

Mikkelin kaupungin konsernitilinpäätösinfo 2009

Mikkeli 30.9.2009

JHTT Sisko Myöhänen, Oy Audiator Ab



Ohjelma

- Konsernitilinpäätösprosessi
- Tietojenantovelvollisuus
- Kunnallinen liikelaitos kuntakonsernissa
- Kuntakonsernin rakenne
- Sisäiset erät kuntakonsernissa
- Kaupungin konsernitilinpäätöksen sisältö
 - Konsernituloslaskelma ja -tase
 - Konsernin rahoituslaskelma
 - Sisäisen voitonjaon käsittely
 - Vähemmistöosuudet
 - Laskennallisen verovelan käsittely konsernitilinpäätöksessä
 - Liitetiedot
- Mikkelin kaupungin konsernirakenne 2009
- Sisäisten erien täsmäyttäminen
- Tietojen toimittaminen kaupungille

Konsernitilinpäätösprosessi



- Ohjeistus ja aikataulutus
- Sisäisten erien täsmäyttäminen
- Tietojen syöttö ohjelmaan
- Tietojen oikeellisuuden varmistus
- Yhdisteltävien yhteisöjen tietojen yhdenmukaiseksi saattaminen
- Eliminointi- ja muut kirjaukset
- Konsernitason täsmäytykset ja tarkistukset
- Konsernitason raportointi
- Konsernitilinpäätöksen tietojen hyödyntäminen

Tietojen antovelvollisuudesta



- tytäryhteisön hallituksen on annettava kunnanhallitukselle konsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot
- säännös velvoittaa tytäryhteisön hallitusta antamaan muitakin kuin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja
 - esim. tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen toteutunut, määrältään merkittävä luottotappio tai vahingonkorvausvastuu
 - tietojen tulee olla tarpeen konsernin taloudellisen aseman arvioimisessa ja toiminnan tuloksen laskemisessa
 - kunnan konsernijohto voi antaa tytäryhteisöille ohjeita esim. tilinpäätösraportoinnista

Tietojen antovelvollisuudesta



- osakkuusyhteisön ja kuntayhtymän tiedonantovelvoite perustuu
 - kirjanpitolakiin, Hallituksen esitykseen kuntalain muutoksesta (HE 263/2006) ja kirjanpitolausakunnan kuntajaoston antamaan konsernitilinpäätös –yleisohjeeseen (s. 12)
 - osakkuusyhteisön ja kuntayhtymän tulee antaa konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään
- kaikki tarvittavat tiedot on annettava siten, että kunnan on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädettyssä ajassa
- jos kunnasta on tullut yhteisön emoyhteisö, kunnanhallituksen on viipymättä ilmoitettava siitä tytäryhtiön hallitukselle

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos



- Kunta päättää liikelaitoksen organisaatiosta ja toiminnasta
 - Liikelaitoksen asema järjestetään johtosäännöllä
 - Liikelaitos on osa kuntaa tai kuntayhtymää
 - Talousarvio
 - Liikelaitoksen talousarvio erillinen osa kunnan/ kuntayhtymän talousarviota
 - Ei määrärahaa tai tuloarviota liikelaitoksen käyttötalouteen tai investointeihin
 - Liikelaitos laatii oman talousarvion, jonka johtokunta hyväksyy
 - Valtuusto päättää keskeiset tavoitteet
 - Kunnan talousarviossa liikelaitosta sitovia eritä ovat:
 - Korvaus peruspääomasta
 - Toiminta-avustus liikelaitokselle
 - Peruspääoma- tai lainasijoitus liikelaitokseen
 - Lainapääoman palautus
- Kytkenä kunnan /kuntayhtymän talousarvioon

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos



- Tilinpäätös
 - Johtokunnan laadittava erillistilinpäätös (tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus)
 - Liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat esitetään erillisenä osana kunnan / kuntayhtymän tilinpäätöstä
- Liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätökseen rivi riviltä ja sisäiset erät eliminoidaan
 - Tuloslaskelman sisäisiä eriä esim.
 - Sisäiset tuotot, kulut ja peruspääoman korko
 - Taseessa eliminoitavia sisäisiä eriä ovat mm.
 - Sisäiset saamiset ja velat, sisäinen omistus sekä sisäiset katteet
 - Sisäinen omistus Per Peruspääoma (liikelaitos) An Peruspääomasijoitus liikelaitokseen
 - Sisäisiä eriä voi sisältyä tuloslaskelmaan, taseeseen ja rahoituslaskelmaan

