

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO  
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN  
KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

Helsinki  
2022

## YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

## Sisällysluettelo

1	Yleistä.....	5
1.1	Säännökset ja yleisohjeen tarkoitus.....	5
1.2	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.....	6
1.3	Hyvinvointialuekonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet. .....	8
1.4	Konsernitilinpäätöksen tavoitteet.....	10
1.5	Konsernitilinpäätöksen sisältö.....	11
1.6	Tietojenantovelvollisuus.....	12
2	Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt.....	12
2.1	Pääsääntö.....	12
2.2	Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta.....	13
2.3	Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.....	14
3	Laadintaperiaatteet.....	14
3.1	Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet.....	14
3.2	Olenaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa.....	16
3.3	Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä.....	17
3.4	Poistoero ja vapaaehtoiset tai verotuserusteiset varaukset.....	18
3.5	Laskennalliset verovelat ja -saamiset.....	18
4	Konsernin sisäisten erien vähentäminen.....	19
4.1	Yleistä.....	19
4.2	Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat...	19
4.3	Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen.....	19
5	Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi.....	20
5.1	Yleistä.....	20
5.2	Itse perustetun tytäryhteisön omistuksen eliminointi.....	21
5.3	Hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminointi.....	21
5.4	Arvonlennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin.....	22
5.5	Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi.....	23
5.6	Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdisteleminen vaihtoehtoisella tavalla.....	23
6	Hyvinvointiyhtymän yhdisteleminen.....	24
6.1	Hyvinvointiyhtymän yhdistelemisessä noudatettava menettely.....	24
6.2	Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen.....	24
6.3	Omistuksen eliminointi.....	25
7	Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.....	25
7.1	Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus.....	25
7.2	Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely.....	26
7.3	Sisäisten katteiden vähentäminen.....	27
7.4	Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyhteisön tilinpäätös.....	27
8	Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta.....	28
8.1	Yleistä.....	28
8.2	Vähemmistöosuus poistoerosta ja verotuserusteisista varauksista.....	28
8.3	Vähemmistöosuus ja sisäinen kate.....	28
8.4	Välillinen ja kertaantuva vähemmistöosuus.....	29
8.5	Vähemmistöosuus ja erilaiset osakkeet.....	29

8.6	Vähemmistöosuus tappiosta .....	29
8.7	Vähemmistöosuus ja poisto-oikaisu .....	30
9	Konsernirakenteen muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä .....	30
9.1	Yleistä.....	30
9.2	Tytäryhteisön myyminen.....	31
9.3	Tytäryhteisöjen sulautuminen .....	32
10	Konsernituloslaskelma ja -tase, konsernin rahoituslaskelma, liitetiedot, toimintakertomus sekä yhdistelylaskelmat.....	33
10.1	Yleistä.....	33
10.2	Konsernituloslaskelma ja -tase .....	33
10.3	Konsernin rahoituslaskelma .....	34
10.4	Liitetiedot .....	35
10.5	Toimintakertomus .....	36
10.6	Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys.....	36

## LIITTEET

Liite 1	Konsernituloslaskelman kaava .....	38
Liite 2	Konsernitaseen kaava .....	39
Liite 3	Lyhennetyn konsernitaseen kaava.....	40
Liite 4	Konsernin rahoituslaskelman kaava.....	41
Liite 5	Esimerkki hyvinvointiyhtymän ja tytäryhteisön yhdistelystä hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen .....	42
Liite 6	Esimerkki hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminoinnista.....	59
Liite 7	Esimerkki hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän yhteisen tytäryhteisön yhdistelystä.....	60
Liite 8	Esimerkki poisto-oikaisusta ja vähemmistöosuudesta .....	62
Liite 9	Esimerkki poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittelystä.....	63
Liite 10	Esimerkki osakkuusyhteisön yhdistelystä konsernitilinpäätökseen .....	65
Liite 11	Konsernirakenteen muutosten käsittely	66
Liite 12	Esimerkki keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisestä	88

## LYHENTEET

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

# 1 Yleistä

## 1.1 Säännökset ja yleisohjeen tarkoitus

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa säädetään, kirjanpitolakia (laki hyvinvointialueesta 116.1 §). Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä hyvinvointialueen tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosisikatsauksista (laki hyvinvointialueesta 116.2 §). Hyvinvointialuelain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei kuitenkaan sovelleta kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 eikä 3 momenttia, 5 luvun 2 a, 2 b, 4, 5 b eikä 17 §:ää eikä 7 a lukua.

Sellaisen hyvinvointialueen, joka tytäryhteisöineen muodostaa konsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin hyvinvointialueen tilinpäätös. (laki hyvinvointialueesta 118.1 §) Konsernituloslaskelman, konsernin rahoituslaskelman ja konsernitaseen kaavoista sekä konsernitilinpäätöksen liitetietojen sisällöstä säädetään hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetulla valtioneuvoston asetuksella (729/2021).

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain, tilinpäätöstietoja koskevan valtioneuvoston asetuksen sekä hyvinvointialueesta annetun lain kirjanpitoa, tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta (laki hyvinvointialueesta 116.3.§). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamat ohjeet ja lausunnot ovat osa hyvinvointialueiden hyvää kirjanpitolapua. Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Myös hyvinvointiyhtymien konsernitilinpäätös laaditaan tätä ohjetta noudattaen.

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. (laki hyvinvointialueesta 118.2 §)

Hyvinvointiyhtymän tilinpäätös sekä hyvinvointialueiden tai hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän yhteisessä määräysvallassa olevan yhtiön tilinpäätös yhdistellään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen. Tämä koskee myös hyvinvointialueiden ja kuntien yhteisessä määräysvallassa olevaa yhtiötä sekä hyvinvointialueiden ja valtion yhteisessä määräysvallassa olevaa yhtiötä. Sellaisen hyvinvointialueen, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen hyvinvointiyhtymässä tai on edellä tässä kappaleessa tarkoitettun yhtiön osakas, tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. (laki hyvinvointialueesta 118.3 §)

Tässä yleisohjeessa on esitetty viittauksia kirjanpitolautakunnan lausuntoihin ja konsernitilinpäätöksen laadintaa koskevaan yleisohjeeseen sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnille ja kuntayhtymille antamiin lausuntoihin. Yleisohjetta ja lausuntoja voi soveltaa myös hyvinvointialueiden

konsernitilinpäätöksen laadinnassa silloin, kun hyvinvointialueille ei ole annettu omia erillisiä ohjeita.

## 1.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Yhteisö, jossa hyvinvointialueella on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta, on hyvinvointialueen tytäryhteisö. Hyvinvointialue tytäryhteisöineen muodostaa hyvinvointialuekonsernin. (laki hyvinvointialueesta 4.1 §)

Hyvinvointialueesta annetun lain 118 §:n mukaan hyvinvointialueen, joka tytäryhteisöineen muodostaa hyvinvointialuekonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernisuhde perustuu KPL 1:5 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Konsernisuhde voi syntyä äänivallan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee mainitulla perusteella jokaista hyvinvointialuetta, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä.

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

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

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

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

Arvioitaessa konsernisuhteen syntymistä tosiasiallisen määräysvallan perusteella korostuu sisältöpainotteisuus eli asia ennen muotoa -periaate. Tällöin kaikki järjestelyyn liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen.<sup>1</sup>

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

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

Yhdistys tai säätiö on hyvinvointialueen tytäryhteisön asemassa, jos sen sääntöjen tai säädekirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan hyvinvointialueella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan

---

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

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

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

Edellä esitetty koskee vain määräysvallan olemassaolon määrittämistä. Konserniyhdistely tehdään aina tosiasiallisen omistuksen suhteessa. Mikäli osakkeilla on erilainen oikeus voittoon, niin se tulee huomioida vähemmistöosuutta ja konsernille kuuluvaa osuutta laskettaessa ja esitettäessä.

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

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

toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen (määräysvalta).

Sellaisen hyvinvointialueen, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen hyvinvointiyhtymässä, tai on hyvinvointialueiden, hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän, hyvinvointialueen ja kuntien tai hyvinvointialueen ja valtion yhteisessä määräysvallassa olevan yhtiön osakas, tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot laaditaan samoilla periaatteilla kuin konsernitilinpäätös, ja konsernitilinpäätöstä vastaavina tietoina esitetään samat konsernitilinpäätöslaskelmat, liitetiedot ja toimintakertomustiedot kuin konsernitilinpäätöksessä. Kokonaisuudesta käytetään eri nimikettä sen vuoksi, että hyvinvointialuekonserni syntyy ainoastaan silloin, kun hyvinvointialueella on vähintään yksi tytäryhteisö.

### **1.3 Hyvinvointialuekonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet**

#### Hyvinvointialuekonserni

Hyvinvointialuekonserni on määritelty hyvinvointialueesta annetussa laissa kirjanpitolain konsernimääritelmän mukaisesti. Hyvinvointialueesta annetun lain 4 §:n mukaan yhteisö, jossa hyvinvointialueella on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta, on hyvinvointialueen tytäryhteisö. Hyvinvointialue tytäryhteisöineen muodostaa hyvinvointialuekonsernin.

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

#### Emoyhteisö

Konsernitilinpäätöksen laativa hyvinvointialue on hyvinvointialuekonsernin emoyhteisö. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

#### Tytäryhteisö

Hyvinvointialueen tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, hyvinvointiyhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa hyvinvointialueella yksin tai yhdessä muiden hyvinvointialuekonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta.

#### Konserniyhteisö

Konserniyhteisöllä tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa hyvinvointialuetta sekä sen tytäryhteisöä.

#### Hyvinvointiyhtymä

Hyvinvointiyhtymä yhdistellään aina hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen riippumatta siitä, mikä on hyvinvointialueen osuus hyvinvointiyhtymän varoista ja velvoitteista, sekä siitä, miten hyvinvointialueen äänivaltaa on sopimuksilla rajoitettu. Hyvinvointiyhtymä, joka ei ole hyvinvointialueen tytäryhteisö, ei kuulu

hyvinvointialuekonserniin, mutta sen tilinpäätös yhdistellään aina hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen tai konsernitilinpäätöstä vastaaviin tietoihin.

Hyvinvointiyhtymän tilinpäätös yhdistellään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen aina suhteellisella menetelmällä, vaikka hyvinvointialueella olisi määräysvalta hyvinvointiyhtymässä.

#### Omistusyhteisyhteisö

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

#### Osakkuusyhteisö

Osakkuusyhteisö on omistusyhteisyhteisö, jossa konserniyhteisöllä yksin tai yhdessä muiden samaan hyvinvointialuekonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu hyvinvointialuekonserniin. Jollei hyvinvointialue muuta näytä, omistusyhteisyhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos hyvinvointialuekonsernilla on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyhteisön osakkeiden tai osuukien tuottamasta äänimäärästä. Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon mahdollisia äänestysrajoituksia eikä osakkuusyhtyeillä itsellään tai sen tytäryhtyeillä olevia ääniä.

Yli 20 prosentin ääniosuus tuottaa aina osakkuusyhteisöaseman. Tästä ei ole säädetty poikkeusta. Tällaisessa omistuksessa yritystä käsitellään osakkuusyhteisönä, vaikkei kirjanpitovelvollisella olisikaan siinä huomattavaa vaikutusvaltaa.

