna i intressesammanslutningens koncernbokslut. Om rättelseposten för ett bedömningsfel är väsentlig, ges information om den i noterna.

Om en intressesammanslutning upprättar och inkluderar sitt bokslut i koncernbokslutet, tillämpas bestämmelserna om sammanställning av bokslutsuppgifter om intressesammanslutningar på uppgifterna i intressesammanslutningens koncernbokslut.

8 Avskiljning av en minoritetsandel från en koncerns eget kapital

8.1 Allmänt

De andelar av dottersammanslutningarnas resultat vilka motsvarar andra än koncernsamfundens innehav ska tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.2 §*). De andelar som motsvarar andra än koncernsamfundens innehav i dottersamfundet ska tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BokfL 6:7.3 §*). Minoritetsandelen avskiljs separat för varje post inom eget kapital.

Om en minoritetsandel ändras under räkenskapsperioden, avskiljs minoritetens andel av resultatet och det egna kapitalet enligt minoritetens andel vid var tid för hela den tidsperiod som är föremål för sammanställningen. Vad gäller ett bokslut som ska uppgöras för kalenderåret innebär detta att avskiljandet av en minoritetsandel kan göras enligt innehavet 31.12.

I välfärdsområdets koncernbokslut är det inte möjligt att i minoritetsandelen lägga till minoritetens andel av det verkliga värdet på egendomsposterna. Om till exempel en underkoncern till välfärdsområdet tillämpar denna metod, ska bokföringarna då koncernbokslutet upprättas till denna del harmonisera med anvisningarna om upprättande av ett välfärdsområdes koncernbokslut.

8.2 Minoritetsandel av en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver

I en dottersammanslutnings eget kapital inräknas avskrivningsdifferensen och skattemässiga reserver med avdrag för den latent skatteskulden. Minoritetsandelen avskiljs från det eget kapital som fastställts på detta sätt. Förfarandet är det motsvarande vad gäller ändringar i avskrivningsdifferensen och skattemässiga reserver då minoritetens andel av ett dotterföretags resultat räknas. Eftersom en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver med avdrag för den latent skatteskulden kan jämföras med eget kapital, ska en andel i dessa för minoriteten inte räknas koncernen till godo i någon form.

8.3 Minoritetsandel och internvinst

En internvinst som aktiverats i aktiva i koncernsammanslutningarnas balansräkningar ska alltid elimineras i sin helhet, oberoende av ägarandelen i sammanslutningen. Den inbördes ordningen för avräkning av en minoritetsandel och eliminering av internvinster får inte påverka koncernens resultat och beloppet på det egna kapitalet. En minoritetsandel kan avräknas antingen innan elimineringen av internvinster eller därefter.

Om en dottersammanslutning säljer nyttigheter till en annan koncernsammanslutning, kan överlåtelsevinsten elimineras först i sin helhet från dottersammanslutningens eget kapital, då minoritetsandelen utgörs av den andel som räknats av dottersammanslutningens eget kapital efter elimineringen av internvinster. Om minoritetsandelen avskiljs före eliminering av internvinster, ska den eliminering av internvinster som hänför sig till koncernens resultat och det egna kapitalet delas mellan koncernen och minoriteten.

8.4 Indirekt och ackumulerat innehav

Vid beräkning av minoritetsandelen beaktas förutom direkt innehav även indirekt och ackumulerat innehav. Minoritetens indirekta innehav uppkommer i fall att ett dotterföretag som delvis direkt ägs av minoriteten, innehar en andel i ett annat dotterföretag. Då hör också kalkylmässigt en del av det senare nämnda dotterföretagets resultat och egna kapital efter förvärvet till minoriteten. Om dessutom detta dotterföretag direkt eller indirekt via ett annat koncernföretag innehar aktier i det tidigare nämnda dotterföretaget, uppstår ackumulerat innehav.

8.5 Minoritetsandel och olika aktieslag

I ett dotterföretag i aktiebolagsform kan det finnas ett eller flera aktieslag. Den differentiering av rösträtten som sammanhänger med aktieslag inverkar på när koncernförhållande uppstår, men inte på beräkningen av minoritetsandelar. Med tanke på minoritetsandelarna har däremot aktiernas olika rätt till dotterföretagets resultat och egna kapital betydelse. De preferensaktier som minoriteten innehar kan till exempel berättiga till en lägsta dividend av en viss storlek. I så fall avskiljs den del av dotterföretagets resultat, eller om resultatet inte räcker till, av övrigt fritt kapital, som motsvarar minoritetens rätt till dividend. Minoritetsaktierna kan också enligt bestämmelserna i bolagsordningen ha en, jämfört med koncernföretagen, avvikande rätt till bolagets tillgångar då dottersammanslutningen upplöses. Minoritetens andel av det egna kapitalet beräknas då enligt bolagsordningens bestämmelser om delning av tillgångarna.

Det som ovan nämnts om dottersammanslutningar i aktiebolagsform gäller i tillämpliga delar också på avräkning av minoritetsandelar i dottersammanslutningar som verkar i annan form då koncernbokslut upprättas.

8.6 Minoritetsandel av förlust

Om inte annat följer av bestämmelserna i bolagsordningen, företagets stadgar eller delägaravtal eller någon annan orsak, svarar minoriteten för dottersammanslutningens förluster bara med beloppet för sin insats. Om dottersammanslutningens eget kapital är negativt, avräknas inte någon minoritetsandel från det, eftersom en negativ minoritetsandel skulle innebära att koncernen har en fordran på minoriteten.¹²

Minoritetsandelen av negativt eget kapital upptas som fordran i koncernbalansräkningen bara i fall att minoriteten har förbundit sig att erlægga sin andel av dotterföretagets förluster.

Om en dottersammanslutning var eget kapital är negativt börjar producera vinst, avskiljs en minoritetsandel från vinsten först efter att det egna kapitalet för den dottersammanslutning som sammanställs med koncernbalansräkningen ändrats till positivt.

¹² En placering gjord av minoriteten i form av kapitallån ska beaktas som placering av dottersammanslutningen då minoritetsandelen värderas i en situation med negativt eget kapital ända tills minoritetsandelen är noll. Efter detta är det frågan om ett kapitallån som antecknas i koncernens balansräkning. Med kapitallån avses i detta fall sådant kapitallån, som inte tagits upp i det egna kapitalet hos dottersammanslutningen.

8.7 Minoritetsandel och avskrivningsrättelse

En minoritetsandel ska avräknas också från en avskrivningsrättelse. En minoritetsandel kan avräknas antingen innan avskrivningsrättelserna görs eller därefter. Den inbördes ordningen för avräkning av en minoritetsandel och en avskrivningsrättelse får inte påverka koncernens resultat och beloppet på det egna kapitalet. Om minoritetsandelen avräknas före som en avskrivningsrättelse, ska avskrivningsrättelsen delas mellan koncernen och minoriteten.

Om en avskrivningsrättelse leder till negativt bokslut som ska sammanställas hos en dottersammanslutning, kan en minoritetsandel av avskrivningsrättelse inte avskiljas. Med tanke på kontinuiteten hos koncernens eget kapital bör man dock justera den post som förorsakats av det negativa egna kapitalet för att beloppet för andra poster inom det egna kapitalet ska kvarstå oförändrade i koncernbokslutet. Ett exempel på avskiljning av minoritetsandelen har presenterats i bilaga 8.

Som minoritetsandel för en förening eller en stiftelse avskiljs från föreningens resultat och det egna kapitalet enligt balansräkningen en andel motsvarande den andel av resultatet, tillgångarna och skulderna som enligt föreningens stadgar tillfaller andra än välfärdsområdet när verksamheten upphör.

9 Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet

9.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7.1 §). För att ge en rättvisande bild av en sådan helhet måste också externa ändringar av koncernstrukturen, såsom till exempel förvärv eller försäljning av en dottersammanslutning eller en del av den presenteras som om det var fråga om en enda sammanslutning, det vill säga som om tillgångs- och skuldposterna i fråga hade förvärvats eller sålts var och en för sig. Förändringar inom koncernen, såsom fusionering eller upplösning av en dottersammanslutning som ägts helt av koncernen har i princip ingen inverkan på koncernens resultat och eget kapital.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla en redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden (BokfF 4:2 § 6 punkten).

När koncernbokslutet upprättas ska principen om kontinuitet i koncernens eget kapital tillämpas. I princip kan koncernens eget kapital öka eller minska jämfört med det egna kapitalet i föregående bokslut endast av samma skäl som i boksluten för de sammanslutningar som sammanställs, det vill säga genom räkenskapsperiodens resultat, extern vinstutdelning och uppskrivning. I samband med ändringar i koncernstrukturen innebär kontinuitet i det egna kapitalet att av externa förändringar i koncernstrukturen, till exempel försäljning av en dottersammanslutning, presenteras i koncernresultaträkningen endast förändringarnas inverkan på koncernens eget kapital. På så sätt undviks att poster som ingått i koncernens resultaträkning redan under tidigare räkenskapsperioder presenteras på nytt som

försäljningsvinster eller försäljningsförluster. I bilaga 11 finns exempel på hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet.