Toimintatukien ja –avustusten sekä investointiavustusten käsittely kirjanpidossa



Tukimuoto

Toimintatuet ja -avustukset

- Omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
- Jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä
- Sopimuskunnalta, muulta yhteisöltä tai säätiöltä
- **Investointiavustukset**
- Riippumatta keneltä avustus on saatu

Kirjanpitokäsittely

- Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä
- Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä
- Liiketoiminnan muut tuotot tai Muut tuet ja avustukset, jos määrältään olennainen
- Hankintamenon vähennys

Pääomasijoitusten käsittely kirjanpidossa



Tukimuoto

Pääomasijoitukset

- Oman pääoman ehtoinen sijoitus
 - omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
 - jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä

Vieraan pääoman ehtoinen sijoitus

- omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä
- sopimuskunnalta
- muilta yhteisöiltä

Kirjanpitokäsittely

- Peruspääoman lisäys
- Peruspääoman lisäys
- Lainat kunnalta/kuntayhtymältä -
- Lainat kunnalta /kuntayhtymältä
- Lainat julkisyhteisöiltä
- Lainat muilta luotonantajilta

Myynnin oikaisu valmistukseksi omaan käyttöön



Esimerkki 1

Kunta on rakentanut liikelaitokselle rakennuksen 500:lla. Myyntihinta vastaa rakentamisen kuluja.

	Kunta	Liikelaitos	Eliminoinnit Kunta Liikelaitos	Kunta yhteensä
TULOSLASKELMA				
Myyntituotot	500		-500	0
Toimintakulut	-500		500	0
TASE				
VASTAAVAA				
Rakennukset		500		500

Myynnin oikaisu valmistukseksi omaan käyttöön



Esimerkki 2

Kunta on rakentanut liikelaitokselle rakennuksen 500:lla. Myyntihinta sisältää sisäistä katetta 100.

	Kunta	Liikelaitos	Eliminoinnit Kunta Liikelaitos	Kunta yhteensä
TULOSLASKELMA				
Myyntituotot	500		-500	0
Toimintakulut	-400		400	0
Ylijäämä	100		-100	0
TASE				
VASTAAVAA				
Rakennukset		500	-100	400
VASTATTAVAA				
Tilikauden ylijäämä	100		-100	0

Myynnin oikaisu valmistukseksi omaan käyttöön



Esimerkki 2

Kunta on rakentanut liikelaitokselle rakennuksen 500:lla. Myyntihinta sisältää sisäistä katetta 100. Rakennuksen poistoaika on 25 vuotta, poistot 20/vuosi, sisäinen kate 4/vuosi

	Kunta	Liikelaitos	Eliminoinnit Kunta Liikelaitos	Kunta yhteensä
TULOSLASKELMA				
Myyntituotot	500		-500	0
Toimintakulut	-400		400	0
Sunn. muk. poistot		-20	4	-16
Ylijäämä	100	-20	-96	-16
TASE				
VASTAAVAA				
Rakennukset		480	-100	380
VASTATTAVAA				
Tilikauden ylijäämä	100	-20	-96	-16