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

#### Julkisyhteisöjen yhteisessä määräysvallassa olevat yhteisöt (laki hyvinvointialueesta 118.3 §)

Hyvinvointialueesta annetun lain 118.3 § mukaan myös hyvinvointialueiden tai hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän yhteisessä määräysvallassa olevan yhtiön tilinpäätös yhdistellään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen. Sama koskee myös hyvinvointialueiden ja kuntien yhteisessä määräysvallassa olevaa yhtiötä sekä hyvinvointialueiden ja valtion yhteisessä määräysvallassa olevaa yhtiötä.

Julkisyhteisöjen yhteisessä määräysvallassa olevien yhteisöjen yhdistelyn tarkoituksena on osaltaan vaikuttaa hyvinvointialueen taloudesta syntyvään



kokonaiskuvaan. Kokonaiskuvaan ei saa olla olennaista vaikutusta sillä, miten hyvinvointialueiden ja muiden julkisyhteisöjen yhteistoiminta on organisoitu.

#### 1.4 Konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Hyvinvointialueen ja tytäryhteisöjen erillistilinpäätökset eivät välttämättä yksinään anna riittävästi informaatiota hyvinvointialuekonsernin kokonaisuudesta. Konserniyhteisöjen tilinpäätösten laskeminen yhteen sellaisenaan ei kuvaa konsernia taloudellisena kokonaisuutena, koska pelkässä yhteenlaskussa ei huomioida konsernitilinpäätöksen laadintaan keskeisesti liittyviä seikkoja, kuten sisäisten erien ja keskinäisen omistuksen eliminointia tai erilaisten laskentaperiaatteiden yhdenmukaistamista. Oikea ja riittävä kuva hyvinvointialuekonsernin muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta saadaan selville vasta asianmukaisesti laaditulla konsernitilinpäätöksellä. Konsernitilinpäätöksessä siihen yhdisteltäviä yhteisöjä pyritään kuvaamaan siten kuin ne muodostaisivat yhden kirjanpitovelvollisen.

Konserniyhteisöjen lisäksi hyvinvointialueiden palveluja tuottavat merkittävässä määrin myös hyvinvointiyhtymät, jotka eivät ole hyvinvointialueen tytäryhteisön asemassa. Hyvinvointialueiden tilinpäätöstietojen täydellisyyden, vertailtavuuden ja jatkuvuuden turvaamiseksi hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyhteisöjen lisäksi suhteellisena osuutena niiden hyvinvointiyhtymien tilinpäätökset, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella pyritään saamaan hyvinvointialueen toiminnasta ja taloudesta riittävä ja oikea kokonaiskuva myös tilanteessa, jossa hyvinvointialueen palvelutuotantoa ja vastuita on merkittävässä määrin siirretty tytäryhteisöihin ja hyvinvointiyhtymiin. Lisäksi sillä pyritään parantamaan hyvinvointialuekonsernien ja hyvinvointialuekonsernin eri tilikausien välistä vertailtavuutta. Vertailukelpoisuutta edellyttää myös se, että hyvinvointialueesta annetun lain 123 §:n mukaan hyvinvointialueen talouteen liittyvä arviointimenettely voidaan käynnistää muun muassa eräiden konsernitilinpäätöksen tunnuslukujen perustella.

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätös käsittää konsernituloslaskelman, konsernitaseen, konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot.

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

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen hyvinvointiyhtymien sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty,
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen hyvinvointiyhtymien taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana on otettu huomioon,
- hyvinvointialuekonsernin osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omalle rivilleen ja saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta sekä

- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omaksi eräkseen.

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

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

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

### **1.5 Konsernitilinpäätöksen sisältö**

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa niiden hyvinvointiyhtymien tase, tuloslaskelma ja liitetiedot, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

Edellä mainitun lisäksi hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (KPL 6:12 §). Osakkuusyhteisön tietojen yhdistelyssä noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Hyvinvointialueesta annetun lain 118.3 § mukaiset julkisyhteisöjen yhteisessä määräysvallassa olevat yhtiöt yhdistellään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen osakkuusyhteisöjen tavoin silloin, jos yhdistelyllä on vaikutusta konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan.

Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys hyvinvointialuekonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (laki hyvinvointialueesta 118.2 §).

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 6:2.4 §). Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin hyvinvointialueen liitetietoja vastaavat tiedot, konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat tiedot sekä tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat tiedot. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun valtioneuvoston asetuksen (729/2021) ja kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen mukaisesti.

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernituloslaskelma, konsernitase ja konsernin rahoituslaskelma myös edelliseltä tilikaudelta. Konsernitilinpäätöstä ensimmäistä kertaa laadittaessa vertailutietoa ei tarvitse esittää.<sup>2</sup>

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

## 1.6 Tietojenantovelvollisuus

Hyvinvointialueen tytäryhteisön ja hyvinvointiyhtymän sekä 118 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhtiön on annettava aluehallitukselle hyvinvointialuekonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot (laki hyvinvointialueesta 121 §). Hyvinvointialueesta annetun lain säännös tiedonantovelvollisuudesta velvoittaa tytäryhteisön ja hyvinvointiyhtymän hallitusta antamaan muitakin kuin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja. Laajennettua tiedonantovelvollisuutta tulee kuitenkin arvioida tarkoituksessa, onko tieto tarpeellinen hyvinvointialuekonsernin taloudellisen aseman arvioimisessa tai toiminnan tuloksen laskemisessa. Tällainen tieto voi olla esimerkiksi tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen toteutunut, määrältään merkittävä luottotappio tai vahingonkorvausvastuu.

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

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

Jos hyvinvointialueesta on tullut muun yhteisön emoyhteisö, aluehallituksen on viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryhteisön hallitukselle.

## 2 Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt

### 2.1 Pääsääntö

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen tilinpäätökset ja niiden hyvinvointiyhtymien tilinpäätökset, joissa hyvinvointialue on jäsenenä. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi osakkuusyhteisöjen

---

<sup>2</sup> Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä kuntaliitoksen jälkeen (90/2009)

tilinpäätökset jäljempänä luvussa 7 mainitulla tavalla. Hyvinvointialueesta annetun lain 118.3 § mukaiset julkisyhteisöjen yhteisessä määräysvallassa olevat yhtiöt yhdistellään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen osakkuusyhteisöjen tavoin silloin, jos yhdistelyllä on vaikutusta konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan.

## 2.2 Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta

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

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

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

Käytännössä voidaan pienet asunto- ja kiinteistötytäryhteisöt usein jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta. Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee ensisijaisesti kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan. Kun arvioidaan, onko yhdisteltävällä yhteisöllä vaikutusta konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan, on otettava huomioon tulosvaikutteiset kirjaukset, joilla on voi olla vaikutusta oman pääoman määrään, esimerkiksi tarve muuttaa poistot suunnitelman mukaisiksi.

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

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

Esimerkkinä voidaan mainita pantin realisoinnin yhteydessä tilapäiseen omistukseen tullut tytäryhteisö.

Kirjanpitolaissa ei ole tarkemmin määritelty lyhytaikaisen omistuksen kestoa. Arvioinnissa tulee huomioida omistuksen koko kesto aika. Kirjanpitolautakunta katsoo yleisohjeessaan konsernitilinpäätöksen laatimisesta, että lyhytaikaisena omistuksena voidaan pitää korkeintaan 12 kuukauden pituista omistusta. Analyysi tulee tehdä johdon aikomuksesta myydä tytäryritys ulkopuoliselle. Tämä aikomus tulee olla dokumentoituna.

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

Jos konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei poikkeuksellisesti ole saatavissa, voidaan jättää yhdistelemättä esimerkiksi tilikaudella hankittu tytäryhteisö, jonka tilinpäätösperiaatteet poikkeavat niin olennaisesti hyvinvointialueella noudatettavista periaatteista, ettei tytäryhteisön tilinpäätöstietoja

saada määrääjassa tai kohtuullisin kustannuksin konsernitilinpäätöksen edellyttämälle tasolle. Tytäryhteisön tilinpäätöksen laatijan resurssipuutteet eivät kuitenkaan ole peruste yhdistelemättä jättämiselle.

4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla hyvinvointialuetta käyttämästä vaikutusvaltaansa tytär-yhteisössä.

Olennaisen vaikutusvallan menettämisen tytär-yhteisössä tulee perustua viranomaistoimenpiteisiin ja muihin kirjanpitovelvollisesta riippumattomiin tekijöihin (KILA 1699/2003). Esimerkiksi tytäryrityksen konkurssissa emoyhtiö menettää määräys- ja vaikutusvaltansa tytäryhtiöön eikä konkurssiin asetetun tytäryhtiön tilinpäätöstä yhdistellä konsernitilinpäätökseen.

Jos usean edellä kohdassa 1) tarkoitetun tytär-yhteisön tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa hyvinvointialuekonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytär-yhteisöjen tilinpäätökset tai osa niistä yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen (KPL 6:3.2 §). Yhdistelemättä jättämisen edellytykset tulee edellä kohdissa 2)–4) mainituilla perusteilla arvioida konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä kunkin tytär-yhteisön osalta erikseen. Poikkeusmahdollisuutta tulee tulkita suppeasti ja epäselvissä tilanteissa yhdistely tulee tehdä.

Osakkuusyhteisöjen tietojen yhdistelyyn liittyviä poikkeuksia on käsitelty jäljempänä luvussa 7.

Yhdistelemättä jätetyistä tytär-yhteisöistä, hyvinvointiyhtymistä ja osakkuusyhteisöistä on esitettävä hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan asetuksen (729/2021) ja kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa tilinpäätöksen liitetiedoista todetut liitetiedot.

### **2.3 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös**

Hyvinvointialuekonserniin kuuluvan yhteisön, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Hyvinvointialueen tytär-yhteisö tytäryrityksineen muodostaa tällöin ns. alakonsernin.

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

Alakonsernin konsernitilinpäätökseen mahdollisesti sisältyvä osakkuusyhtymisen yhdistely yhdistetään hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen suoraan alakonsernin konsernitilinpäätöksen perusteella.

## **3 Laadintaperiaatteet**

### **3.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet**

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

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

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

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

Jos hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksiä ei ole yhtenäistetty emoyhteisön tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi, on siitä esitettävä perusteltu selostus liitetietona (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021).

Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin hyvinvointialueen tilinpäätös. Hyvinvointialueesta annetun lain 117 §:n mukaan hyvinvointialueen tilikausi on kalenterivuosi, joten konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuotta vastaavaksi tilikaudeksi ja konsernitase päivämäärälle 31.12.

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

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

Hyvinvointialue tai muu hyvinvointialuekonserniin kuuluva yhteisö voi olla jäsenenä yhdistyksessä tai muussa yhteisössä, jossa on mukana myös muita jäseniä.

Tällainen tytäryhteisön asemassa oleva yhteisö, samoin kuin säätiö, yhdistellään hyvinvointialueen konsernitaseeseen kuten tytäryhteisö.