9.2 Försäljning av dottersammanslutning

Vid försäljning av aktier eller andelar i en dottersammanslutning uppstår i det separata bokslutet en försäljningsvinst eller försäljningsförlust som utgör skillnaden mellan försäljningspriset och de sålda aktiernas eller andelarnas bokföringsvärde. Föremål för försäljningen är ur koncernens synvinkel inte dottersammanslutningens aktier eller andelar, utan dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i den form de har i koncernbalansräkningen. Den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som upptas i koncernresultaträkningen utgörs av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på de tillgångs- och skuldposter som upptagits i koncernbalansräkningen. Försäljningen av en dottersammanslutning har i allmänhet olika inverkan på det separata bokslutet och koncernens bokslut. Skillnaden kan bero på bland annat följande faktorer:

- ackumulerade vinster och förluster efter förvärvet av den sålda dottersammanslutningen
- koncernaktiva eller koncernpassiva som hänförs till den sålda dottersammanslutningens tillgångs- eller skuldposter och koncerngoodwill eller koncernreserv samt avskrivningar på och minskningar av dem
- internvinster som ingår i omsättningstillgångar och bestående aktiva och som realiserar i koncernbokslutet på grund av försäljning av en dottersammanslutning
- nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier

När koncernbokslutet upprättas korrigeras försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten i resultaträkningen för den sammanslutning som innehåft aktierna eller andelarna så att den motsvarar den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som beräknats för koncernen.

Om en dottersammanslutning säljs under räkenskapsperioden sammanställs dottersammanslutningens resultaträkning med koncernens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten, och det resultat som resultaträkningen visar upptas med motsatt förtecken på samma rad i resultaträkningen som försäljningsvinst eller försäljningsförlust. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust utgörs då av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i balansräkningen vid försäljningstidpunkten. Om resultaträkningen har ringa betydelse behöver dottersammanslutningens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten inte sammanställas med koncernresultaträkningen. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust beräknas då utgående från värdena i den föregående koncernbalansräkningen.

Principen ovan tillämpas också när resultatet av försäljning av aktier eller andelar i intressesammanslutningar beräknas. Vid försäljning av bara en del av aktierna i en dottersammanslutning eller intressesammanslutning tillämpas förfarandet ovan på den sålda andelen av innehavet.

9.3 Fusionering av dottersammanslutningar

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om fusion. I aktiebolagslagen finns bestämmelser om fusioner i 16 kap. Bestämmelser om fusionering av andelslag finns i 20 kap. i lagen om andelslag. Fusioner av öppna bolag och kommanditbolag regleras i 8 kap. i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/1988). Bestämmelser om fusionering av stiftelser finns i 11 kap. i stiftelselagen (487/2015). Dessa lagar innehåller inga särskilda bestämmelser om bokföring.

Aktiebolagslagen innehåller bolagsrättsliga bestämmelser om tre olika typer av fusion:

- absorptionsfusion (s.k. vanlig fusion); ett eller flera bolag fusioneras med ett övertagande bolag
- kombinationsfusion; minst två bolag fusioneras och bildar tillsammans ett övertagande bolag
- dotterbolagsfusion; absorptionsfusion där det övertagande bolaget äger samtliga aktier i det bolag som fusioneras.

Nedan behandlas enbart dotterbolagsfusioner

När en dottersammanslutning modersammanslutningen annan koncernsammanslutning, i allmänhet med modersammanslutningen, är det ur koncernens synvinkel fråga om en intern affärshändelse. Fusionen får sålunda inte inverka på koncernens resultat och eget kapital.

I ett koncernförhållande disponerar modersammanslutningen indirekt över dottersammanslutningens egendoms- och skuldposter på basis av innehavet av aktier eller andelar i dottersammanslutningen. Vid fusionen tar modersammanslutningen dessa egendoms- och skuldposter i sin direkta besittning.

När koncernbokslutet upprättas iakttas samma principer som utan fusionen hade iakttagits vid behandlingen av den fusionerade sammanslutningen. Den fusionsdifferens som uppstår i den övertagande koncernsammanslutningens bokföring består av skillnaden mellan bokföringsvärdet för den fusionerade sammanslutningens aktier eller andelar och den fusionerade sammanslutningens eget kapital vid fusionstidpunkten. I koncernbokslutet ska fusionsdifferensen behandlas så att kontinuiteten i koncernens eget kapital tryggas. Därför återförs den fusionsdifferens som ingår i den övertagande koncernsammanslutningens bokslut och situationen återställs i koncernbokslutet så att den blir densamma som om ingen fusion hade skett. Elimineringen av internvinster mellan den fusionerade och den övertagande sammanslutningen fortsätter utgående från elimineringssituationen i föregående koncernbokslut.

Den fusionerade sammanslutningens resultaträkning för den räkenskapsperiod då fusioneringen inträffade sammanställs med koncernbokslutet, eftersom koncernbokslutet ska redogöra för koncernens resultat och ekonomiska ställning som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig.

10 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument

10.1 Allmänt

Koncernbokslutet upprättas i regel med samma noggrannhet i fråga om myntenhet som boksluten för koncernsammanslutningarna. Koncernbokslutet kan också med beaktande av väsentlighetsprincipen upprättas med tusen euros noggrannhet.

10.2 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning

Välfärdsområdets koncernresultaträkning upprättas enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021) och schemat i bilaga 1. Schemat för koncernresultaträkningen har upprättats med tillämpning av väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande och är mer allmänt hållen än schemat för välfärdsområdets resultaträkning. En mer allmänt hållen koncernresultaträkning för välfärdsområdet anses ge tillräcklig information om välfärdsområdeskoncernens interna finansiering och verksamhetens ekonomiska resultat.

Välfärdsområdets resultaträkningsschema avviker från de affärs-, organisations- och fastighetsscheman som ingår i bokföringsförordningen. Det finns också skillnader mellan posterna i resultaträkningen. Intäkter och kostnader hos en dottersammanslutning som tillämpat affärs-, organisations- eller fastighetsschemat upptas i koncernresultaträkningen under den benämning dit de enligt sin karaktär hör.

Posterna Tillverkning för eget bruk och Förändring av produktlager, som ingår i det separata bokslutet för ett välfärdsområde eller för en sammanslutning som ska sammanställas med koncernbokslutet upptas i välfärdsområdets koncernresultaträkning som rättelse av verksamhetskostnaderna.

Direkta skatter och latent skatter i välfärdsområdets eller någon annan sammanställd sammanslutnings separata bokslut samt latent skatter som följer av ändring av skattemässiga reserver och avskrivningsdifferens tas i välfärdsområdets koncernresultaträkning upp bland skatterna och de latent skatterna för räkenskapsperioden. I finansieringsanalysen presenteras posterna före rättelseposter till internt tillförda medel. (förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2020).

Minoritetsandelar tas upp i koncernresultaträkningen som en separat post före räkenskapsperiodens överskott eller underskott (förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2020).

Ett välfärdsområdets koncernbalansräkning upprättas enligt det balansräkningsschema som presenteras i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021). Schemat för koncernbalansräkningen finns i bilaga 2. Om välfärdsområdet eller en underkoncern som ska sammanställas med välfärdsområdets koncernbokslut har eliminerat innehav i en dottersammanslutning enligt förvärvsmetoden, upptas koncerngoodwill som

uppkommit till följd av detta bland bestående aktiva som immateriella tillgångar efter posten immateriella rättigheter. Koncernreserven tas upp bland balansräkningens passiva som en särskild post före främmande kapital. Oavskriven koncerngoodwill och en koncernreserv som inte intäktsförts kan presenteras som en enda post i koncernbalansräkningen.

På raden Andelar i intressesammanslutningar bland placeringar presenteras intressesammanslutningarnas aktier och andelar som sammanställts enligt kapitalandelsmetoden. Aktier och andelar i intressesammanslutningar som eventuellt inte har sammanställts upptas bland Övriga aktier och andelar. Aktier och andelar som värderats enligt olika principer presenteras således på egna rader.

Minoritetsandelar antecknas i koncernbalansräkningen som en separat post efter eget kapital (förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2020).

Latenta skattefordringar upptas i koncernbalansräkningen som en särskild post efter lånefordringarna och latenta skatteskulder som en särskild post efter resultatregleringarna (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2020).

Välfärdsområdets koncernbalansräkning kan presenteras också som en förkortad koncernbalansräkning enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021) och schemat i bilaga 3. De latenta skattefordringarna upptas då bland räntefria fordringar och de latenta skatteskulderna bland räntefritt främmande kapital och specificeras i noterna.

10.3 Koncernens finansieringsanalys

Välfärdsområdeskoncernens finansieringsanalys kan i princip upprättas antingen som en sammanställning av de enskilda koncernsammanslutningarnas finansieringsanalyser, varvid nödvändiga elimineringar av koncernens interna kassaflöden görs, eller på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen samt kompletterande uppgifter till dessa.