Liikelaitoksen tunnusluvut

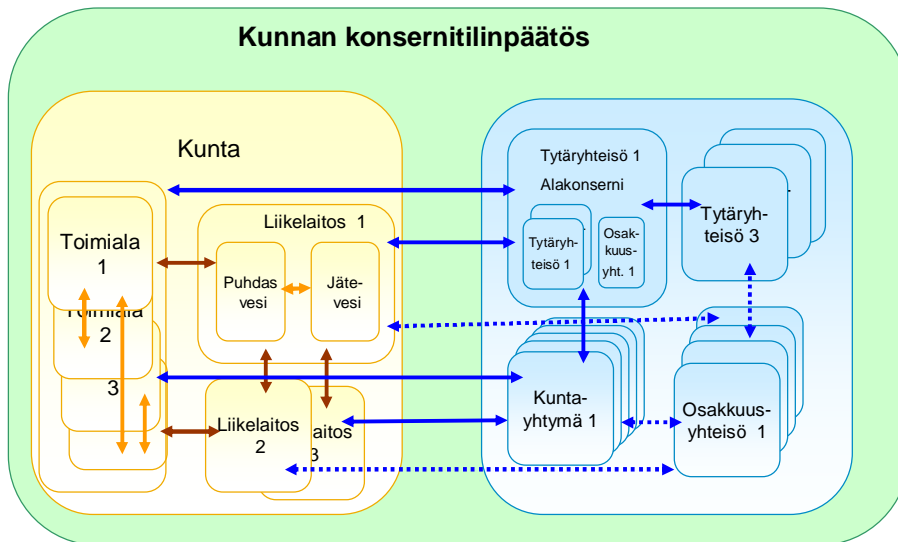


- Sijoitetun pääoman tuotto %
 - $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen satunnaisia eriä} + \text{Kunnalle/ kuntayhtymälle maksetut korkokulut} + \text{Muille maksetut korkokulut} + \text{Korvaus peruspääomasta}) / (\text{Oma pääoma} + \text{Sijoitettu korollinen vieras pääoma} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset})$
- Kunnan sijoittaman pääoman tuotto %
 - $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen satunnaisia eriä} + \text{Kunnalle maksetut korkokulut} + \text{Korvaus peruspääomasta}) / (\text{Oma pääoma} + \text{Lainat kunnalta/ kuntayhtymältä} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset})$
- Voitto %
 - $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen varauksia} / \text{Liikevaihto})$
- Tunnuslukujen tase-erät lasketaan tilikauden alun ja lopun keskiarvona
- Rahoituslaskelman ja taseen tunnusluvut lasketaan vastaavilla kaavoilla kuin kunnan tilinpäätöksen tunnusluvut



Konsernitilinpäätöksen sisältö

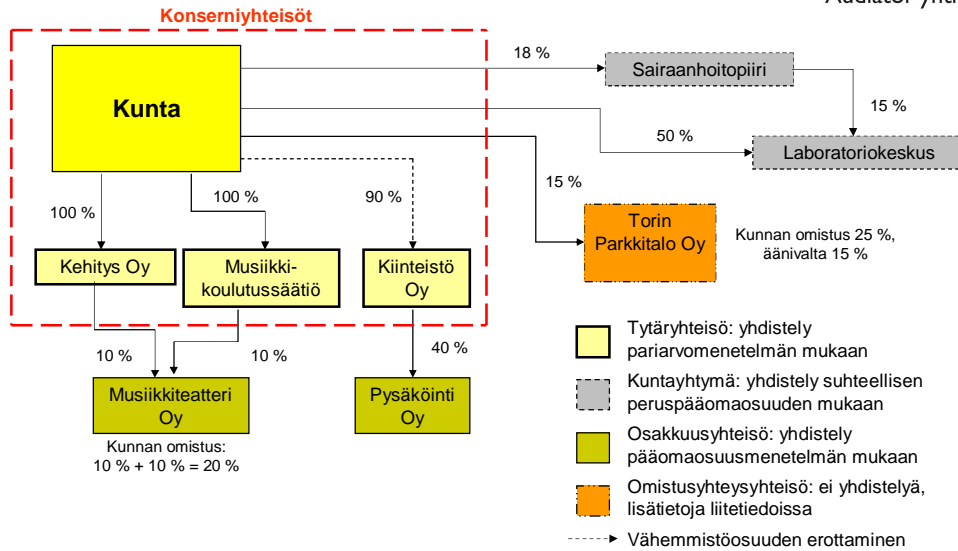
Sisäiset erät kuntakonsernissa



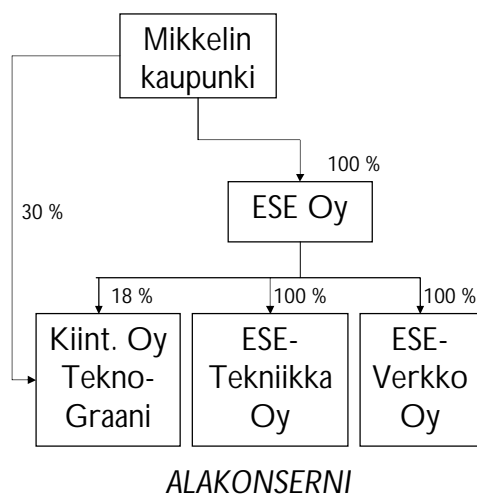
Kaupungin tilinpäätöksen ja kaupungin konsernitilinpäätöksen sisältö