Hyvinvointialueen konsernitase ja -tuloslaskelma laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien yhdistelmänä. Lisäksi konsernitaseeseen ja -tuloslaskelmaan yhdistellään rivi riviltä, peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa, niiden hyvinvointiyhtymien tuloslaskelma ja tase, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

Hyvinvointialue konsernituloslaskelma laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) 14 §:ssä esitetyn kaavan mukaisena.

Hyvinvointialueen konsernitase laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) 16 §:ssä esitetyn kaavan mukaisena. Asetuksen 17 §:n mukaan konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä.

Konsernin rahoituslaskelma laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) 15 §:ssä esitetyn kaavan mukaisena.

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

### **3.2 Olennaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa**

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

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

### 3.3 Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä

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

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

Konsernitilinpäätöksen yhdistelyvaiheessa oikaistaan kiinteistöyhteisön aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot vastaamaan suunnitelman mukaan laskettuja arvoja. Tilikaudelle kohdistuva poistovajaus oikaistaan tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista ja edellisten tilikausien kertynyt poistovajaus edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä). Esimerkki hyvinvointialueen omistaman kiinteistöyhteisön yhdistelemisestä konsernitaseeseen suunnitelman mukaisin poistoin on esitetty liitteessä 5<sup>3</sup>. Poisto-oikaisu tulee tehdä myös, jos hyvinvointialue soveltaa keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisessä yleisohjeen kohdassa 5.6 esitettyä vaihtoehtoista ns. yksinkertaistettua menettelytapaa.

Hyvinvointialuekonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat saa jättää yhdenmukaistamatta, mikäli tytäryhteisö kirjaa omassa kirjanpidossaan hyödykkeen hankintamenon vaikutusaikanaan poistoina kuluksi ennalta vahvistetun suunnitelman mukaan ja poistosuunnitelma vastaa hyödykkeen taloudellista pitoaikaa ja vastaisia tulonodotuksia. Mikäli konserniyhteisö ei ole kirjannut lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja, poistot tulee aina konsernitilinpäätökseen yhdisteltäessä yhdenmukaistaa hyvinvointialueen poistosuunnitelman tai niiden poistoperiaatteiden kanssa, joita hyvinvointialue muutoinkin käyttää hyödykkeiden poistamisessa.<sup>4</sup>

Sellaisen yhteisön, jonka poistoja oikaistaan, tulee ilmoittaa hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tilikauden suunnitelman mukaiset poistot

---

3

Esimerkki:

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

<sup>4</sup> Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 111/2015.



sekä aineellisten hyödykkeiden suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä hyvinvointialueen poistosuunnitelman mukaan, jos poistettavan aineellisten hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseen kannalta ja jos kirjatut poistot poikkeavat olennaisesti hyvinvointialueen suunnitelman mukaisista poistoista. Suunnitelmapoistot lasketaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston hyvinvointialueen suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen mukaan.

### **3.4 Poistoero ja vapaaehtoiset tai verotusperusteiset varaukset**

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän taseessa oleva poistoero ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitilinpäätöksessä omaan pääomaan jaettuna edellisten tilikausien yli-/alijäämiin ja tilikauden yli-/alijäämiin ja niiden muutos konsernituloslaskelmassa tilikauden yli-/alijäämään.<sup>5</sup> Tytäryhteisöjen taseessa olevat poistoeron ja verotusperusteiset varaukset hyvinvointialue merkitsee konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden yli-/alijäämään. Laskennallisten verovelkojen laskemisessa sovelletaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä.

### **3.5 Laskennalliset verovelat ja -saamiset**

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

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

---

<sup>5</sup> Mikäli hyvinvointialueen poistoero ja vapaaehtoiset varaukset johtuvat tuloverotettavasta toiminnasta, myös hyvinvointialueen tase-eristä voidaan kirjata laskennallista verovelkaa.

## **4 Konsernin sisäisten erien vähentäminen**

### **4.1 Yleistä**

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

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

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

Konsernin sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen tai omille vastapuolitunnisteille tms. siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan erottaa muista liiketapahtumista.

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

Konserniyhteisöjen välisistä liiketapahtumista aiheutuneet konserniyhteisöjen tuloslaskelmiin merkityt tuotot ja kulut vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa. Vastaavasti konserniyhteisöjen taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja velat vähennetään konsernitasetta laadittaessa.

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

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

### **4.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen**

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

Olellaiset sisäiset katteet ja niiden muutokset eliminoidaan konserniyhteisöjen välillä kokonaisuudessaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden konserniyhteisöt omistavat yhteisöstä, joka on luovuttanut tai vastaanottanut hyödykkeen, jonka kirjanpitoarvossa on sisäistä katetta. Epäolellaisia negatiivisia sisäisiä katteita ei tarvitse eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin sisällä realisoivat luovutustappion myös konsernitilinpäätöksessä.

Jos hyvinvointialue on yhtiöittänyt toimintaansa ja siinä yhteydessä siirtänyt aineellisia hyödykkeitä kirjanpitoarvoa korkeampaan arvoon, voi aineellisten hyödykkeiden sisäisten katteiden merkitys olla olellaisen suuri. Aineellisiin hyödykkeisiin tai vaihto-omaisuuteen sisältyvät sisäiset katteet voidaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi hyvinvointialuekonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

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

Sisäiset katteet tulee eliminoida samoilla periaatteilla, vaikka yhteisö olisi jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen poikkeussäännöksen kuten lyhytaikaisen omistuksen perusteella. Sisäinen kate voidaan sisällyttää konsernin tulokseen vasta, kun tytäryhteisö on luovutettu konsernin ulkopuolelle. Sellaiset tytäryhteisöt tulee yhdistellä, joilla on vaikutus oikeaan ja riittävään kuvaan konsernin tuloksesta.

## **5 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi**

### **5.1 Yleistä**

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

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen omistuksen eliminointimenetelmä vastaa olellaisilta osin hankintamenomenetelmää. Eliminointieroa ei kuitenkaan pääsääntöisesti kohdisteta konsernitaseessa omaisuus- ja velkaerille, vaan ne kirjataan hankintavuonna tai määräysvallan syntymisvuonna oman pääoman lisäykseksi tai vähennykseksi riippumatta siitä, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet eliminointieron syntymiseen. Mikäli eliminointiero kohdistetaan omaisuus- tai velkaerille, konsernitaseeseen syntyy kohdistettua konserniaktiivaa tai -passiivaa.

## 5.2 Itse perustetun tytäryhteisön omistuksen eliminointi

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

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

## 5.3 Hankitun tytäryhteisön omistuksen eliminointi

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

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

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

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

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

Tytäryhteisölle tehdyn OYL 11:1.3 §:n mukaisen osakepääomasijoituksen eliminointi toteutetaan suunnatun annin tavoin (ks. kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimista koskevan yleisohjeen kohta 12.3), jolloin konsernin oma pääoma joko lisääntyy tai vähenee riippuen siitä, kuka osakepääomasijoituksen on tehnyt. Jos vähemmistöomistajat ovat tehneet sijoituksen, konserninäkökulmasta konserni on saanut uusia varoja ja tämä voidaan käsitellä saadun avustuksen tavoin. Mikäli konserniyhteisö antaa vastaavan sijoituksen muulle kuin täysin omistamalleen tytäryhteisölle, niin tällöin vähemmistölle luovutetaan omaisuuseriä ja tämä tulee kirjata kuluksi konsernitilinpäätökseen. Koska kyse ei ole varsinaisesta konsernin toiminnan tuloksesta, niin erä esitetään tuloslaskelmassa rahoituserissä.

Konserniin on mahdollista hankkia osuuksia kohdeyhteisöstä useassa eri vaiheessa siten, että ensiksi se on esimerkiksi osakkuusyhteisö ja vasta lisähankinnan jälkeen siitä muodostuu tytäryhteisö. Yleisenä periaatteena tällöin on, että jokaista hankintaa käsitellään erillisenä ja jokaiselle hankinnalle muodostuu oma hankintamenonsa ja mahdollinen eliminointiero.<sup>6</sup> Jos tytäryhteisö kirjaa hankintahetken oman pääoman erien välisiä siirtoja, muutetaan omistuksen eliminointia vastaavasti.

#### **5.4 Arvonlennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin**

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

Tytäryhteisöosakkeisiin tai -osuuksiin tehdyt arvonalennukset peruutetaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, koska ne ovat konsernin näkökulmasta sisäisiä kirjanpitomerkitöjä. Peruuttamisen avulla estetään se, että tappio ja siitä johtuva arvonalennuksen esitettäisiin molemmat konsernitilinpäätöksessä.

---

<sup>6</sup> Jos tytäryhteisön osakkeiden kauppahinta on sovittu ehdolliseksi, voi osakkeiden lopullisen hankintamenon suuruus olla selvillä vasta osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan jälkeen. Tällaisessa tilanteessa hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laadinnassa voidaan soveltaa kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa koskevassa yleisohjeessa annettuja ohjeita tytäryrityksen ehdollisen kauppahinnan käsittelystä.

## 5.5 Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi

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

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

## 5.6 Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdisteleminen vaihtoehtoisella tavalla

Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelyssä voidaan poikkeustapauksissa soveltaa kirjanpitolautakunnan konserniyleisohjeessa esitettyä yksinkertaistettua menettelytapaa esimerkiksi tilanteessa, jossa keskinäisen kiinteistöyhtiön velkamäärä ei jakaudu tasaisesti omistajien kesken tai jos alakonsernissa on sovellettu vastaavaa menettelytapaa.<sup>7</sup>

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään yksinkertaistetulla menettelyllä vain hyvinvointialuekonsernin määräysvallassa olevat omaisuuserät. Vaikka hyvinvointialuekonsernilla olisi määräysvalta keskinäisen kiinteistöyhtiön yhtiökokouksessa, konsernitilinpäätökseen ei yhdistellä sellaisia omaisuuseriä, johon sillä ei ole määräysvaltaa. Siten pääsääntöisesti konsernitilinpäätökseen yhdistellään keskinäisestä kiinteistöyhtiöstä vain rakennukset ja mahdollisesti maa-alueet sekä hyvinvointialuekonsernin hankkimiin osakkeisiin sisältyvä velkaosuus.

Tuloslaskelma yhdistellään pääomaosuusmenetelmällä. Keskinäisellä kiinteistöyhtiöllä voi olla nollatulos, jolloin ei synny erityistä tulosvaikutusta kiinteistöyhtiön tuloslaskelman yhdistelemisestä. Konsernitilinpäätökseen kuluksi jäävät vaikuttamaan tällöin hyvinvointialuekonsernin maksamat vastikkeet sekä mahdollinen osuus keskinäisen kiinteistöyhtiön voitosta tai tappiosta.

Esimerkki keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisestä yksinkertaistetulla menettelyllä on esitetty liitteessä 12.

---

<sup>7</sup> Mikäli hyvinvointialue ryhtyy soveltamaan keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemissä tässä esitettyä vaihtoehtoista menettelytapaa, kyse on laskentaperiaatteen muutoksesta, josta tulee antaa lisätietoa liitetiedoissa. Lisäksi on muutettava vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden konsernitase. Vertailuvuoden konsernituloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate.

## 6 Hyvinvointiyhtymän yhdisteleminen

### 6.1 Hyvinvointiyhtymän yhdistelemissä noudatettava menettely

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot niistä hyvinvointiyhtymistä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä. Yhdistelyyn eivät vaikuta yhdisteltävän hyvinvointiyhtymän mahdolliset äänivaltarajoitukset.