Finansieringsanalysen för en välfärdsområdeskoncern upprättas enligt motsvarande principer som finansieringsanalysen för ett välfärdsområde. Anvisningar om upprättande av finansieringsanalys har getts i den allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för ett välfärdsområde.

I koncernresultaträkningen är minoritetens andel av räkenskapsperiodens resultat en kalkylmässig post, vilket betyder att den inte ska inkluderas i koncernens finansieringsanalys. Om aktier eller andelar har överlåtits eller förvärvats utanför koncernen ska kassaflödet från denna transaktion upptas i investeringarnas kassaflöde. I koncernens finansieringsanalys ska aktieutdelningar som betalats till minoritetsägare i dottersammanslutningar inkluderas i förändringar i eget kapital i finansieringens kassaflöde. Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringen mellan två koncernbalansräkningar ska man vid uträkningen av skillnaden beakta registreringarna av minoritetens andel, som alltså inte påverkar kassaflödena.

Andelen av en intressesammanslutnings resultat upptas i koncernresultaträkningen i samband med verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader. Andelen av en intressesammanslutnings resultat utgör dock inget kassaflöde och ska därför elimineras bland rättelseposterna till internt tillförda medel i koncernens finansieringsanalys. Aktieutdelningar från en intressesammanslutning utgör däremot ett kassaflöde. Eftersom aktieutdelningarna har eliminerats vid sammanställningen av intressesammanslutningarna ska de återföras till verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen genom rättelseposter till internt tillförda medel.

I koncernens balansräkning bokförs andelen av ett intressesamfundets resultat som en ökning av den balanspost där aktierna i intressesamfundet ingår och ett intressesamfundets förlust liksom utdelad dividend som en minskning av samma balanspost. När investeringarnas belopp i finansieringsanalysen beräknas på basis av ändringarna i koncernbalansräkningens poster ska man beakta sådana bokföringsposter bland sådana andelar i intressesammanslutningar som inte inverkar på kassaflödena.

Förändringar i koncernstrukturen presenteras i finansieringsanalysen som kassaflöde för investeringar, med undantag av förändring av likvida medel. Till exempel upptas försäljningspriset för en såld dottersammanslutning i koncernens finansieringsanalys som överlåtelseinkomster bland bestående aktiva, minskade med likvida medel vid försäljningstidpunkten. Förändringen av likvida medel på grund av försäljning av en dottersammanslutning ingår i förändringen av likvida medel för koncernen. Minskningen av övriga egendomsposter och kapitalposter på grund av försäljningen får inte presenteras i finansieringsanalysen som förändring under räkenskapsperioden.

I koncernresultaträkningen beaktas inte latent skatter i verksamhetens kassaflöde, eftersom latent skatter beskriver skatteverkningar under kommande räkenskapsperioder. Förändring av fordringar presenteras på motsvarande sätt i finansieringsanalysens kassaflöde utan förändringar i latent skattefordringar och förändringen i räntefria skulder presenteras utan förändringar i latent skatteskulder.

Schemat för koncernens finansieringsanalys presenteras enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut 729/2021, schemat har också presenterats i bilaga 4

10.4 Noter

Noterna till välfärdsområdets koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslut bör beaktas även i noterna. Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt i 18 och 19 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut (729/2021) och den allmänna anvisningen om noter till välfärdsområdets bokslut av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion. Noterna gällande koncernen kan redovisas

tillsammans med noterna till välfärdsområdets bokslut eller som ett separat avsnitt bland noterna.

I fråga om dottersammanslutningar och välfärdssammanslutningar som sammanställts med ett koncernbokslut ska välfärdsområdet i noterna dessutom ange sammanslutningens namn, företags- och organisationsnummer och ägarandel samt information om sammanslutningens eget kapital och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet. För dottersammanslutningar och välfärdssammanslutningar som inte sammanställts med koncernbokslutet anges motsvarande uppgifter samt grunden för uteslutningen.

I fråga om intressesammanslutningar ska välfärdsområdet i noterna till koncernbokslutet ange namn, företags- och organisationsnummer välfärdsområdeskoncernens ägarandel, den andel av sammanslutningens eget och främmande kapital och av räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet som motsvarar ägarandelen (tillämpning av BokfF 2:9.1 § 1 punkten). Motsvarande uppgifter ska anges också för alla välfärdssammanslutningar i vilka välfärdsområdet är medlem.

10.5 Verksamhetsberättelse

I välfärdsområdets verksamhetsberättelse ska det ingå en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som uppställts av välfärdsområdesfullmäktige har nåtts i välfärdsområdet och välfärdsområdeskoncernen. I verksamhetsberättelsen ska också ges uppgifter om sådana väsentliga omständigheter förknippade med välfärdsområdets och koncernens ekonomi som inte framgår av välfärdsområdets eller koncernens resultat- eller balansräkning eller finansieringsanalys (VälfL 119.1 §.). Koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen ska tillsammans ge en rättvisande bild av välfärdsområdeskoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning enligt väsentlighetsprincipen, med beaktande av de bolagiserade verksamheternas karaktär och omfattning. Handlingar som ingår i eller bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet.

Anvisningar om de uppgifter som ska ingå i verksamhetsberättelsen för ett välfärdsområde som är modersammanslutning ges i den allmänna anvisningen om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för välfärdsområdet av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion.

10.6 Sammanställningsdokument och förvaring av koncernbokslutsmaterial

Koncernbokslutet ska bekräftas genom sammanställningsdokument. I bokföringslagen finns inga uttryckliga bestämmelser om innehållet i dessa dokument. Sammanställningsdokumenten ska upprättas så att sambandet mellan koncernsammanslutningarnas bokslut och koncernens resultaträkning och balansräkning utan svårighet kan konstateras på det sätt som avses i BokfL 2:6 §. Det rekommenderas att verifikationerna som uppkommer i samband med upprättandet av koncernbokslutet numreras som en egen verifikationsserie (s.k. koncernverifikationer). På grund av det krav om noter vilket gäller koncernbokslut kan det vara nödvändigt att också uppgöra verifikationer till noter enligt BokfL 2:5b §.

Sammanställningsdokumenten undertecknas av den som upprättat dem. Sammanställningsdokumenten hör inte till de bokslutsdokument som ska offentliggöras.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med tillhörande noter samt koncernens finansieringsanalys inkluderas i välfärdsområdets balansbok, som bevaras bestående (Riksarkivets beslut RA 158/43/01). Det bokföringsmaterial som uppstått när koncernbokslutet upprättats ska bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång i enlighet med kraven i 6, 7 och 9 § (BokfL 6:19 § och BokfL 2:10.1 §). Övrigt material i samband med koncernbokslutet, såsom dotter- och intressesammanslutningars och välfärdssammanslutningars bokslutsuppgifter samt verifikationer för de korrigeringar som gjorts vid upprättandet av koncernbokslutet, ska bevaras minst 6 år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått ut, på det sätt som avses i BokfL 2:10.2 §.

HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 1

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

HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITASE**VASTAAVAA****PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

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

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen varat
 Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

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

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

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

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**PAKOLLISET VARAUKSET**

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen pääomat
 Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA

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

Lyhytaikainen

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITASE (lyhennetty)

Liite 3

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

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

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

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

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**PAKOLLISET VARAUKSET**

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**VIERAS PÄÄOMA**

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

HYVINVOINTIALUEEN RAHOITUSLASKELMA

Liite 4

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

ESIMERKKI HYVINVOINTIYHTYMÄN JA TYTÄRYHTEISÖN YHDISTELYSTÄ HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN
Hyvinvointialue on konsernin emoyhteisö. Hyvinvointialue omistaa hyvinvointiyhtymästä 18 %, tytäryhteisöstä 90 %:a ja kiinteistötytäryhtiöstä 100 %:a.