- Kaupungin tilinpäätökseen kuuluvat:
 - tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus
- Täydellinen konsernitilinpäätös sisältää:
 - konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetietoineen
- Kaupungin konsernitilinpäätökseen yhdistellään
 - konserniyhteisöt (kunta ja tytäryhteisöt) kokonaisuudessaan rivi riviltä
 - peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa, rivi riviltä, niiden kuntayhtymien tase, tuloslaskelma, ja liitetiedot, joissa kaupunki on jäsenenä
 - lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta
- Konsernin rahoituslaskelma laaditaan konsernituloslaskelman ja –taseen sekä niitä täydentävien tietojen perusteella

Esimerkki kuntakonsernista



Alakonsernirakenteet kuntakonsernissa



- Etelä-Savon Energia –konserni yhdistellään kaupungin konsernitilinpäätökseen
- kaupungin ja ESE –konsernin yhdessä omistamaa yhtiötä tulee kaupunkikonserniin kahta kautta
 - ESE –konsernin osakkuusyhtiönä alakonsernitilinpäätöksen kautta (18 %)
 - kaupungin osakkuusyhtiönä (30 %)
- kaupunkikonsernin omistusosuus osakkuusyhtiöstä on 30 % + 18 %

Erot yksityisen sektorin kaavoihin



- Kunnan konsernituloslaskelmakaava on yleispiirteisempi kuin kunnan tuloslaskelmakaava (Toimintatuotot ja Toimintakulut yhteissummatasolla)
 - helpottaa erilaisten tuloslaskelmakaavojen mukaisten erien yhdistelyä
 - se poikkeaa myös yksityisen sektorin kaavoista
- Yksityisellä sektorilla:
 - useita tuloslaskelmakaavoja, mm.
 - kululajikohtainen liiketoiminnan tuloslaskelma
 - toimintokohtainen liiketoiminnan tuloslaskelma
 - aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma
 - kiinteistön tuloslaskelma
 - sovellettu liikekaava
 - osakeyhtiöille, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan ja joihin sovelletaan osakeyhtiönlakia (ei asunto-osakeyhtiönlakia) KILA lausunto 1998/1544 ja yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä
 - lisäksi tietyin edellytyksin mahdollisuus lyhennetyn tuloslaskelman esittämiseen
 - osan eristä voi yhdistellä ja esittää erittelyn liitetiedoissa
 - ohjeita esittämiseen KILAn yleisohjeessa tuloslaskelman ja taseen esittämisestä