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

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät liitetiedot yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

### 6.2 Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen

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

Kahden hyvinvointiyhtymän väliset sisäiset erät vähennetään pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Hyvinvointiyhtymän jäsenelleen peruspääoman jäsenosuuksien suhteessa suorittama olennainen ylijäämän palautus (tai alijäämän kattaminen) oikaistaan sisäisen voitonjaon tavoin konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa<sup>8</sup>.

Mikäli osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä on merkitty jäsenenä olevan hyvinvointialueen kirjanpitoon pakollisena varauksena, tulee myös se eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

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

---

<sup>8</sup> Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on lausunnossaan 36/1998 todennut kuntayhtymälle, että jos ylijäämän palauttamisen ja alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu peruspääomaosuuksien suhde, ylijäämän palautus jäsenkunnille kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä edellisten tilikausien ylijäämän vähennykseksi ja jäsenkunnassa tuloslaskelmaan muuksi rahoitustuotoksi ja alijäämän kattaminen kuntayhtymässä edellisten tilikausien yli- ja alijäämän tilille ja jäsenkunnassa avustuskuluksi.

Vastaavalla tavalla eliminoidaan myös konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien hyvinvointiyhtymien välisissä luovutuksissa syntyneet, olennaiset aktivoidut sisäiset katteet. Hyvinvointiyhtymien väliset sisäiset katteet eliminoidaan pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

### 6.3 Omistuksen eliminointi

Hyvinvointiyhtymäosuuksien hankintameno eliminoidaan kunkin tilikauden päättyessä olevaa peruspääomaosuutta vastaan<sup>9</sup>. Jos hyvinvointiyhtymäosuuden hankintameno on suurempi kuin hyvinvointialueen osuus hyvinvointiyhtymän peruspääomasta, eliminointiero vähennetään konsernin oman pääoman muista eristä. Jos hyvinvointiyhtymäosuuden hankintameno on pienempi kuin hyvinvointialueen osuus hyvinvointiyhtymän peruspääomasta, eliminointiero lisätään konsernin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Eliminointieron käsittelyssä noudatetaan vastaavia periaatteita kuin tytäryhteisöjen omistuksen eliminoinnissa. Nämä periaatteet on kuvattu luvussa 5.

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän yhdessä omistaman tytäryhteisön eliminoimisessa on huomioitava hyvinvointialueen suoran omistuksen eliminoinnin lisäksi hyvinvointiyhtymän kautta tulevan välillisen omistuksen eliminointi, jotta konsernin sisäinen omistus tulee eliminoiduksi konsernitilinpäätöksessä kokonaan. Jos välillistä omistusta ei eliminoida, hyvinvointialueen konsernitaseeseen jää konsernin sisäistä omistusta hyvinvointiyhtymän kautta tulevassa osakkeiden hankintamenossa ja osakepääomassa. Myös vähemmistöosuuden erottamisessa tulee huomioida hyvinvointiyhtymän kautta tuleva välillinen vähemmistö. Vähemmistöosuutena erotetaan tällöin muiden hyvinvointiyhtymän jäsenenä olevien hyvinvointialueiden ja mahdollisten muiden omistajien osuudet tytäryhteisön omasta pääomasta.

Esimerkki hyvinvointiyhtymän yhdistelystä hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen on esitetty liitteessä 5.

## 7 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

### 7.1 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus

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

Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tai jos yhdistelemistä rajoittaa kirjanpitolain muu kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä<sup>10</sup> tarkoitettu seikka. (KPL 6:12.2 §).

<sup>9</sup> Mahdollista hyvinvointiyhtymän sijoitusrahastoa käsitellään omistuksen eliminoinnissa peruspääomaosuuden tavoin.

<sup>10</sup> Ks. tytäryhteisön yhdistelemättä jättäminen tämän yleisohjeen kappaleessa 2.2.



Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyhteisöstä on esitettävä konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, yritys- ja yhteisötunnus, konserniyhteisöjen omistusosuus, omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä sekä peruste yhdistelemättä jättämiselle (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021, Yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista).

## **7.2 Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely**

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

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

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

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

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

Osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyhteisön kirjanpitoarvo konsernitaseessa tulisi vähennyksen

jälkeen olemaan negatiivinen. Poikkeuksen voi muodostaa tilanne, jossa konserni on sitoutunut osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen.

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

Poikkeustilanteita<sup>11</sup>, jotka eivät ole yleisiä hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laadinnassa, ei tässä ohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellä. Niiden tulkinnessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

### 7.3 Sisäisten katteiden vähentäminen

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

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

### 7.4 Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyhteisön tilinpäätös

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

Jos osakkuusyhteisön tilikausi poikkeaa konsernin tilikaudesta, osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivälle laaditun välitilinpäätöksen perusteella. Jos välitilinpäätöstä tai tilinpäätöstä ei tästä ajankohdasta ole saatavissa, osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot yhdistellään osakkuusyhteisön välitilinpäätöksestä tai tilinpäätöksestä antaman arvion tai sen viimeksi laatiman välitilinpäätöksen taikka näiden puuttuessa viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.

Jos osakkuusyhteisö on yhdistelty konsernitilinpäätökseen osakkuusyhteisön antaman tilinpäätösarvion perusteella, oikaistaan mahdolliset arviointivirheet

---

<sup>11</sup> Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi konserniyhteisöjen sitoutuminen osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen ja suunnattu osakeanti (luku 9.3) osakkuusyhtiön omistamat konserniyhtiön osakkeet tai osuudet (luku 9.8.) ja osakkuusyhtiön osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonnkorotukset ja arvonalennukset (luku 9.9.).

seuraavassa konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti. Jos arviointivirheen oikaisuerä on olennainen, siitä annetaan tieto liitetiedoissa.

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

## **8 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta**

### **8.1 Yleistä**

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

Jos vähemmistöosuus muuttuu tilikauden aikana, erotetaan vähemmistön osuus tuloksesta ja omasta pääomasta kulloinkin voimassa olevan vähemmistön osuuden mukaisesti koko yhdistelyn kohteena olevalta ajanjaksolta. Kalenterivuodelta laadittavassa tilinpäätöksessä tämä tarkoittaa, että vähemmistöosuuden erottaminen voidaan tehdä 31.12. olevan omistusoosuuden mukaisesti.

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksessä vähemmistöosuuteen ei ole mahdollista lisätä vähemmistön osuutta omaisuuserien käyvistä arvoista. Jos esimerkiksi hyvinvointialueen alakonserni soveltaa tätä menetelmää, hyvinvointialueen konsernitilinpäätöstä laadittaessa kirjaukset tulee tältä osin yhdenmukaistaa hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laatimista koskevien ohjeiden mukaiseksi.

### **8.2 Vähemmistöosuus poistoerosta ja verotusperusteisista varauksista**

Tytäryhteisön omaan pääomaan luetaan poistoero ja verotusperusteiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettynä. Vähemmistöosuus erotetaan näin määritellystä omasta pääomasta. Vastaavasti menetellään poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutosten osalta laskettaessa vähemmistön osuutta tytäryrityksen tuloksesta. Koska poistoero ja verotusperusteiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettyinä ovat rinnastettavissa omaan pääomaan, ei vähemmistölle näistä kuuluvaa osuutta tällöin tule luettavaksi konsernin hyväksi missään muodossa.

### **8.3 Vähemmistöosuus ja sisäinen kate**

Konserniyhteisöjen taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee aina eliminoida kokonaisuudessaan yhteisön omistusoosuudesta riippumatta. Vähemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään. Vähemmistöosuus voidaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai sen jälkeen.

Tytäryhteisön myydessä toiselle konserniyhteisölle hyödykkeitä, luovutusvoitto voidaan eliminoida ensin kokonaisuudessaan tytäryhteisön omasta pääomasta, jolloin vähemmistöosuus on tytäryhteisön omasta pääomasta laskettu osuus sisäisen katteen eliminoinnin jälkeen. Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin tulokseen ja omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken.

#### **8.4 Välillinen ja kertaantuva vähemmistöosuus**

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

#### **8.5 Vähemmistöosuus ja erilaiset osakkeet**

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

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

#### **8.6 Vähemmistöosuus tappiosta**

Ellei yhtiöjärjestyksestä, yhteisön säännöistä, osakassopimuksesta tai muusta syystä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos tytäryhteisön oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistöosuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi saaminen vähemmistöltä.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Vähemmistön tekemä sijoitus pääomalainojen muodossa tytäryhteisöön tulee ottaa huomioon sijoituksena, kun vähemmistöosuutta arvioidaan negatiivisen oman pääoman tilanteessa, siihen saakka, että vähemmistön osuus on nolla. Tämän jälkeen kyse on konsernitaseeseen merkittävästä pääomalainasta. Pääomalainalla tarkoitetaan tässä tapauksessa sellaista pääomalainaa, jota ei ole merkitty omaan pääomaan tytäryhteisössä.

Vähemmistöosuus negatiivisesta omasta pääomasta merkitään konsernitaseeseen saamiseksi vähemmistöltä vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on sitoutunut suorittamaan osuutensa tytäryhteisön tappioista.

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

## **8.7 Vähemmistöosuus ja poisto-oikaisu**

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

Jos poisto-oikaisun tekeminen johtaa tytäryhteisössä tappiolliseen yhdisteltävään tilinpäätökseen, ei vähemmistöosuutta poisto-oikaisusta voida erottaa. Konsernin oman pääoman jatkuvuuden vuoksi on tällöin kuitenkin oikaistava negatiivisen oman pääoman aiheuttanutta erää, jotta oman pääoman muiden erien suuruus säilyy konsernitilinpäätöksessä muuttumattomana. Esimerkki vähemmistöosuuden erottamisesta on esitetty liitteessä 8.

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

## **9 Konsernirakenteen muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä**

### **9.1 Yleistä**

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

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

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa oman pääoman jatkuvuuden periaatetta. Konsernin oma pääoma voi lähtökohtaisesti lisääntyä tai vähentyä edellisen konsernitilinpäätöksen osoittamasta omasta pääomasta vain samoista syistä kuin yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksissä eli tilikauden tuloksella, konsernin

ulkoisella voitonjaolla ja arvonkorotuksella. Konsernirakenteen muutosten yhteydessä oman pääoman jatkuvuus tarkoittaa sitä, että konsernirakenteen ulkoisista muutoksista, esimerkiksi tytäryhteisön myynnistä, esitetään konsernituloslaskelmassa vain niiden vaikutus konsernin omaan pääomaan. Näin vältetään esittämästä jo aikaisempina tilikausina konsernin tuloslaskelmaan sisältyneitä eriä toistamiseen luovutusvoittona tai -tappiona. Konsernirakenteen muutosten käsittelystä konsernitilinpäätöksessä on esimerkkejä liitteessä 11.

## 9.2 Tytäryhteisön myyminen

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

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

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa oikaistaan osakkeet tai osuudet omistaneen yhteisön tuloslaskelmaan merkittävä luovutusvoitto tai -tappiota vastaamaan konsernin kannalta laskettua luovutusvoiton tai -tappion määrää.