Liite 5
 1 (17)

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:

Vuosi 1

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

Erotetaan vähemmistön osuus (10 %) tytäryhteisöstä		<i>Liite 5</i>
		<i>2 (17)</i>
11a)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön tuloksesta	Per Vähemmistöosuudet (tulos) An Vähemmistöosuudet (tase) 1
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) 1
11b)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Osakepääoma An Vähemmistöosuudet (tase) 10
11c)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Vähemmistöosuudet (tase) 14
	Osakkuusyhteisön yhdistely	
	Hyvinvointialueen osuus osakkuusyhteisöstä on 30 %	
12a)	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa oli 700, hankinta-	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Edellisten tilikausien yli-/alijäämä 90
12b)	meno kunnan taseessa 120. Osakkuusyhteisön tilikauden tulos oli 50.	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta) 15
		Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase) 15
Laskukaavat		
7)	Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen erotus	Kiint.tytär- yht:n oma TP konserni
	Poistot suunnitelman mukaan tilikaudella	40 0 40
	Poistot suunnitelman mukaan edellisillä tilikausilla	210 0 210
	Yhteensä	250 0 250
	(Esimerkki laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään poistoja)	
8)	Osakkeiden hankintameno (tytäryhteisö)	250
	Hyvinvointialueen osuus tytäryhteisön osakepääomasta (90 %)	90
	Erotus, Omistuksen eliminointiero	160
9)	Osakkeiden hankintameno (kiinteistötytäryhteisö)	100
	Hyvinvointialueen osuus tytäryhteisön osakepääomasta (100 %)	100
	Erotus	0
10)	Hyvinvointiyhtymäosuuksien hankintameno	774
	Hyvinvointialueen osuus hyvinvointiyhtymän peruspääomasta (18 %)	594
	Erotus, Omistuksen eliminointiero	180
11)	Vähemmistöosuuden erottaminen	
	Tilikauden tuloksesta (tytäryhteisön tilik. tulos * 10 %)	1
	Taseesta	
	Osakepääoma (100 * 10 %)	10
	Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (140 * 10 %)	14
	Yhteensä vähemmistöosuus	25
12)	Hyvinvointialueen osuus osakkuusyhteisöstä 30 %	Josta hyvinvointialueen osuus 30 %
	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa	700 210
	Hankintameno kunnan taseessa	120
	Hankintameno oikaisu	90
	Osakkuusyhteisön tilikauden tulos	50 15
	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden lopussa	750 225

KONSERNITULOSLASKELMA

Vuosi 1

*Liite 5
3 (17)*

	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit									Konserni
	Hyvinvointialue	Hyvinvointi-yhtymä	Hyvinvointi-yhtymästä 18 %	Tytär-yhteisö	Kiinteistötytär-yhteisö	Hyvinvointialue	Hyvinvointi-yhtymä	Tytär-yhteisö	Kiinteistötytär-yhteisö	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I
Toimintatuotot	1200	700	126	190	60 5a)	-200 2)	-72 1)	-15		1289
Toimintakulut	-1400	-450	-81	-40	-30 1)	15				-1464
					2)	72				
Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)					12)	15				15
Toimintakate	-200	250	45	150	30					-160
Valtion rahoitus	1500									1500
Rahoitustuotot ja -kulut	60	-150	-27	-60	-30					-77
Korkotuotot	240				3a-c)	-99				141
Muut rahoitustuotot	20				6)	-20				0
Korkokulut	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218
Muut rahoituskulut										0
Vuosikate	1360	100	18	90	0					1263
Poistot ja arvonalentumiset	-300	-200	-36	-80	5b)	10		7a)	-40	-446
Tilikauden tulos	1060	-100	-18	10	0					817
Vähemmistöosuudet						11a)		-1		-1
Tuloksen oikaisut					5a)	-200				
					5b)	10				
					6)	-20 7a)				-40
					12)	15 11a)				
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	1060	-100	-18	10	0	-195		-1	-40	816

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

KONSERNITASE

Vuosi 1

Liite 5
4 (17)**VASTAAVAA**

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

KONSERNITASE

Vuosi 1

VASTATTAVAA

Liite 5

5 (17)

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

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:Liite 5
6 (17)

Vuosi 2

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

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

Laskukaavat

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

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

KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 5
9 (17)

Vuosi 2

	Hyvinvointi-					Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			Käinteis- töytä- yhteisö	Käinteis- töytä- yhteisö	Konserni
	Hyvinvointialue	Hyvinvointi- yhtymä	Hyvinvointi- yhtymästä 18 %	Tytär- yhteisö	Käinteis- töytä- yhteisö	Hyvinvointialue	Hyvinvointi- yhtymä	Tytär- yhteisö			
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I	
Toimintatuotot	1100	1100	198	600	60	2)	-72 1)	-15		1853	
							6a)	-18			
Toimintakulut	-1700	-600	-108	-120	-30 1)	15				-1871	
					2)	72					
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)					13)	12				12	
Toimintakate	-600	500	90	480	30					-6	
Valtion rahoitus	2050									2050	
Rahoitustuotot ja -kulut	90	-150	-27	-60	-30					-54	
Korkotuotot	240				3a-c)	-99				141	
Muut rahoitustuotot	50				7)	-27				23	
Korkokulut	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218	
Muut rahoituskulut										0	
Vuosikate	1540	350	63	420	0					1990	
Poistot ja arvonalentumiset	-280	-275	-50	-125	5b)	10 8a)	6b)	1	-40	-484	
Tilikauden tulos	1260	75	14	295	0					1507	
Vähemmistöosuudet						12a)		-30		-30	
Tuloksen oikaisut						6a)		-18			
					5b)	10 6b)		1			
					7)	-27 8a)			-40		
					13)	12 12a)		-30			
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	1260	75	14	295	0	-5		-47	-40	1477	

*) Tuloksen oikaisut on esitetty kursiivilla. Jos hyvinvointialue laatii konsernitilinpäätöksen atk-sovelluksella, järjestelmä tekee varsinaisen viennin yhteydessä automaattisesti oikaisut tulokseen, jolloin kirjausten 5b, 6a, 6b, 7, 8a, 12a ja 13 tuloksen oikaisukirjauksia ei tarvitse tehdä. Taulukkolaskentaohjelman avulla toteutetussa yhdistelyssä tuloksen oikaisut on kuitenkin erikseen tehtävä.

KONSERNITASE

Vuosi 2

Liite 5

10 (17)

VASTAAVAA

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

KONSERNITASE

Vuosi 2

VASTATTAVAA

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

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Vuosi 2

	Konserni	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1 990	
Tulorahoituksen korjauserät	<u>-294</u>	1 696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1 500	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	0	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1 210</u>	-290
Toiminnan ja investointien rahavirta yhteensä		1 406
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys		-600
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Korottomien velkojen muutos	<u>1 200</u>	1 200
Rahoituksen rahavirta yhteensä		-203
Rahavarojen muutos		1 203
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4 065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2 862</u>	1 203

Apulaskelmat rahoituslaskelman laadintaan

Oman pääoman muutokset

Vähemmistölle jaettu osinko

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

-3

-3

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

Myynti	Hyvinvointi- yhtymälle	Kon-sernin ulkop.	Yht	Hyvinvointi- yhtymän osuus 18 %
Jäljellä oleva hankintameno	400	600	1000	72
Myyntihinta	500	800	1300	90
Myyntivoitto	100	200	300	18

Hyvinvointiyhtymä poistaa rakennuksen 20 vuodessa, sisäisen katteen poisto 1

HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 5
15 (17)

	1.1.-31.12.2023	1.1.-31.12.2022
Toimintatuotot	1 853	1 289
Toimintakulut	-1 871	-1 464
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta	12	15
Toimintakate	-6	-160
Valtion rahoitus	2 050	1 740
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	141	141
Muut rahoitustuotot	23	0
Korkokulut	-218	-54
Vuosikate	1 990	1 503
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-484	-446
Tilikauden tulos	1 507	1 057
Vähemmistöosuudet	-30	-1
Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056

HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITASE

Liite 5
16 (17)

VASTAAVAA	2023		2022		VASTATTAVAA	2023		2022	
PYSYVÄT VASTAAVAT	16 528	15 827	OMA PÄÄOMA		10 825	9 348			
Aineettomat hyödykkeet	105	150	Peruspääoma		7 200	7 200			
Muut pitkävaikutteiset menot	105	150	Omat rahastot		1 000	1 000			
Aineelliset hyödykkeet	14 984	14 850	Edellisten tilikausien ylijäämä		1 148	92			
Maa- ja vesialueet	854	854	Tilikauden ylijäämä		1 477	1 056			
Rakennukset	8 421	8 100	VÄHEMMISTÖOSUUDET		52	25			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	2 963	3 072	PAKOLLISET VARAUKSET		800	800			
Koneet ja kalusto	2 746	2 824	Muut pakolliset varaukset		800	800			
Sijoitukset	1 439	827	TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT		100	100			
Osakkuusyhteisöosuudet	237	225	VIERAS PÄÄOMA		13 924	13 524			
Muut osakkeet ja osuudet	156	156	Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma		4 890	5 690			
Muut lainasaamiset	1 046	446	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma		1 736	1 736			
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	100	100	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma		7 298	6 098			
VAIHTUVAT VASTAAVAT	9 073	7 870	VASTATTAVAA YHTEENSÄ		25 701	23 797			
Vaihto-omaisuus	600	600							
Saamiset	3 608	3 608							
Lyhytaikaiset saamiset	3 608	3 608							
Rahoitusarvopaperit	800	800							
Rahat ja pankkisaamiset	4 065	2 862							
VASTAAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797							

HYVINVOINTIALUEKONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 5
17 (17)

	1.1.-31.12.2022	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1990	
Tulorahoituksen korjauserät	<u>-294</u>	1696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1500	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1210</u>	<u>-290</u>
Toiminnan ja investointien rahavirta		1406
 Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	<u>-600</u>	-600
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	<u>-800</u>	-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Korottomien velkojen muutos	<u>1200</u>	<u>1200</u>
Rahoituksen rahavirta		-203
 Rahavarojen muutos		1203
 Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2862</u>	1203