Esimerkkejä tuloslaskelmakaavoista

Kunnan tuloslaskelma	KILA konsernituloslaskelma	Kiinteistökaava	Aatteellisen yhdistyksen ja säätiön tuloslaskelma
Toimintatuotot	LIKEVAIHTO	Kiinteistön tuotot	Varsinainen toiminta
Myyntituotot	Valmiiden ja kesken eräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	Vastikkeet	Tuotot
Maksutuotot	Liiketoiminnan muut tuotot	./ Rahastosiirrot	Kulut
Tuet ja avustukset	Materiaalis ja palvelut	Vuokrat	Henkilöstökulut
Muut toimintatuotot	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	Kiipyskorvaukset	Poisnot
Valmistus omaan käyttöön	Osoit eläkauden aikana	Muut kiinteistön tuotot	Muut kulut
Toimintakulut	Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	Laottoappiit ja oikaisuerät	Tuoto - Kulujäämä
Henkilöstökulut	Ulkopuoliset palvelut	Kiinteistön hoitokulut	Varainhankinta
Palkat ja palkkiot	Henkilöstökulut	Henkilöstökulut	Tuotot
Henkilösivukulut	Palkat ja palkkiot	Haitat	Kulut
Eläkekulut	Henkilösivukulut	Käyttö- ja huolto	Tuoto - Kulujäämä
Muut henkilösivukulut	Eläkekulut	Ulkoaluiden hoito	Sijoitus- ja rahoitustoiminta
Palvelujen ostot	Muut henkilösivukulut	Sivous	Tuotot
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	Poisnot ja arvonalentumiset	Lämmitys	Kulut
Avustukset	./ osittain mukaiset poisnot	Vesi ja jätevesi	Tuoto - Kulujäämä
Muut toimintakulut	Konsernituloslaskelman poisto ja konsernitulotuksen vähennys	Sähkö ja kaasut	Satunnaiset erät
TOIMINTAKATE	Arvon alentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	Jätteenhoito	Satunnaiset tuotot
Veronotot	Vaihtuvien vastaavien poikkeuskoelliset arvonalentumiset	Vahinko vakuutukset	Satunnaiset kulut
Veronotot	./ osittain mukaiset poisnot	Vuokrat	Yleisavustukset
Vaihtomassat	LIKEVAIHTO (TAPPIO)	Kiinteistövero	Tilikauden tulos
Rahoitustuotot ja -kulut	Osuus osakkusyritysten voitoista (tappiosta)	Korjaukset	Tilinpäätössiirrot
Korkotuotot	LIKEVAIHTO (TAPPIO)	./ saadut vakuutuskorvaukset	Poistoteroen muutos
Muut rahoitustuotot	Rahoitus tuotot ja -kulut	./ saadut avustukset	Vapaaehtoteroen varaussten muutos
Korkokulut	Osuus osakkusyritysten voitoista (tappiosta)	./ aktivoitu taseeseen	Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
Muut rahoituskulut	Tuotot osakista muissa omistusyhteisyyksissä	Muut hoitokulut	
VIOSIKATE	Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	Oman käytön arvonnäsiivero	
Poisnot ja arvonalentumiset	Muut korko- ja rahoitustuotot	KÄYTTÖKATE/HOITOKATE	
Suunnitelman mukaiset poisnot	Arvon alentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	Poisnot ja arvonalentumiset	
Arvon alentumiset	Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	Rakennuksista ja rakennelmista	
Satunnaiset erät	Korkokulut ja muut rahoituskulut	Koneista ja kalustoista	
Satunnaiset tuotot	VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERÄIÄ	Muuta pitkävaikutteisista menoista	
Satunnaiset kulut	Satunnaiset erät	Rahoitustuotot ja kulut	
TILIKAUDEN TULOS	Satunnaiset tuotot	Osituotot	
Poistoteroen lisäys (-) tai vähennys (+)	Satunnaiset kulut	Korkotuotot	
Varaussten lisäys (+) tai vähennys (-)	Osuus osakkusyritysten voitoista (tappiosta)	Muut rahoitustuotot	
Rahastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA	./ Rahastosiirrot	
TILIKAUDEN YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)	Tuloverot	Korkokulut	
	Tilikauden ja aikaisempien tilikautien verot	Muut rahoituskulut	
	Liiketoimintaverot	VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERÄIÄ	
	Muut välittömät verot	Satunnaiset erät	
	Välittömät verot	Satunnaiset tuotot	
	TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	Satunnaiset kulut	
		VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	
		Tilinpäätössiirrot	
		Poistoteroen muutos	
		Vapaaehtoteroen varaussten muutos	
		Välittömät verot	
		TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)	



Kunnan konsernituloslaskelmakaava



KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

	(Tilikausi)	(Edellinen tilikausi)
Toimintatuotot	+	+
Toimintakulut	-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-	+/-
Toimintakate	=	=
Verotulot	+	+
Valtionosuudet	+	+
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	+	+
Muut rahoitustuotot	+	+
Korkokulut	-	-
Muut rahoituskulut	- +/-	- +/-
Vuosikate	=	=
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-
Tilikauden yli- ja alipariarvot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössiirrot	+/-	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

Eräitä eroja tuloslaskelman kaavoissa



- tuloslaskelman nimikkeiden tulee olla yhdenmukaisia
 - tytäryhteisöjen tuotot ja kulut yhdistellään siihen konsernituloslaskelman nimikeryhmään, johon ne luonteensa mukaan kuuluvat kunnan konsernitilinpäätöksessä
 - Valmistus omaan käyttöön ja Valmisteverastojen muutos –erät merkitään toimintakulujen oikaisuksi
 - yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksiin sisältyvät välittömät verot merkitään konsernituloslaskelmassa toimintakuluihin
 - Pysyvien vastaavien sijoitusten arvonalentumiset
 - Yksityinen sektori: Rahoitustuotot ja -kulut ryhmän erässä Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - Kunta: Poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä Arvonalentumiset
 - rahoitustuotot ja –kulut kunnan kaavan mukaisella jaottelulla

Rahoitustuotot



Kunnan tuloslaskelma

- Rahoitustuotot ja -kulut
- Korkotuotot
- Muut rahoitustuotot
- Korkokulut
- Muut rahoituskulut
 - Liitetiedoissa esitetään Osinkotuotot muista yhteisöistä ja Peruspääoman korot kuntayhtymiltä

KPA:n mukainen tuloslaskelma

- Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
- Tuotot osuuksista omistusyhteisyryksissä
- Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
- Muut korko- ja rahoitustuotot
- Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
- Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
- Korkokulut ja muut rahoituskulut.