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

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

### 9.3 Tytäryhteisöjen sulautuminen

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

OYL sisältää yhtiöoikeudelliset säännökset kolmelle eri sulautumistyyppille:

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

Seuraavassa käsitellään vain tytäryhtiösulautumista.

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

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

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

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

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

### **10.1 Yleistä**

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

### **10.2 Konsernituloslaskelma ja -tase**

Hyvinvointialueen konsernituloslaskelma laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) ja liitteessä 1 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernituloslaskelmakaava on laadittu olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteita noudattaen yleispiirteisempänä kuin hyvinvointialueen tuloslaskelmakaava. Hyvinvointialueen konsernituloslaskelman katsotaan antavan riittävän informaation hyvinvointialuekonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös yleispiirteisemmällä tasolla esitettynä.

Hyvinvointialueen tuloslaskelmakaava poikkeaa kirjanpitoasetuksen mukaisista liike-, järjestö- ja kiinteistökaavoista. Myös tuloslaskelman erien sisällössä on eroja. Liike-, järjestö- tai kiinteistökaavaa soveltaneiden tytäryhteisöjen tuloslaskelman tuotot ja kulut yhdistellään siihen konsernituloslaskelman nimikeryhmään, joihin ne luonteensa perusteella kuuluvat.

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät Valmistus omaan käyttöön ja Valmisteverastojen muutos -erät merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa toimintakulujen oikaisuksi.

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä verotusperusteisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin. Rahoituslaskelmassa tilikauden verot esitetään ennen tulorahoituksen korjauseriä. (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021).

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021).

Hyvinvointialueen konsernitase laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) mukaista tasekaavaa noudattaen. Konsernitaseen kaava on esitetty myös liitteessä 2. Jos hyvinvointialue tai hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyvien vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen. Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton



konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

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

Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021).

Laskennalliset verosaamiset merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi lainasaamisten jälkeen ja laskennalliset verovelat erilliseksi eräksi siirtovelkojen jälkeen (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 729/2021).

Hyvinvointialueen konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) ja liitteessä 3 esitetyn lyhennetyn konsernitaseen kaavan mukaisena. Tällöin laskennalliset verosaamiset merkitään korottomiin saamisiin ja laskennalliset verovelat merkitään korottomaan vieraaseen pääomaan ja ne eritellään liitetiedoissa.

### **10.3 Konsernin rahoituslaskelma**

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

Hyvinvointialuekonsernin rahoituslaskelma laaditaan vastaavilla periaatteilla kuin hyvinvointialueen rahoituslaskelma. Rahoituslaskelman laadinnasta on annettu ohjeet yleisohjeessa hyvinvointialueen rahoituslaskelman laatimisesta.

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

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

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

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

Konsernituloslaskelman laskennallisia veroja ei oteta huomioon toiminnan rahavirrassa, koska laskennallisilla veroilla kuvataan tulevien tilikausien verovaikutuksia. Saamisten muutos esitetään vastaavasti rahoituksen rahavirrassa ilman laskennallisten verosaamisten muutoksia ja korottomien velkojen muutos ilman laskennallisten verovelkojen muutoksia.

Konsernin rahoituslaskelman kaava esitetään hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 729/2021 mukaisena, kaava on esitetty myös liitteessä 4.

#### **10.4 Liitetiedot**

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

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) 18 ja 19 §:n ja kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeen hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista mukaisesti. Konsernin liitetiedot voidaan esittää yhdessä hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja.

Lisäksi hyvinvointialueen on esitettävä taseen liitetietona konsernitilinpäätökseen yhdistelystä tytäryhteisöstä ja hyvinvointiyhtymästä nimi, yritys- ja yhteisötunnus ja omistusosuus sekä tieto sen omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryhteisöstä ja hyvinvointiyhtymästä on esitettävä vastaavat tiedot ja peruste yhdistelemättä jättämiselle.

Hyvinvointialueen on esitettävä konsernitilinpäätöksen liitetietoina osakkuusyhteisöstä nimi, yritys- ja yhteisötunnus, hyvinvointialuekonsernin omistusosuus, sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA

2:9.1 § 1 kohtaa soveltaen). Vastaavat tiedot on esitettävä myös kaikista hyvinvointiyhtymistä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

## **10.5 Toimintakertomus**

Hyvinvointialueen toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys aluevaltuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta hyvinvointialueella ja hyvinvointialuekonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista hyvinvointialueen ja hyvinvointialuekonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa hyvinvointialueen tai hyvinvointialuekonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa (laki hyvinvointialueesta 119.1 §). Konsernitilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee yhdessä antaa oikea ja riittävä kuva hyvinvointialuekonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon yhtiöitettyjen toimintojen laatu ja laajuus. Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

Emoyhteisönä toimivan hyvinvointialueen toimintakertomuksessa esitettävistä tiedoista annetaan ohjeet kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa hyvinvointialueen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

## **10.6 Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys**

Konsernitilinpäätöstä varmentamaan laaditaan yhdistelylaskelmat. Näiden laskelmien sisällöstä ei ole KPL:ssa nimenomaisia säännöksiä. Yhdistelylaskelmat on laadittava siten, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen voidaan niiden avulla KPL 2:6 §:n mukaisesti vaikeuksitta todeta. Konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä syntyvät tositteet on suositeltavaa numeroida omaksi tositesarjaksi (ns. konsernitositteet). Konsernitilinpäätöstä koskevan liitetietovaatimusten vuoksi saattaa olla tarpeen laatia myös KPL 2:5b §:n mukaiset liitetietotositteet.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

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

## HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 1

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

**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**

Vuosikate	+/-	
Satunnaiset erät	+/-	
Tilikauden verot	-/+	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-
		<u>          </u>

**Tiedon lähde:**

Konsernituloslaskelmasta  
 Konsernituloslaskelmasta  
 Konsernituloslaskelmasta  
 Konsernitaseesta, -tuloslaskelmasta, liitetiedoista  
 ja erikseen kerättävistä tiedoista

**Investointien rahavirta**

Investointimenot	-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+/-
		<u>          </u>

Erikseen kerättävistä tiedoista  
 Erikseen kerättävistä tiedoista  
 Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista

**Toiminnan ja investointien rahavirta**

=

**Rahoituksen rahavirta**

Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	-	
Antolainasaamisten vähennys	+	+/-
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset		+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	
Saamisten muutos	+/-	
Korottomien velkojen muutos	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta		<u>          </u>

=

**Rahavarojen muutos**

+/-

**Rahavarojen muutos**

Rahavarat 31.12.	+	
Rahavarat 1.1.	-	+/-
		<u>          </u>

Konsernitaseesta  
 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	<b>Per</b> Toimintatuotot (tytäryhteisö) <b>An</b> Toimintakulut (hyvinvointialue)	15
2)	Hyvinvointialue on ostanut hyvinvointiyhtymältä palveluja 400:lla (osuus 18 %)	<b>Per</b> Toimintatuotot (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Toimintakulut (hyvinvointialue)	72
	Eliminoidaan sisäisten lainojen korot		
3a)	Hyvinvointiyhtymä on maksanut hyvinvointialueelle korkoja 50 (osuus 18 %)	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (hyvinvointiyhtymä)	9
3b)	Tytäryhteisö on maksanut hyvinvointialueelle korkoja	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (tytäryhteisö)	60
3c)	Kiinteistötytäryhteisö on maksanut hyvinvointialueelle korkoja	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (kiinteistötytäryhteisö)	30
	Eliminoidaan sisäiset lainat		
4a)	Hyvinvointialueen tytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan, lainapäätös 500 erääntyy seuraavana vuonna 50	<b>Per</b> Pitkäaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) <b>An</b> Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (hyvinvointialue)	450
		<b>Per</b> Lyhytaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) <b>An</b> Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (hyvinvointialue)	50
4b)	Hyvinvointialueen kiinteistötytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan	<b>Per</b> Lainat konserniyhteisöiltä (kiint.tytär) <b>An</b> Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (hyvinvointialue)	200
4c)	Hyvinvointialueen hyvinvointiyhtymälle myöntämä laina eliminoidaan (osuus 18 %)	<b>Per</b> Lainat hyvinvointialueelta (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Lainasaamiset hyvinvointiyhtymiltä (hyvinvointialue)	54
	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	<b>Per</b> Toimintatuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Rakennukset (tytär)	200
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	200
5b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi	<b>Per</b> Rakennukset (tytär) <b>An</b> Suunnitelman mukaiset poistot (hyvinvointialue)	10
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	10
6)	Eliminoidaan sisäinen osingonjako Tytäryhteisön hyvinvointialueelle maksama osinko (20)	<b>Per</b> Muut rahoitustuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Edellisten tilikausien ylijäämä (hyvinvointialue)	20
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	20
	Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus oikaistaan lisätietojen avulla		
7a)	Tilikaudella syntynyt poistojen ero	<b>Per</b> Suunnitelman mukaiset poistot <b>An</b> Rakennukset	40
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	40
7b)	Edellisillä tilikausilla syntynyt poistojen ero	<b>Per</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä <b>An</b> Rakennukset	210
8a)	Hyvinvointialueen maksama osuus tytäryhteisön osakepääomasta vähennetään ensin tytäryhteisön osakepääomaa vastaan (omistusosuus 90 %)	<b>Per</b> Osakepääoma (tytäryhtiö) <b>An</b> Tytäryhteisöosakkeet (hyvinvointialue)	90
8b)	Loppuosa hyvinvointialueen osuudesta (omistuksen eliminointiero) vähennetään tytäryhteisön oman pääoman muista eristä, tässä Edellisten tilik. ylijäämästä, koska omistuksen eliminointiero on syntynyt edellisillä tilikausilla.	<b>Per</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (tytäryhteisö) <b>An</b> Tytäryhteisöosakkeet (hyvinvointialue)	160
9)	Hyvinvointialueen maksama osuus kiinteistötytäryhteisöstä vähennetään kiinteistötytäryhteisön osakepääomaa vastaan	<b>Per</b> Osakepääoma (kiinteistötytäryhteisö) <b>An</b> Tytäryhteisöosakkeet (hyvinvointialue)	100
10a)	Hyvinvointialueen maksama osuus hyvinvointiyhtymän peruspääomaosuudesta vähennetään ensin hyvinvointiyhtymän peruspääomaa vastaan	<b>Per</b> Peruspääoma (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Hyvinvointiyhtymäosuudet (hyvinvointialue)	594
10b)	Loppuosa hyvinvointialueen osuudesta (eliminointiero) vähennetään hyvinvointi- yhtymän oman pääoman muista eristä, tässä Muista rahastoista	<b>Per</b> Muut rahastot (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Hyvinvointiyhtymäosuudet (hyvinvointialue)	180