HANKITUN TYTÄRYHTEISÖN OMISTUKSEN ELIMINOINTI

Liite 6

Hyvinvointialue on ostanut 60 % tytäryhteisön osakkeista tilikaudella

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

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

1) Omistuksen eliminointi

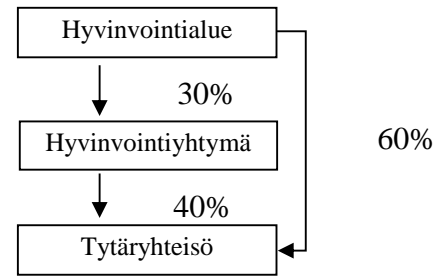
peruspääomasta (osakepääomasta) vähennetään omistusosuutta vastaava määrä 12 000 edellisten tilikausien yli-/alijäämästä vähennetään omistusosuutta vastaava määrä, tässä edellisiltä tilikausilta on alijäämää, minkä vuoksi eliminointi on plusmerkkinen 300 tilikaudella hankitun yhteisön osalta eliminointiero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

2) Vähemmistöosuuden erottaminen

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

HYVINVOINTIALUEEN JA HYVINVOINTIYHTYMÄN YHDESSÄ OMISTAMAN TYTÄRYHTEISON OMISTUKSEN ELIMINOINTI *Lute / 1 (2)*

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



Hyvinvointiyhtymän omistuksen eliminointi

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

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

TASE	Hyvinvointialue	Hyvinvointi- yhtymä	Osuus hyvinvointi- yhtymästä 30 %	Tytär- yhteisö	Elimi- noinnit	Konserni
VASTAAVAA						
PYSYVÄT VASTAAVAT						
Aineelliset hyödykkeet						
Rakennukset				200		200
Sijoitukset						
Hyvinvointiyhtymäosuudet	30			1)	-30	0
Osakkeet ja osuudet	120	80	24	2)	-120	0
				3)	-24	
VAIHTUVAT VASTAAVAT						
Saamiset	40	30	9	20		69
	190	110	24	220	-174	269
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Peruspääoma	140	80	24	200 1)	-24	140
				2)	-120	
				3)	-24	
				4)	-56	
Edellisten tilikausien ylijäämä				1)	-6	-6
VÄHEMMISTÖOSUUDET				4)	56	56
VIERAS PÄÄOMA						
Lyhytaikainen vieras pääoma	50	30	9	20		79
	190	110	24	220	-174	269

POISTO-OIKAISU JA VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN

Liite 8

Hyvinvointialueen osuus tytäryhteisöstä	60 %
Vähemmistöosuus	40 %

	Hyvinvointialueen	Tytär- yhteisö	Omist. elim.	Poisto- oikaisu	Vähemm- is- töosuus	Konserni
KONSERNITASE						
VASTAAVAA						
PYSYVÄT VASTAAVAT						
Rakennukset		2 000		-1 000		1 000
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet	500		-500			0
VAIHTUVAT VASTAAVAT	1 000					1 000
	1 500	2 000	-500	-1 000		2 000
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Peruspääoma	1 500	800	-480		-320	1 500
Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)		70	-20	-950	312	-588
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		30		-50	8	-12
VÄHEMMISTÖOSUUDET						
VIERAS PÄÄOMA		1 100				1 100
	1 500	2 000	-500	-1 000	0	2 000

Osakkeiden hankintameno hyvinvointialueen tasee:	500
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta (60 %)	480
Omistuksen eliminointiero	20

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

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

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

POISTOERON JA VAPAAEHTOISTEN TAI VEROTUSPERUSTEISTEN VARAUSTEN KÄSITTELY

Hyvinvointialue on ostanut 90 % tytäryhteisön osakkeista aikaisemmilla tilikausilla

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

Vähemmistöosuus 10 %

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vähemmistöosuuden erottaminen poistoeron palauttamisen jälkeen Tilikauden tuloksesta

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

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

OSAKKUUSYHTEISÖN YHDISTELY HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN Liite 10

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

Osakkuusyhteisön yhdistely hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen

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

Yhdistelylaskelmat

TULOSLASKELMA	Hyvinvointialue	Yhdistely ja eliminoinnit	Konserni-tilinpäätös
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	0 2)		400 400
Muut rahoitustuotot	80 3)		-80 0
Tilikauden tulos	80		320 400
Tilikauden tuloksen oikaisut	2)		400
	3)		-80
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	80		320 400
<hr/>			
TASE			
VASTAAVAA			
Tytäryhteisöosakkeet			
Osakkuusyhteisöosuudet	3 500 1)		-700 3 120
	2)		400
	3)		-80
	3 500		-380 3 120
<hr/>			
VASTATTAVAA			
OMA PÄÄOMA			
Peruspääoma	3 420		3 420
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	1)		-700
Tilikauden yli-/alijäämä	80 2)		400
	3)		-80
	3 500		-380 3 120
<hr/>			

BEHANDLINGEN AV ÄNDRINGAR I KONCERNSTRUKTUREN

Bilaga 11

1 (20)

Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)

Ett välfärdsområde har under en tidigare räkenskapsperiod grundat ett dotterbolag. Ett aktiekapital på 1 000 har placerats i bolaget.

I början av räkenskapsperioden säljer välfärdsområdet aktierna i dotterbolaget till ett pris på 1 500. Vid försäljningstidpunkten har dotterbolaget följande eget kapital:

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	<u>350</u>
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	<u>1 350</u>

Koncernbalansen före försäljningen (s.k. försäljningsbalans) är den följande:

	Välfärdsområ de	Dotter	Elimine ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva totalt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva totalt	3000	1800	-1000	3800

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur välfärdsområdets synvinkel, skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Överlåtelsevinst i välfärdsområdets resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 500
Aktiernas bokföringsvärde	<u>-1 000</u>
Överlåtelsevinst	<u>500</u>

	Välfärdsomr åde	Dotter	Eliminer ing	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	3500

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 150 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskott från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 350. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolaget under tiden i koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Differens
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från föregående räkenskapsperioder	350	0	-350
Räkenskapsperiodens överskott	0	500	500
Totalt	1350	1500	150

Välfärdsområdets överlåtelsevinst rättas så att den blir koncernens försäljningsvinst med följande kontoföring:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Välfärdsområde	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500		-350	150
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-350	150
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	3500
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000

Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	500		-350	150
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder inte har minskat och att räkenskapsperiodens överskott visar rätt belopp på överlåtelsevinsten för koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljning en	Differens
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från föregående räkenskapsperioder	350	350	0
Räkenskapsperiodens överskott	0	150	150
Totalt	1350	1500	150

Kontroll:

Överlåtelsevinst för välfärdsområdet	500
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350
Försäljningsvinst för koncernen	150

Om dotterbolaget säljs mitt under räkenskapsperioden, ska dotterbolagets resultaträkning sammanställas med koncernbokslutet ända till försäljningstidpunkten. Resultatet enligt dotterbolagets resultaträkning överförs med motsatt förtecken till den post i koncernresultaträkningen där vinsten eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget ingår. Vinsten på eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget blir då fördelad på räkenskapsperiodens resultat och försäljningsvinst eller -förlust. Vid försäljning av ett oväsentligt dotterbolag kan försäljningen antas ha skett i början av räkenskapsperioden, varvid dotterbolagets resultat inte sammanställs under den räkenskapsperiod då dotterbolaget säljs.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av det sålda bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med försäljningen av dotterbolaget uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel. Syftet med rättelserna är att försäljningspriset på aktier i en dottersammanslutning, minskat med dottersammanslutningens likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

Om vi förmodar att dotterbolagets övriga aktiva består av bestående aktiva 1 600 och likvida medel 200, skulle en finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringarna i balansräkningen utan rättelser bli den följande:

	Koncern
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	150
Rättelseposter till internt tillförda medel	-150
Investeringarnas kassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	1750
Minskning av långfristiga lån	-450
Finansieringens kassaflöde	-450
Förändring av likvida medel	1300

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelsevinst, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Rättelseposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 1 600, som överförts utanför koncernen, och koncernens överlåtelsevinst på 150. Som minskning av utlåningen uppges lån på 450, som inte längre hör till koncernen efter att dotterbolaget såldes. I förändringen av likvida medel ingår förändringen av välfärdsområdets likvida medel 1500, minskad med det sålda dotterbolagets likvida medel 200.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av de förändringar som inverkar på de likvida medlen ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde till följd av förändringen då egendoms- och skuldposter som hört till dotterbolaget inte längre hör till koncernen. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva blir nettoförsäljningspriset 1 300 (försäljningspriset 1 500 minskat med det sålda bolagets likvida medel 200). Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen. Förändringar i fordringar och skulder som beror på förändringar i koncernstrukturen ska alltså inte presenteras som investeringarnas kassaflöde i finansieringsanalysen.

	Koncern	Rättelse	Totalt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	150		150
Rättelseposter till internt tillförda medel	-150		-150
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750	-450	1300
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	1750	-450	1300
Minskning av långfristiga lån	-450	+450	0
Finansieringens kassaflöde	-450	+450	0
Förändring av likvida medel	1300		1300

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka det sålda bolaget hade motsvarande fordringar eller skulder vid försäljningstidpunkten.

Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)

Utöver det som nämnts i föregående exempel, förmodar vi att det på grund av skillnaden mellan de gjorda avskrivningarna och avskrivningarna enligt plan har bokförts avskrivningsrättelser på 200 rörande dottersammanslutningens byggnader i koncernbeslutet (i övrigt samma uppgifter som i exempel 1 som gällde dotterbolagsförsäljning).

Dotterbolagets rättade egna kapital är det följande vid försäljningstidpunkten

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350
Avskrivningsrättelse	-200
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	1150

Koncernbalansen före försäljningen (s.k. försäljningsbalans) är den följande:

	Välfärdsområ de	Dotter	Elimine ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800	-200	3600
Aktiva totalt	3000	1800	-1200	3600
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350	-200	150
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva totalt	3000	1800	-1200	3600

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur välfärdsområdets synvinkel, skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Överlåtelsevinst i välfärdsområdets resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 500
Aktiernas bokföringsvärde	-1 000
Överlåtelsevinst	500

	Välfärdsområ de	Dotter	Elimineri ng	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500

Aktiva totalt	3500	0	0	3500
---------------	------	---	---	------

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 350 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskott från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 150. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolaget under tiden i koncernen och av att ingen rättelseavskrivning bokförts efter försäljningen.

Välfärdsområdets överlåtelsevinst rättas så att den blir koncernens försäljningsvinst med följande kontoföring:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 150

I rättelsen beaktas dotterbolagets vinster eller förluster från tidigare räkenskapsperioder och avskrivningsrättelsen.

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Välfärdsområde	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500		-150	350
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-150	350
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	3500
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			150	150
Räkenskapsperiodens överskott	500		-150	350
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

Kontroll:

Överlåtelsevinst för välfärdsområdet	500	
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350	
Avskrivningsrättelse som bokförts på dotterbolagets byggnader		+200
Försäljningsvinst för koncernen	350	

Om avskrivningsrättelser har bokförts på dotterbolagets byggnader under tidigare räkenskapsperioder, blir koncernens försäljningsvinst större eller försäljningsförlusten mindre.

I finansieringsanalysen blir försäljningsvinsten i årsbidraget och i rättelseposterna till internt tillförda medel i avvikelse från det första exemplet 350 (posterna eliminerar varandra i verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen). Till övriga delar upprättas finansieringsanalysen enligt exempel 1.

Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)

Ett dotterbolag som ett välfärdsområde förvärvat för 1 000 upplöses och tillgångarna överförs till välfärdsområdet enligt bokföringsvärdena. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Välfärdsområ de	Dotter	Elimine ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva totalt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva totalt	3000	1800	-1000	3800

När dotterbolaget upplöses och tillgångs- och skuldposterna överförs till välfärdsområdet, uppkommer följande upplösningsvinst:

Egendomsposter som överförs	1800	
Skulder som överförs		-450
Aktiernas anskaffningsutgift	<u>-1000</u>	
Vinst	<u>350</u>	

Om vi förmodar att upplösningen av bolaget är välfärdsområdets enda affärshändelse, blir koncernbokslutet efter upplösningen utan elimineringar det följande:

	Välfärdsområ de	Dotter	Elimine ring	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	350			350
Räkenskapsperiodens resultat	350	0	0	350
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3800			3800
Aktiva totalt	3800	0	0	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				
Räkenskapsperiodens överskott	350			350
Främmande kapital	2450	0	0	2450
Passiva totalt	3800	0	0	3800

När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 350 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna). Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Älfärdsområde	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Övriga verksamhetsintäkter	350		-350	0
Räkenskapsperiodens resultat	350	0	-350	0
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	3800			3800
Aktiva totalt	3800	0	0	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	350		-350	0
Främmande kapital	2450	0		2450
Passiva totalt	3800	0	0	3800

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättningen på samma sätt som tidigare.

Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)

Ett dotterbolag som ett välfärdsområde förvärvat för 1 000 upplöses och tillgångarna överförs till välfärdsområdet. Egendomen vid överföringen värderas till sitt verkliga värde. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Wälfärdsområde	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva totalt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva totalt	3000	1800	-1000	3800

Till dotterbolagets bestående aktiva hör en byggnad, vars bokföringsvärde är 500, men verkliga värde är 700. När dotterbolaget upplöses, uppstår följande upplösningresultat:

Dotterbolagets eget kapital	1 350
Rättelse av den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden till det sannolika överlåtelsepriset	<u>200</u>
Mottagen utdelning, netto	1 550
Aktiernas anskaffningsutgift	<u>-1000</u>
Upplösningvinst	<u>550</u>

Vi förmodar att upplösningen är en affärshändelse för välfärdsområdet och att det upplösta bolaget inte har affärshändelser. I så fall ser koncernbeslutet utan elimineringar ut som följande:

	Välfärdsområde	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	550			550
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	0	550
Eget kapital				
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	4000			4000
Aktiva totalt	4000	0	0	4000
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000

Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	550			550
Främmande kapital	2450	0	0	2450
Passiva totalt	4000	0	0	4000

När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 550 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna) Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- byggnaden som överförs från dotterbolaget har ur koncernens synvinkel värderats för högt i välfärdsområdets balansräkning till ett belopp på 200. Denna internvinst för koncernen ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

	per Verksamhetsintäkter 550 an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350		an Övriga aktiva (Byggnader) 200	
	Välfärdsomr åde	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	550		-550	0
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	-550	0
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	4000		-200	3800
Aktiva totalt	4000	0	-200	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	550	0	-550	0
Främmande kapital	2450			2450
Passiva totalt	4000	0	-200	3800

Om välfärdsområdet hade periodiserat förlusten/vinsten av upplösningen på flera år, skulle rättelserna på motsvarande sätt hänföras till den aktiverade förlusten/vinsten av försäljningen och till de avskrivningar/inkomstföringar som gäller den.

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättningen på samma sätt som tidigare.

Exempel på hur en förändring i ägarandelen i välfärdssammanslutningen behandlas i koncernbokslutet

Ett välfärdsområde har tidigare varit medlem i en välfärdssammanslutning med en andel på 30 %. Sammanslutningens grundkapital är sammanlagt 1 000, varav välfärdsområdets andel varit 300.

Ytterligare ett välfärdsområde ansluter sig till välfärdssammanslutningen i början av räkenskapsperioden. Sammanslutningens grundkapital höjs då med 200. Det nya medlemsvälfärdsområdet betalar höjningen av grundkapitalet i pengar. Välfärdssammanslutningens balansräkning var i föregående bokslut följande:

Bestående aktiva	1500
Kassa och bank	<u>500</u>
Aktiva total	<u>2 000</u>
Grundkapital	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	200
Långfristiga lån	<u>800</u>
Passiva totalt	<u>2 000</u>

Före ändringen hade välfärdsområdet följande koncernbalansräkning, då 30 % av välfärdssammanslutningen sammanställdes:

	Välfärdsområde	Välfärdssammanslutning (andel)	Eliminering	Koncern totalt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	450		3150
Kassa och bank		150		150
Aktiva totalt	3000	600	-300	3300
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		60		60
Främmande kapital	2000	240		2240
Passiva totalt	3000	600	-300	3300

Välfärdsområdets andel av välfärdssammanslutningen sjunker till 25 % (300 av det nya grundkapitalet 1 200). Välfärdssammanslutningens likvida medel ökar med 200 (25 % av 700 sammanställs med koncernbalansräkningen). Om det inte förekommer andra affärshändelser i välfärdssammanslutningens verksamhet, blir balansräkningen efter det nya medlemsvälfärdsområdet gått med den följande:

	Välfärdsområ- de	Välfärdssam- manslutning (andel)	Elimine- ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
Aktiva totalt	3000	550	-300	3250
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		50		50
Främmande kapital	2000	200		2200
Passiva totalt	3000	550	-300	3250

Ur koncernbokslutets synvinkel avstår koncernen från en del av ägarandelen i välfärdssammanslutningen utan motprestation och den uppvisar därför förlust. Som överlåtelseförlust för koncernen anges den andel av välfärdssammanslutningens nettoförmögenhet som koncernen gått miste om. Överlåtelseförlusten ska anges i koncernresultaträkningen som kostnad för räkenskapsperioden. Motsvarande rättelse tas upp på kontot Överskott från tidigare räkenskapsperioder enligt följande:

per Verksamhetskostnader an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 10

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Välfärdsområ- de	Välfärdssam- manslutning (andel)	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Verksamhetskostnader	-500		-10	-510
Räkenskapsperiodens överskott	0	0	-10	-10
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
Aktiva totalt	3000	550	-300	3250
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		50	10	60
Räkenskapsperiodens överskott (undersk.)	0	0	-10	-10

Främmande kapital	2000	200		2200
Passiva totalt	3000	0	-300	3250

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder är det samma (60) och att räkenskapsperiodens underskott utvisar beloppet på det egna kapital som förlorats ur koncernens synvinkel.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av egendoms- och skuldposterna till följd av förändringen i ägarandelen i välfärdssammanslutningen som förändring under räkenskapsperioden, till exempel som låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med förändringen i ägarandelen i välfärdssammanslutningen uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel.

En finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringarna i balansräkningen skulle utan rättelser bli följande:

	Koncern
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	-10
Rättelseposter till internt tillförda medel	+10
Investeringarnas kassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65
<hr/>	<hr/>
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	65
<hr/>	<hr/>
Minskning av långfristiga lån	-40
Finansieringens kassaflöde	-40
<hr/>	<hr/>
Förändring av likvida medel	25

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelseförlust, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Korrektivposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 75, som överförts utanför koncernen, och koncernens överlåtelseförlust på -10. Som minskning av utlåningen uppges lån på 40, som inte längre hör till koncernen efter att ägarandelen i välfärdssammanslutningen minskat. Förändring av likvida medel består efter förändringen i ägarandelen i välfärdssammanslutningen av likvida medel som hör till koncernen.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av förändringarna i likvida medel ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde med anledning av de egendoms- och skuldposter som inte längre hör till koncernen efter förändringen i ägarandelen i välfärdssammanslutningen. Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen.

	Koncern	Rättelse	Totalt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	-10		-10
Rättelseposter till internt tillförda medel	+10		+10
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65	-40	25
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	65	-40	25
Minskning av långfristiga lån	-40	+40	0
Finansieringens kassaflöde	-40	+40	0
Förändring av likvida medel	25		25

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka välfärdssammanslutningen hade motsvarande fordringar eller skulder innan förändringen i ägarandelen.

Exempel på hur en dottersammanslutning ändras till en intressesammanslutning

Ett välfärdsområde har inrättat en dottersammanslutning, och välfärdsområdets ägarandel är 100 %. Välfärdsområdet säljer en andel på 60 % av dottersammanslutningen, varigenom den nya ägarandelen är 40 %. Försäljningspriset är 1 100 och anskaffningsutgiften för aktierna 1 000.

Före försäljningen:

BALANSRÄKNING	Välfärdsområde	Dottersammanslutning	Elimineringar	Koncern
Aktiva				
Bestående aktiva		1700		1700
Aktier	1 000		-1 000	0
Likvida medel	2 000	100		2 100
Aktiva totalt	3 000	1 800	-1 000	3 800
Passiva				
Grundkapital	1 000	1 000	-1 000	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2 000	450		2 450
Passiva totalt	3 000	1 800	-1 000	3 800

Överlåtelsevinst i välfärdsområdets resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 100
Aktiernas bokföringsvärde	<u>600</u> (60 % * 1 000)
Överlåtelsevinst	500

Sammanställning av intressesammanslutningen:

Sammanställning av intressesammanslutningen får inte leda till en tidigare ändring i eget kapital för räkenskapsperioden.

Aktiernas anskaffningsutgift 40 % * 1 000	400
Andel av det egna kapitalet 1.1 40 % * 350	140

Förändringen i det egna kapitalet returneras till föregående räkenskapsperioder med upptagningen:

Andelar i intressesammanslutningen an	Överskott från tidigare räkenskapsperioder	140
---------------------------------------	--	-----

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 290 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskott från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 210. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolaget under tiden i koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Differens
Grundkapital	1 000	1 000	0
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350	140	-210

Räkenskapsperiodens överskott	0	500	500
Totalt	1 350	1 640	290

Koncernens överlåtelsevinst är inte den samma som välfärdsområdets överlåtelsevinst. Koncernens överlåtelsevinst ska rättas med det belopp (60 %) som överförs från det egna kapitalet (350) ut från koncernen i samband med försäljningen.

Välfärdsområdets överlåtelsevinst	500	
Från det egna kapitalet överförs 60 % till en annan ägare	210	utanför koncernen.
Koncernens överlåtelsevinst	290	

Välfärdsområdets överlåtelsevinst rättas så att den blir koncernens överlåtelsevinst med följande anteckning:

Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 210

Koncernens finansieringsanalys:

I Verksamhetens kassaflöde rättas överlåtelsevinsten så att den överensstämmer med koncernresultaträkningen (rättelseposter till internt tillförda medel som motpost).

Efter försäljningen: (när överlåtelsevinsten och finansieringsanalysen rättas och sammanställning av intressesammanslutningen tas upp för föregående räkenskapsperioder)

RESULTATRÄKNING	Välfärdsområde	Elimineringar	Koncern
Övriga verksamhetsintäkter	500	-210	290
Räkenskapsperiodens överskott	500	-210	290

BALANSRÄKNING

Aktiva

Intressesammanslutningsandelar	400	140	540
Kassa och bank	1 100		1 100

Passiva

Grundkapital	1 000		1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		210	140
Räkenskapsperiodens överskott	500	-210	290

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av det sålda bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med försäljningen av dotterbolaget uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel. Syftet med rättelserna är att försäljningspriset på aktier i en dottersammanslutning, minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

Bilaga 11
18 (20)

	Välfärdsområde	Dottersammanslutning	Elimineringar	Korrigeringar	Koncern
FINANSIERINGSANALYS					
Verksamhetens kassaflöde					
Årsbidrag	500		-210		290
Rättelseposter till internt tillförda medel	-500		210		-290
Investeringarnas kassaflöde					
Överlåtelseinkomster av bestående aktiva	1 100	1 700		-1 350 -450	1 000
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	1 100	1 700	0	-1 350 -450	1 000
Förändringar i eget kapital		-1 350		1 350	
Minskning av långfristiga lån		-450		450	
Finansieringens kassaflöde		-1 800		1 350 450	
Förändring av likvida medel	1 100	-100			1 000

Avstämning:

Förändring av koncernens likvida medel

Koncernens likvida medel 31.12	3 100
Koncernens likvida medel 1.1	<u>-2 100</u>
	1 000

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelsevinst, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Rättelseposter till internt tillförda medel. Överlåtelseinkomster av bestående aktiva i kolumnen för dottersammanslutningen bildas av de bestående aktiva 1 700, som överförts från koncernen till en annan ägare. Som minskning av utlåningen uppges lån på 450, som inte längre hör till koncernen efter att dotterbolaget såldes. I förändringen av likvida medel ingår förändringen av välfärdsområdets likvida medel 1100, minskad med det sålda dotterbolagets likvida medel 100.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av de förändringar som inverkar på de likvida medlen ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde till följd av förändringen då egendoms- och skuldposter som hört till dotterbolaget inte längre hör till koncernen. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva blir nettoförsäljningspriset 1000 (försäljningspriset 1100 minskat med det sålda bolagets likvida medel 100). Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen. Förändringar i eget kapital, fordringar och främmande kapital som beror på förändringar i koncernstrukturen ska alltså inte presenteras som investeringarnas kassaflöde i finansieringsanalysen.

Exempel på hur en intressesammanslutning ändras till en dottersammanslutning

Ett välfärdsområde har haft en intressesammanslutning i vilken det haft en ägarandel på 40 %. Anskaffningsutgiften för aktierna har varit 400. Under räkenskapsperioden köper välfärdsområdet fler aktier i intressesammanslutningen med 700, varigenom innehavet stiger till 100 % och intressesammanslutningen ändras till en dottersammanslutning.

Intressesammanslutningen eget kapital och välfärdsområdets andel av det (enligt det tidigare innehavet):

			40 %	
Aktiekapital	1 000	400		
Föregående räkenskapsperioders resultat			350	<u>140</u>
			540	

Dottersammanslutningens eget kapital och välfärdsområdets andel av det (enligt det nya innehavet):

			100 %	
Aktiekapital	1 000	1 000		
Föregående räkenskapsperioders resultat			350	<u>350</u>
			1 350	

Aktier i dottersammanslutningen har skaffats i två rater:

	Anskaffningsutgift
40 %	400
60 %	<u>700</u>
	1 100

Elimineringsdifferensen för koncernens nya innehav blir differensen mellan köpesumman och det förvärvade egna kapitalet.

Eliminering av innehavet:

Anskaffningspris	700
Köpt eget kapital (60 % * 1350)	<u>810</u>
Elimineringsdifferens	110

Det resultat på 140 som tidigare flutit in för koncernen ska redovisas som överskott från tidigare räkenskapsperioder.

			Dottersammanslutning	Eliminering av	
	Koncern			innehav	
Aktiekapital	1 000	-1 000	0		
Föregående räkenskapsperioders resultat			350	-210	140
Räkenskapsperiodens resultat				110	110

Nedan har eliminering av innehav presenterats jämte kontoföringsanteckningar:

Aktiekapital an Andelar i dottersammanslutningen (som intressesammanslutning sammanställt 40 %*1000)	400
Aktiekapital an andelar i dottersammanslutningen (den nya förvärvade andelen 60 %*1000)	600
Föregående räkenskapsperioders resultat an andelar i dottersammanslutningen (den nya förvärvade andelen av resultatet 60 %*350)	210
Dottersammanslutningsandelar an elimineringsdifferens (anskaffningsutgiften för de nya aktierna	
700 - den nya förvärvade andelen av det egna kapitalet 600 + 210)	<u>-110</u>
	1 100

Bolagets balansräkning i slutet av räkenskapsperioden

BALANSRÄKNING	Dottersammanslutning
Aktiva	
Bestående aktiva	1700
Likvida medel	100
<hr/> Aktiva totalt	<hr/> 1 800
Passiva	
Aktiekapital	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350
Främmande kapital	450
<hr/> Passiva totalt	<hr/> 1 800

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns ökningen av det förvärvade bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneökning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att den ökning i egendoms- och skuldposter vilken ägt rum i samband med tilläggsförvärvet uppges som en investeringsutgift, med undantag för ändringen i de likvida medlen. Syftet med rättelserna är att anskaffningspriset på aktier som skaffats under räkenskapsperioden, minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

Exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag med koncernbokslutet

Ett ömsesidigt fastighetsbolag kan i undantagsfall sammanställas med koncernbokslutet med den förenklade metoden till exempel i en situation där skuldmängden för ett ömsesidigt fastighetsbolag inte fördelar sig jämnt mellan ägarna eller då en underkoncern använt ett motsvarande tillvägagångssätt. I detta exempel har ett välfärdsområde skaffat ett innehav på 60 % av ett ömsesidigt fastighetsbolag. Anskaffningspriset har varit 10 000 euro och det förvärvade bolagets balansräkning har presenterats nedan.

Markområden		3 500
Byggnader	8 000	
Likvida medel		<u>500</u>
Totalt	12 000	
Aktiekapital	6 000	
Byggnadsfond	3 600	
Vinstmedel	0	
Skuld	<u>2 400</u>	
Totalt	12 000	

Skuldandelen är skuld som i sin helhet för till minoriteten. Anskaffningen har ägt rum under räkenskapsperiodens första dag. Räkenskapsperiodens resultaträkning har blivit den följande.

Vederlag	2 000	
Kostnader	2 000	
Räkenskapsperiodens resultat		0

Koncernens beräkning av anskaffningsutgiften är den följande:

Anskaffningspris	10 000
Förvärvat eget kapital	-3 600 (60 % av aktiekapitalet)
Byggnadsfond	-3 600 (i detta exempel i sin helhet betald av välfärdsområdet)
Differens vid eliminering av innehav	2 800

Välfärdsområdets andel av vederlagen har varit 1 200

Annan egendom är byggnader och markområden har behandlats som nettotillgångar i beräkningen. Presentation av varje balansrad på en egen rad skulle ge en felaktig bild av koncernens förmögenhetsställning i den meningen att balansräkningen i så fall skulle innehålla sådana egendomsposter som i praktiken inte omfattas av koncernens bestämmande inflytande. Till exempel är en andel av de likvida medlen som motsvarar koncernens ägarandel inte direkt tillgänglig för koncernen, och därför ska denna post i koncernbalansräkningen inte uppges i de likvida medlen, utan posten ska uppges som andel av samföretag i övriga aktier och andelar i koncernbalansräkningen. I exempelberäkningen har koncernens andel av övriga aktiva (60 % * 500 = 300) överförts till Övriga aktier och andelar. På motsvarande sätt skulle övriga balansposter presenteras i Övriga aktier och andelar (netto, det vill säga som differensen mellan egendoms- och kapitalposter).

Följande beräkning illustrerar de sammanställnings- och elimineringsbokföringar som ska göras i koncernbalansräkningen.

	Hyvinvointialue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Omistuksen eliminointi	Muiden omistajien osuuden vähentäminen 40 %	Omaisuus- ja velkaerien siirto	Konserni yhteensä
Maa-alue		3 500		-1 400		2 100
Rakennus		8 000		-3 200		4 800
Tytäryhteisöosakkeet	10 000		-10 000	0		0
Muut osakkeet ja osuudet					300	300
Muut vastaavat		500		-200	-300	0
Vastaavaa yhteensä	10 000	12 000	-10 000	-4 800		7 200
Oma pääoma						
Peruspääoma	10 000	6 000	-3 600	-2 400		10 000
Rakennusrahasto		3 600	-3 600			0
Tilikauden yli- tai alijäämä			-2 800			-2 800
Vieras pääoma		2 400		-2 400		0
Vastattavaa yhteensä	10 000	12 000	-10 000	-4 800		7 200

I koncernens resultaträkning görs inte elimineringsavskrivningar. De vederlag som fastighetsbolaget tagit ut i koncernens resultaträkning är kostnader till rätt belopp i det fallet att fastighetsbolagets resultat är noll. Eventuell vinst eller förlust för fastighetsbolaget beaktas separat enligt innehavet i enlighet med väsentlighetsprincipen. Andelen av vinsterna eller förlusterna presenteras i verksamhetskostnaderna som en rättelse av vederlagen.

I samband med sammanställningen med koncernbokslutet rättas bokföringsvärdena för materiella tillgångar hos en fastighetssammanslutning så att de motsvarar värdena uträknade enligt avskrivningsplanen. En avskrivningsrättelse ska göras också då välfärdsområdet tillämpar det alternativa så kallade förenklade förfaringsättet i sammanställningen med det ömsesidiga fastighetsbolaget.

Nedan presenterade exempel på avskrivningsrättelser har uppgjorts för enkelhetens skull på så sätt att fastighetsdottersammanslutningen inte alls gjort avskrivningar i sitt eget bokslut. I övrigt är siffrorna de samma som i exemplet ovan.

Esimerkki keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisestä konsernitilinpäätökseen

Konsernin hankintamenolaskelma on seuraavanlainen:

Hankintahinta	10 000
Ostettu oma pääoma	-3 600 (60 % osakepääomasta)
Rakennusrahasto	-3 600 (tässä esimerkissä kokonaisuudessaan kunnan maksama)
Omistuksen eliminointiero	2 800

(Esimerkki laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään poistoja)

Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen erotus	Hyvinvointialueen poistosuunnitelman mukaiset poistot	Kiint.tytär-yhtiön oma TP	Poisto-oikaisun tarve
Poistot suunnitelman mukaan	-400	0	-400
Poistot suunnitelman mukaan edellisillä tilikausilla	-2 100	0	-2 100
Yhteensä	-2 500	0	-2 500

	Hyvinvointialue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Poisto-oikaisu	Konserni
Toimintakulut	0	0	-400	-400
Vuosikate	0	0	-400	-400
Tilikauden tulos	0	0	-400	-400
Tilikauden yli- tai alijäämä	0	0	-400	-400

	Hyvinvointialue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Poisto-oikaisu	Omistuksen eliminointi	Muiden omistajien osuuden vähentäminen 40 %	Omaisuus- ja velkaerien siirto	Konserni yhteensä
Maa-alue		3 500			-1 400		2 100
Rakennus		8 000	-2 500		-2 200		3 300
Tytäryhteisöosakkeet	10 000			-10 000	0		0
Muut osakkeet ja osuudet						300	300
Muut vastaavat		500			-200	-300	0
Vastaavaa yhteensä	10 000	12 000	-2 500	-10 000	-3 800		5 700

Oma pääoma							
Peruspääoma	10 000	6 000		-3 600	-2 400		10 000
Rakennusrahasto		3 600		-3 600			0
Edellisten tilikausien yli- tai alijäämä			-2 100		840		-1 260
Tilikauden yli- tai alijäämä			-400	-2 800	160		-3 040
Vieras pääoma		2 400			-2 400		0

Om koncernens andel av fastighetsbolaget är föremål för skuldandel, är sammanställningen den följande: Det handlar om samma exempel som ovan utan avskrivningsrättelse, men nu har enbart övriga ägare betalat sin skuldandel.

Koncernens anskaffningspris 6 400

Koncernens beräkning av anskaffningsutgiften är den följande:

Anskaffningspris	6 400
Förvärvat eget kapital	-3 600 (60 % av aktiekapitalet)
Byggnadsfond	0 (hör i sin helhet till minoriteten)
Elimineringsdifferens	2 800

Om en koncern betalar finansieringsvederlag som är avsett för avkortning av ett lån, ska detta avräknas från koncernens skuld, oberoende av hur fastighetsbolaget behandlar posten. De facto handlar det om betalning av bolagets skuld. Om fastighetsbolaget bokför posten som en intäkt, ska denna bokföring annulleras för koncernbokslutet och posten ska bokföras som skuld amortering.

	Hyvinvointi- alue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Omistuksen eliminointi	Muiden omistajien osuuden vähentäminen 40 %	Omaisuu- ja velkaerien siirto	Konserni yhteensä
Maa-alue		3500		-1400		2100
Rakennus		8000		-3200		4800
Tytäryhteisöosakke	6400		-6400	0		0
Muut osakkeet ja osuudet				0	300	300
Muut vastaavat		500		-200	-300	0
Vastaavaa yhteensä	6400	12000	-6400	-4800		7200
Oma pääoma						
Peruspääoma	6400	6000	-3600	-2400		6400
Rakennusrahasto		2400		-2400		0
Tilikauden yli- tai alijäämä			-2800			-2800
Vieras pääoma		3600				3600
yhteensä	6400	12000	-6400	-4800		7200