Erotetaan vähemmistön osuus (10 %) tytäryhteisöstä		<i>Liite 5</i>
		<i>2 (17)</i>
11a)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön tuloksesta	<b>Per</b> Vähemmistöosuudet (tulos) <b>An</b> Vähemmistöosuudet (tase) 1
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) 1
11b)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	<b>Per</b> Osakepääoma <b>An</b> Vähemmistöosuudet (tase) 10
11c)	Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	<b>Per</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä <b>An</b> Vähemmistöosuudet (tase) 14
	Osakkuusyhteisön yhdistely	
	Hyvinvointialueen osuus osakkuusyhteisöstä on 30 %	
12a)	Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa oli 700, hankinta-	<b>Per</b> Osakkuusyhteisöosuudet <b>An</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä 90
12b)	meno kunnan taseessa 120. Osakkuusyhteisön tilikauden tulos oli 50.	<b>Per</b> Osakkuusyhteisöosuudet <b>An</b> Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta) 15
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) <b>An</b> 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)*

	Yhteiset					Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit				Konserni
	Hyvinvointialue	Hyvinvointiyhtymä	Hyvinvointiyhtymästä 18 %	Tytär-yhteisö	Kiinteistötytär-yhteisö	Hyvinvointialue	Hyvinvointiyhtymä	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)		-1		
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.	
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>											
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
<b>TOIMEKSIANTOJEN VARAT</b>											
Muut toimeksiantojen varat	100										100
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>											
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	
	A	B	18 %	D	E	F	G	H	I			
<b>VASTATTAVAA</b>											=A+C+D+E+F+G+H+I	
<b>OMA PÄÄOMA</b>											Yht.	
Peruspääoma	7 200	3 300	594	100	100	10a)	-594	8a)	-90	9)	-100	7 200
Omat rahastot	1 000	1 000	180			10b)	-180	11b)	-10			1 000
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	100	700	126	140	6)	20	8b)	-160	7b)	-210		92
Tilikauden yli-/alijäämä	1 300	-100	-18	10	12a)	90	11c)	-14				1 056
					5a)	-200	11a)	-1	7a)	-40		
					5b)	10						
					6)	-20						
					12b)	15						
<b>VÄHEMMISTÖOSUUDET</b>								11a-c)	25			25
<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>	500			300								800
<b>TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT</b>												
Muut toimeksiantojen pääomat	100											100
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>												
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	<b>Per</b> Toimintatuotot (tytäryhteisö) <b>An</b> Toimintakulut (hyvinvointialue)	15
2)	Hyvinvointialue on ostanut hyvinvointiyhtymältä palveluja 400:lla (osuus 18 %)	<b>Per</b> Toimintatuotot (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Toimintakulut (hyvinvointialue)	72
Eliminoidaan sisäisten lainojen korot			
3a)	Hyvinvointiyhtymä on maksanut hyvinvointialueelle korkoja 50 (osuus 18 %)	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (hyvinvointiyhtymä)	9
3b)	Tytäryhteisö on maksanut hyvinvointialueelle korkoja	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (tytäryhteisö)	60
3c)	Kiinteistötytäryhteisö on maksanut hyvinvointialueelle korkoja	<b>Per</b> Korkotuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Korkokulut (kiinteistötytäryhteisö)	30
Eliminoidaan sisäiset lainat			
4a)	Tytäryhteisö on lyhentänyt lainaa hyvinvointialueelle 50:llä		
	Eliminoidaan sisäinen laina konsernitaseesta, lainaa jäljellä 450	<b>Per</b> Pitkäaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) <b>An</b> Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (hyvinvointialue)	450
4b)	Hyvinvointialueen kiinteistötytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan	<b>Per</b> Lainat konserniyhteisöiltä (kiint.tytär) <b>An</b> Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (hyvinvointialue)	200
4c)	Hyvinvointialueen hyvinvointiyhtymälle myöntämä laina eliminoidaan (osuus 18 %)	<b>Per</b> Lainat kunnalta (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> 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	<b>Per</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (hyvinvointialue) <b>An</b> Rakennukset (tytär)	190
5b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi	<b>Per</b> Rakennukset (tytär) <b>An</b> Suunnitelman mukaiset poistot (kunta)	10
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) <b>An</b> 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)	<b>Per</b> Toimintatuotot (tytär) <b>An</b> Rakennukset (hyvinvointiyhtymä)	18
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	18
6b)	Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi (18 % * 5)	<b>Per</b> Rakennukset (hyvinvointiyhtymä) <b>An</b> Suunnitelman mukaiset poistot (tytär)	1
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	1
7)	Eliminoidaan sisäinen osingonjako	<b>Per</b> Muut rahoitustuotot (hyvinvointialue) <b>An</b> Edellisten tilikausien ylijäämä (hyvinvointialue)	27
	Tytär maksanut osinkoja kunnalle 27 (ja vähemmistölle 3)	<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	27
	Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus oikaistaan lisätietojen avulla		
8a)	Tilikaudella syntynyt poistojen ero	<b>Per</b> Suunnitelman mukaiset poistot <b>An</b> Rakennukset	40
		<b>Per</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tase) <b>An</b> Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	40
8b)	Edellisillä tilikausilla syntynyt poistojen ero	<b>Per</b> Edellisten tilikausien yli-/alijäämä <b>An</b> Rakennukset	250

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

	Hyvinvointialue					Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			Kiinteis- töytä- yhteisö	Konserni
	Hyvinvointi- yhtymä	Hyvinvointi- yhtymästä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteis- töytä- yhteisö	Hyvinvointialue	Hyvinvointi- yhtymä	Tytär- yhteisö	I		
	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 %	Kiinteistö- tytär- yhteisö		Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit			K. tytär	Konserni Yht.	
	A	B	C	D	E	Hyvinvointialue F	Hyvinvointi- yhtymä G	Tytär- yhteisö H			I
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>											
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) 9b)	-90 -160			0
Kiinteistötytäryhtiö	100						10)	-100			0
Hyvinvointiyhtymäosuudet	774						11a) 11b)	-594 -180			0
Osakkuusyhteisöosuudet	120						13)	117			237
Muut osakkeet ja osuudet	56			100							156
Lainasaamiset konserniyhteisöiltä	450							4a)	-450		0
Tytäryhtiö								4b)	-200		0
Lainasaamiset hyvinvointiyhtymiltä	300							4c)	-54		246
Muut lainasaamiset	800										800
<b>TOIMEKSIANTOJEN VARAT</b>											
Muut toimeksiantojen varat	100										100
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>											
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
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>21 060</b>	<b>7 075</b>	<b>1 274</b>	<b>3 865</b>	<b>1 700</b>	<b>-1 711</b>		<b>-17</b>	<b>-180</b>	<b>-290</b>	<b>25 701</b>

**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.
<b>VASTATTAVAA</b>										
<b>OMA PÄÄOMA</b>										
Peruspääoma	7 200	3 300	594	100	100	<i>11a)</i>	-594 <i>9a)</i>	-90 <i>10)</i>	-100	7 200
Omat rahastot	1 000	1 000	180			<i>11b)</i>	-180	-10		1 000
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	1 400	600	108	120	<i>5a)</i>	-190	<i>9b)</i>	-160 <i>8b)</i>	-250	1 148
					<i>7)</i>	27	<i>12c)</i>	-12		
					<i>13)</i>	105				
Tilikauden yli-/alijäämä	1 260	75	14	295	0 <i>5b)</i>	10	<i>6a)</i>	-18 <i>8a)</i>	-40	1 477
					<i>7)</i>	-27	<i>6b)</i>	1		
					<i>13)</i>	12	<i>12a)</i>	-30		
							<i>12a-c)</i>	52		52
<b>VÄHEMMISTÖOSUUDET</b>										
PAKOLLISET VARAUKSET	500			300						800
TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT										
Muut toimeksiantojen pääomat	100									100
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>										
Pitkäaikainen										
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	3 200	500	90	800	800					4 890
<i>Lainat konserniyhteisöiltä</i>				450	200		<i>4a)</i>	-450 <i>4b)</i>	-200	0
<i>Lainat hyvinvointiyhtymiltä ja hyvinvointialueelta</i>										
<i>Hyvinvointiyhtymän lainat hyvinvointialueelta</i>		300	54			<i>4c)</i>	-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
<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>21 060</b>	<b>7 075</b>	<b>1 274</b>	<b>3 865</b>	<b>1 700</b>	<b>-63</b>	<b>-828</b>	<b>-717</b>	<b>-590</b>	<b>25 701</b>

**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

*Liite 5  
14 (17)*

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
<b>Toimintakate</b>	<b>-6</b>	<b>-160</b>
Valtion rahoitus	2 050	1 740
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	141	141
Muut rahoitustuotot	23	0
Korkokulut	-218 -54	-218 -77
<b>Vuosikate</b>	<b>1 990</b>	<b>1 503</b>
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-484	-446
<b>Tilikauden tulos</b>	<b>1 507</b>	<b>1 057</b>
Vähemmistöosuudet	-30	-1
<b>Tilikauden ylijäämä</b>	<b>1 477</b>	<b>1 056</b>

## HYVINVOINTIALUEEN KONSERNITASE

Liite 5  
16 (17)

VASTAAVAA			VASTATTAVAA		
	2023	2022		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
			Edellisten tilikausien ylijäämä	1 148	92
Aineelliset hyödykkeet	14 984	14 850	Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056
Maa- ja vesialueet	854	854			
Rakennukset	8 421	8 100	VÄHEMMISTÖOSUUDET	52	25
Kiinteät rakenteet ja laitteet	2 963	3 072			
Koneet ja kalusto	2 746	2 824	PAKOLLISET VARAUKSET	800	800
			Muut pakolliset varaukset	800	800
Sijoitukset	1 439	827			
Osakkuusyhteisöosuudet	237	225	TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	100	100
Muut osakkeet ja osuudet	156	156			
Muut lainasaamiset	1 046	446	VIERAS PÄÄOMA	13 924	13 524
			Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	4890	5 690
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	100	100	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	1 736	1 736
			Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	7 298	6 098
VAIHTUVAT VASTAAVAT	9 073	7 870			
Vaihto-omaisuus	600	600	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797
Saamiset	3 608	3 608			
Lyhytaikaiset saamiset	3 608	3 608			
Rahoitusarvopaperit	800	800			
Rahat ja pankkisaamiset	4 065	2 862			
VASTAAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797			

## HYVINVOINTIALUEKONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 5  
17 (17)

	1.1.-31.12.2022	
<b>Toiminnan rahavirta</b>		
Vuosikate	1990	
Tulorahoituksen korjaukset	<u>-294</u>	1696
<b>Investointien rahavirta</b>		
Investointimenot	-1500	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1210</u>	<u>-290</u>
Toiminnan ja investointien rahavirta		1406
<b>Rahoituksen rahavirta</b>		
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
<b>Rahavarojen muutos</b>		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		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	
VÄHEMMISTÖOSUUDET			9 400	9 400
	30 000	23 500	-15 000	23 500

## 1) Omistuksen eliminointi

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

## 2) Vähemmistöosuuden erottaminen

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

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

Hyvinvointialueen osuus tytäryhteisöstä, suoraan	60 %	<pre> graph TD     A[Hyvinvointialue] -- 30% --&gt; B[Hyvinvointiyhtymä]     B -- 40% --&gt; C[Tytäryhteisö]     A --- D[60%]     </pre>
Hyvinvointialueen osuus tytäryhteisöstä, välillisesti (30 % * 40 %)	12 %	
Välillinen vähemmistö tytäryhteisössä (70 %* 40 %)	28 %	
Hyvinvointiyhtymän hankintameno kunnan taseessa	30	60%
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).

	Hyvinvointialue	Hyvinvointi- yhtymä	Osuus hyvinvointi- yhtymästä 30 %	Tytär- yhteisö	Elimi- noinnit	Konserni
TASE						
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	
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
<b>KONSERNITASE</b>						
<b>VASTAAVAA</b>						
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>						
Rakennukset		2 000		-1 000		1 000
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet	500		-500			0
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>	<b>1 000</b>					<b>1 000</b>
	1 500	2 000	-500	-1 000		2 000
<b>VASTATTAVAA</b>						
<b>OMA PÄÄOMA</b>						
Peruspääoma	1 500	800	-480		-320	1 500
Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)		70	-20	-950	312	-588
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		30		-50	8	-12
<b>VÄHEMMISTÖOSUUDET</b>						
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>		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		Hyvinvoint Tytär	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		Hyvinvoint Tytär	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) <sup>d</sup>	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	
Hankintamenon oikaisu	-700	
<i>Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Osakkuusyhteisöosuudet</i>		700
2) Osuus osakkuusyhteisön tuloksesta (40 %*1000)		
<i>Per Osakkuusyhteisöosakkeet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)</i>		400
3) 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

**KONSERNIRAKENTEEN MUUTOSTEN KÄSITTELY**Liite 11  
1 (20)**Esimerkki tytäryhtiön myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (1)**

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

Hyvinvointialue myy tilikauden alussa tytäryhtiön osakkeet hintaan 1500. Tytäryhtiön oma pääoma on myyntijankohtana seuraava:

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

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

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

Jos osakkeiden luovutusvoitto esitettäisiin pelkästään hyvinvointialueen kannalta laskettuna, johtaisi se konsernitilinpäätöksessä seuraavaan lopputulokseen:

Luovutusvoitto hyvinvointialueen tuloslaskelmassa:

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

  

	Hyvinvointi- alue	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500			500
<b>Tilikauden ylijäämä</b>	<b>500</b>			<b>500</b>
<b>Osakkeet ja osuudet</b>	<b>0</b>			<b>0</b>
Muut vastaavat	3500			3500
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

Liite 11  
2 (20)



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

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

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

Hyvinvointialueen luovutusvoitto oikaistaan konsernin luovutusvoitoksi seuraavalla viennillä:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 350

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

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

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

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

**Tarkistus:**

Hyvinvointialueen luovutusvoitto	500
Tytäryhtiön hankinnan jälkeen kerryttämät voitot	-350
Konsernin luovutusvoitto	150

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

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

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

	Konserni
Toiminnan rahavirta	
Vuosikate	150
Tulorahoituksen korjauserät	-150
Investointien rahavirta	
Pysyvien vast. luov. tulot	1750
<b>Toiminnan ja inv. rahavirta</b>	<b>1750</b>
<u>Pitkäaikaisten lainojen väh.</u>	<u>-450</u>
Rahoituksen rahavirta	-450
<u>Rahavarojen muutos</u>	<u>1300</u>

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

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

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

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

**Esimerkki tytäryhtiön myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (2)**

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

Tytäryhtiön oikaistu oma pääoma on myyntiajankohtana seuraava:

Osakepääoma	1000
Edellisten tilikausien ylijäämä	350
Poisto-oikaisu	-200
<b>Myyntiajankohdan oma pääoma</b>	<b>1150</b>

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

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

Jos osakkeiden luovutusvoitto esitettäisiin pelkästään hyvinvointialueen kannalta laskettuna, johtaisi se konsernitilinpäätöksessä seuraavaan lopputulokseen:

Luovutusvoitto hyvinvointialueen tuloslaskelmassa:

Osakkeiden myyntihinta	1500			
Osakkeiden kirjanpitoarvo	-1000			
<b>Luovutusvoitto</b>	<b>500</b>			
	Hyvinvointi- alue	Tytär	Elimi- nointi	Konserni yhteensä
Toimintatuotot	500			500
<b>Tilikauden ylijäämä</b>	<b>500</b>			<b>500</b>
<b>Osakkeet ja osuudet</b>	<b>0</b>			<b>0</b>
Muut vastaavat	3500			3500
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

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

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

Hyvinvointialueen luovutusvoitto oikaistaan konsernin luovutusvoitoksi seuraavalla viennillä:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 150

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

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

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

#### Tarkistus:

Hyvinvointialueen luovutusvoitto	500
Tytäryhtiön hankinnan jälkeen kerryttämät voitot	-350
Tytäryhtiön rakennuksiin kirjattu poisto-oikaisu	+200
Konsernin luovutusvoitto	350

Jos tytäryhtiön rakennuksiin on kirjattu aikaisemmillä tilikausilla poisto-oikaisuja, muodostuu konsernin luovutusvoitto suuremmaksi tai luovutustappio pienemmäksi.

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

**Esimerkki tytäryhtiön purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (1)**

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

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

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

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

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

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

Verrattaessa tilannetta ennen purkamista tehtyyn konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

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

Oikaisuviennit ovat seuraavat:

per Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 350

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

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

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



**Esimerkki tytäryhtiön purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä (2)**

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

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

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

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

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

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

Verrattaessa tilannetta ennen purkua laadittuun konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

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

Oikaisuviennit ovat:

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

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

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

**Esimerkki hyvinvointiyhtymän omistusosuuden muutoksen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä**

Hyvinvointialue on ollut aiemmin 30 %:n osuudella jäsenenä hyvinvointiyhtymässä. Hyvinvointiyhtymän peruspääoma on yhteensä 1000, josta hyvinvointialueen osuus on ollut 300.

Tilikauden alussa hyvinvointiyhtymään liittyy uusi jäsenhyvinvointialue. Hyvinvointiyhtymän peruspääoman määrä kasvaa 200:lla. Uusi jäsenhyvinvointialue maksaa peruspääoman lisäyksen rahana. Hyvinvointiyhtymän tase oli edellisessä tilinpäätöksessä seuraava:

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

Muutosta edeltävä hyvinvointialueen konsernitase on seuraava, kun hyvinvointiyhtymästä on yhdistelty 30 %:

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

Hyvinvointialueen osuus hyvinvointiyhtymästä laskee 25 %:iin (300:n osuus uudesta peruspääomasta 1200). Hyvinvointiyhtymän rahavarat kasvavat 200:lla (konsernitaseeseen yhdistellään 25 % 700:sta). Jos hyvinvointiyhtymän toiminnassa ei olisi muita liiketapahtumia, uuden jäsenhyvinvointialueen mukaan tulon jälkeen konsernitase muodostuisi seuraavaksi:

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

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

per Toimintakulut an Edellisten tilikausien ylijäämä 10

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

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

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

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

Taseen muutosten perusteella laadittu rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi:

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

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

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

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

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

**Esimerkki tytäryhteisön muuttumisesta osakkuusyhteisöksi**

Hyvinvointialue on perustanut tytäryhteisön, ja hyvinvointialueen omistusosuus on 100 %. Hyvinvointialue myy tytäryhteisöstä 60 %:n osuuden, jolloin uusi omistusosuus on 40 %. Myyntihinta on 1100 ja osakkeiden hankintameno 1000.

Ennen myyntiä:	Hyvinvointialue	Tytäryhteisö	Eliminoinnit	Konserni	
TASE					
Vastaavaa					
Pysyvät vastaavat		1700			1700
Osakkeet	1 000		-1 000		0
Rahavarat	2 000	100			2 100
Vastaavaa yhteensä	3 000	1 800	-1 000	0	3 800
Vastattavaa					
Peruspääoma	1 000	1 000	-1 000		1 000
Edellisten tilikausien ylijäämä		350			350
Vieras pääoma	2 000	450			2 450
Vastattavaa yhteensä	3 000	1 800	-1 000	0	3 800

Luovutusvoitto hyvinvointialueen tuloslaskelmassa:

Osakkeiden myyntihinta	1 100
Osakkeiden kirjanpitoarvo	600 (60 % * 1 000)
Luovutusvoitto	500

Osakkuusyhteisön yhdistely:

Osakkuusyhteisön yhdistelyn kautta ei saa tulla aiempi oman pääoman muutos tilikaudelle.

Osakkeiden hankintameno 40 % * 1 000	400
Osuus omasta pääomasta 1.1. 40 % * 350	140

Oman pääoman muutos palautetaan edellisille tilikausille kirjauksella:

Osakkuusyhteisöosuudet an Edellisten tilikausien ylijäämä 140

Vertailtaessa konsernitaseen omaa pääomaa ennen myyntiä ja sen jälkeen havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien ylijäämä ja tilikauden ylijäämä ovat kasvaneet edelliseen tilinpäätökseen verrattuna kaikkiaan 290. Tilikauden ylijäämä on 500, kun taas edellisten tilikausien ylijäämä on pienentynyt 210:llä. Ero selittyy tytäryhtiön konsernissa oloaikana kerryttämällä voitolla.

	Ennen myyntiä	Myynnin jälkeen	Ero
Peruspääoma	1 000	1 000	0
Edellisten tilikausien ylijäämä	350	140	-210
Tilikauden ylijäämä	0	500	500
Yhteensä	1 350	1 640	290

Konsernin luovutusvoitto ei ole sama kuin hyvinvointialueen luovutusvoitto. Konsernin luovutusvoittoa on oikaistava sillä määrällä (60 %), joka omasta pääomasta (350) siirtyy myynnin yhteydessä konsernin ulkopuolelle.

Hyvinvointialueen luovutusvoitto	500
Omasta pääomasta siirtyy konsernin ulkopuolelle 60 %	<u>210</u>
Konsernin luovutusvoitto	<u>290</u>

Hyvinvointialueen luovutusvoitto oikaistaan konsernin luovutusvoitoksi kirjauksella:

Toimintatuotot an Edellisten tilikausien ylijäämä 210

Konsernin rahoituslaskelma:

Toiminnan rahavirrassa oikaistaan luovutusvoittoa konsernituloslaskelmaa vastaavaksi (vastaeränä tulorahoituksen korjauserät).

Myynnin jälkeen: (kun luovutusvoitto ja rahoituslaskelma oikaistaan, ja osakkuusyhteisön yhdistely kirjataan aikaisemmille tilikausille)

TULOSLASKELMA	Hyvinvointialue	Eliminoinnit	Konserni
Muut toimintatuotot	500	-210	290
Tilikauden ylijäämä	500	-210	290

#### TASE

##### Vastaavaa

Osakkuusyhteisöosuudet	400	140	540
Rahat ja pankkisaamiset	1 100		1 100

##### Vastattavaa

Peruspääoma	1 000		1 000
Edellisten tilikausien ylijäämä		210	140
Tilikauden ylijäämä	500	-210	290

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



	Hyvinvointialue	Tytäryhteisö	Eliminoinnit	Oikaisut	Konserni
<b>RAHOITUSLASKELMA</b>					
Toiminnan rahavirta					
Vuosikate	500		-210		290
Tulorahoituksen korjauserät	-500		210		-290
Investointien rahavirta					
Pysyvien vastaavien					
luovutustulot	1 100	1 700		-1 350 -450	1 000
Toiminnan ja inv. rahavirta	1 100	1 700	0	-1 350 -450	1 000
Oman pääoman muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-1 350		1 350	0
Rahoituksen rahavirta		-1 800		1 350 450	0
Rahavarojen muutos	1 100	-100			1 000

Täsmäytys:

Konsernin rahavarojen muutos

Konsernin rahavarat 31.12.

3 100

Konsernin rahavarat 1.1.

-2 100

1 000

Vuosikatteenä jää konsernin luovutusvoitto, joka oikaistaan toiminnan rahavirroista tulorahoituksen korjauserissä. Pysyvien vastaavien luovutustulot tytäryhteisön sarakkeella muodostuvat konsernin ulkopuolelle siirtyneistä pysyvistä vastaavista 1700. Lainojen vähennyksenä esitetään tytäryhtiöstä konsernin ulkopuolelle siirtyneet lainat 450. Rahavarojen muutokseen sisältyvät hyvinvointialueen rahavarojen muutos 1100 vähennettyä myydyin tytäryhtiön rahavaroilla 100.

Jotta konsernin rahoituslaskelma antaisi oikean kuvan rahavaroihin vaikuttavista muutoksista konsernin kannalta, oikaistaan muutos, joka aiheutuu tytäryhtiön myynnin yhteydessä konsernin ulkopuolelle siirtyneistä omaisuus- ja velkaeristä, investointien rahavirtaan. Pysyvien vastaavien luovutustuloiksi muodostuu tytäryhtiön myynnistä saatu nettokauppahinta 1000 (myyntihinta 1100 vähennettynä myydyin yhtiön rahavaroilla 100). Jäljelle jäävä lainojen muutos kuvaa konsernin todellisia lainojen vähennyksiä, ei konsernirakenteen muutoksesta johtuvaa vähennystä. Konsernirakenteen muutoksesta johtuvia oman pääoman, saamisten ja vieraan pääoman muutoksia ei siis tule esittää rahoituslaskelmassa rahoituksen rahavirtoina.

**Esimerkki osakkuusyhteisön muuttumisesta tytäryhteisöksi**

Hyvinvointialueella on ollut osakkuusyhteisö, jossa omistusosuus on ollut 40 %. Osakkeiden hankintameno on ollut 400. Hyvinvointialue ostaa tilikaudella osakkuusyhteisön osakkeita lisää 700:lla, jolloin omistusosuus nousee 100 %:iin ja osakkuusyhteisö muuttuu tytäryhteisöksi.

Osakkuusyhteisön oma pääoma ja hyvinvointialueen osuus siitä (aiemman omistuksen mukaan):

		40 %
Osakepääoma	1 000	400
Edellisten tilikausien tulos	350	<u>140</u>
		540

Tytäryhteisön oma pääoma ja hyvinvointialueen osuus siitä (uuden omistuksen mukaan):

		100 %
Osakepääoma	1 000	1 000
Edellisten tilikausien tulos	350	<u>350</u>
		1 350

Tytäryhteisön osakkeita hankittu kahdessa erässä:

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

Konsernin uuden omistuksen eliminointieroksi muodostuu kauppahinnan ja hankitun oman pääoman erotus.

Omistuksen eliminointi:

Hankintahinta	700
Ostettu oma pääoma (60 % * 1350)	<u>810</u>
Eliminointiero	110

Konsernille aikaisemmin kertynyt tulos 140 on esitettävä edellisten tilikausien ylijäämänä.

	Tytäryhteisö	Omistuksen eliminointi	Konserni
Osakepääoma	1 000	-1 000	0
Edellisten tilikausien tulos	350	-210	140
Tilikauden tulos		110	110

Alla on esitetty omistuksen eliminointi vientilausekkein:

Osakepääoma an tytäryhteisöosuudet (osakkuusyhteisönä yhdistelty 40 %*1000)	400
Osakepääoma an tytäryhteisöosuudet (uusi hankittu osuus 60 %*1000)	600
Edellisten tilikausien tulos an tytäryhteisöosuudet (uusi hankittu osuus tuloksesta 60 %*350)	210
Tytäryhteisöosuudet an eliminointiero (uusien osakkeiden hankintameno 700 - uusi hankittu osuus omasta pääomasta 600 + 210)	<u>-110</u>
	1 100

Yhtiön tase tilikauden lopussa:

TASE	Tytäryhteisö
Vastaavaa	
Pysyvät vastaavat	1 700
Rahavarat	100
<u>Vastaavaa yhteensä</u>	<u>1 800</u>
Vastattavaa	
Osakepääoma	1 000
Edellisten tilikausien ylijäämä	350
Vieras pääoma	450
<u>Vastattavaa yhteensä</u>	<u>1 800</u>

Jos konsernin rahoituslaskelma laaditaan konsernitaseen muutosten perusteella, hankitun yhtiön omaisuus- ja velkaerien lisääntyminen tulee näkyviin tilikauden muutoksena, esimerkiksi lainan lisäyksenä. Konsernin rahoituslaskelmaa tulee oikaista siten, että lisähankinnan yhteydessä tapahtunut omaisuus- ja velkaerien lisääntyminen esitetään investointimenona rahavarojen muutosta lukuun ottamatta. Oikaisujen tarkoituksena on, että rahoituslaskelman investointien rahavirroissa esitetään tilikaudella hankittujen osakkeiden hankintahinta vähennettynä tytäryhtiön ostohetken rahavaroilla.

**Esimerkki keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisestä konsernitilinpäätökseen**

Keskinäinen kiinteistöyhtiö voidaan poikkeustapauksessa yhdistellä konsernitilinpäätökseen yksinkertaisella menettelyllä esimerkiksi tilanteessa, jossa keskinäisen kiinteistöyhtiön velkamäärä ei jakaudu tasaisesti omistajien kesken tai jos alakonsernissa on käytetty vastaavaa menettelytapaa. Tässä esimerkissä hyvinvointialue on hankkinut 60 %:n omistus keskinäisestä kiinteistöyhtiöstä. Hankintahinta on ollut 10 000 euroa ja hankitun yhtiön tase on ollut alla esitetty.

Maa-alueet	3 500
Rakennukset	8 000
Rahat	<u>500</u>
Yhteensä	12 000
Osakepääoma	6 000
Rakennusrahasto	3 600
Voittovarot	0
Velka	<u>2 400</u>
Yhteensä	12 000

Velkaosuus on kokonaisuudessaan vähemmistölle kuuluva velka. Hankinta on tapahtunut tilikauden ensimmäisenä päivänä. Tilikauden tuloslaskelma on muodostunut seuraavanlaiseksi.

Vastikkeet	2 000
Kulut	2 000
Tilikauden tulos	0

Konsernin hankintamenolaskelma on seuraavanlainen:

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

Hyvinvointialueen osuus vastikkeista on ollut 1 200

Muu omaisuus kuin rakennus ja maa-alueet käsitelty laskelmassa nettovaroina. Jokaisen taserivin esittäminen omalla rivillään antaisi siinä mielessä virheellisen kuvan konsernin varallisuusasemasta, että tällöin tase sisältäisi sellaisia omaisuuseriä, joihin konsernilla ei ole käytännössä määräysvaltaa. Esimerkiksi kiinteistöyhtiön konsernin omistusosuutta vastaava määrä rahavaroista ei ole suoraan konsernin käytettävissä, ja siksi tätä erää ei tule konsernitaseessa esittää rahavaroissa, vaan erä esitetään osuutena yhteisyrityksestä konsernitaseeseen muissa osakkeissa ja osuuksissa. Esimerkkilaskelmassa konsernin osuus (60 % \* 500 = 300) muista vastaavista on siirretty Muihin osakkeisiin ja osuuksiin. Vastaavalla tavalla muut tase-erät esitettäisiin Muissa osakkeissa ja osuuksissa (nettona eli omaisuus- ja pääomaerien erotuksena).

Seuraava laskelma havainnollistaa konsernitaseessa tehtäviä yhdistely- ja eliminointikirjauksia.

	Hyvinvointialue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Omistuksen eliminointi	Muiden omistajien osuuden vähentäminen 40 %	Omaisus- 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
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>10 000</b>	<b>12 000</b>	<b>-10 000</b>	<b>-4 800</b>		<b>7 200</b>
<b>Oma pääoma</b>						
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
<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>10 000</b>	<b>12 000</b>	<b>-10 000</b>	<b>-4 800</b>		<b>7 200</b>

Konsernin tuloslaskelmassa ei tehdä eliminointikirjauksia. Konsernin tuloslaskelmassa kiinteistöyhtiön perimät vastikkeet ovat kuluina oikeasta määrästänsä siinä tapauksessa, että kiinteistöyhtiön tulos on nolla. Kiinteistöyhtiön mahdollinen voitto tai tappio otetaan erikseen huomioon olennaisuuden periaatteella omistusosuuden mukaisesti. Osuus voitosta tai tappiosta esitetään toimintakuluissa vastikkeiden oikaisuna.

Konsernitilinpäätöksen yhdistelyvaiheessa oikaistaan kiinteistöyhteisön aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot vastaamaan suunnitelman mukaan laskettuja arvoja. Poisto-oikaisu tulee tehdä myös, jos hyvinvointialue soveltaa keskinäisen kiinteistöyhtiön yhdistelemisessä vaihtoehtoista ns. yksinkertaistettua menettelytapaa.

Alla esitetty esimerkki poisto-oikaisusta on laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään lainkaan poistoja. Muutoin luvut ovat vastaavat kuin yllä olevassa esimerkissä.

**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	Kiinteistöyhtiön 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

	Hyvinvointi- alue	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

	Hyvinvointi- alue	Keskinäinen kiinteistöyhtiö	Poisto- oikaisu	Omistuksen eliminointi	Muiden omistajien osuuden vähentäminen 40 %	Omaisuu- s- 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

Jos konsernin osuuteen kiinteistöyhtiöstä kohdistuu velkaosuutta, on yhdistely seuraava. Kyseessä on sama esimerkki kuin edellä ilman poisto-oikaisua, mutta nyt vain muut omistajat ovat maksaneet velkaosuutensa.

Konsernin hankintahinta 6 400

Konsernin hankintamenolaskelma on seuraava:

Hankintahinta	6 400
Ostettu oma pääoma	-3 600 (60 % osakepääomasta)
Rakennusrahasto	0 (kuuluu kokonaisuudessaan vähemmistölle)
Eliminointiero	2 800

Kun konserni maksaa lainan lyhentämiseen tarkoitettua rahoitusvastiketta, niin tämä tulee vähentää konsernin velasta siitä riippumatta, kuinka kiinteistöyhtiö erää käsittelee. Tosiasiallisesti kyse on yhtiön velan maksusta. Jos kiinteistöyhtiö kirjaa erän tuotoksi, niin konsernitilinpäätöstä varten tämä kirjaus tulee perua ja kirjata erä velan lyhennykseksi.

	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
<b>Vastaavaa yhteensä</b>	<b>6400</b>	<b>12000</b>	<b>-6400</b>	<b>-4800</b>		<b>7200</b>
Oma pääoma						
Peruspääoma	6400	6000	-3600	-2400		6400
Rakennusrahasto		2400		-2400		0
Tilikauden yli- tai alijäämä			-2800			-2800
Vieras pääoma		3600				3600
<b>yhteensä</b>	<b>6400</b>	<b>12000</b>	<b>-6400</b>	<b>-4800</b>		<b>7200</b>