Eräitä eroja tuloslaskelman kaavoissa



- Kunnassa suunnitelman mukaisiin poistoihin kaikki kulukirjaukset kuluva omaisuudesta, arvonalentumisiin kaikki kulukirjaukset maa-alueista ja arvopapereista
 - Yksityisellä sektorilla hieman poikkeava tulkinta
- Yksityisellä sektorilla vapaaehtoisia varauksia voidaan tehdä verolainsäädännön asettamissa rajoissa
 - Kunnissa lähinnä investointivaraus
- Poistoero yrityksissä verotuksen vuoksi
 - Kunnissa poistoero liittyy investointivaruksen tekemiseen ja sen purkamiseen
- Laskennalliset verot johtuvat verotuksen ja kirjanpidon jaksotus- ja arvostuseroista

Eräitä eroja tasekaavoissa



- Pysyvien vastaavien tase-erä Sijoitukset
 - Kunnan tase
 - kunnan toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit, kunnan toimialaan liittyvät sijoitukset ja muut pitkäaikaiset sijoitukset
 - Yksityisen sektorin tase
 - Sisältää myös yrityksen pitkäaikaiset sijoitukset esim. pörssiosakkeisiin
 - Pysyvien vastaavien ryhmä Sijoitukset esitetään taseessa:
 - » Osuudet saman konsernin yrityksissä
 - » Saamiset saman konsernin yrityksiltä
 - » Osuudet omistusyhteisytyksissä
 - » Saamiset omistusyhteisytyksiltä
 - » Muut osakkeet ja osuudet
 - » Muut saamiset
- Toimeksiantojen varat ja pääomat kunnan taseessa
 - Valtion toimeksiannot, Lahjoitusrahastojen erityiskatteet ja Muut toimeksiantojen varat ja pääomat Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle.

Aineelliset hyödykkeet



Kunnan rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset tulee esittää taseessa jaettuna lyhytaikaisiin saamisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin

Kunnan tase

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

Yksityisen sektorin tase

Maa- ja vesialueet
Rakennukset ja rakennelmat
Kiinteistöjen vuokraoikeudet
Liittymismaksut
Koneet ja kalusto
Pienhankinnat
Muut aineelliset hyödykkeet
Ennakkomaksut
Keskeneräiset hankinnat

Vieras pääoma erittely



Kunnan tase

- Joukkovelkakirjalainat
- Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
- Lainat julkisyhteisöiltä
- Lainat muilta luotonantajilta
- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
- Siirtovelat

Yksityisen sektorin tase

- Pääomalainat
- Joukkovelkakirjalainat
- Vaihtovelkakirjalainat
- Lainat rahoituslaitoksilta
- Eläkelainat
- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Rahoitusvekselit
- Velat saman konsernin yrityksille
- Velat omistusyhteisyriksille
- Laskennalliset verovelat
- Muut velat
- Siirtovelat.

Konsernitilinpäätöksen eliminointi- ja muut kirjaukset



- Konsernitilinpäätöksen laadinta käsittää seuraavia eliminointi- ja muita kirjauksia
 - eliminoidaan
 - sisäiset tuotot ja kulut (myös sisäinen voitonjako)
 - sisäiset saamiset ja velat
 - sisäiset katteet
 - sisäinen omistus
 - oikaistaan
 - poistot suunnitelman mukaisiksi
 - mahdolliset muut olennaiset laadintaperiaatteiden erot
 - omaa pääomaa ja tulosta osakkuusyhteisön ao. erien mukaan omistusta vastaavalta osin
 - erotetaan
 - tytäryhteisön vähemmistön osuus tuloksesta ja omasta pääomasta

Konsernituloslaskelma



- osoittaa konsernin tulorahoituksen riittävyyden ja toiminnan taloudellisen tuloksen
- tulee osoittaa tilikauden tulos, kun
 - konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty
 - konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen sisäisten katteiden muutokset tilikaudella on huomioitu
 - ulkopuolisten omistus tytäryhteisöjen tuloksesta on merkitty omaksi eräkseen ja
 - konsernin osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta on merkitty omalle rivilleen ja saadut osingot tai muut vastaavat voitto- osuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta
- yhdisteltävien yhteisöjen tuloslaskelmat on ennen yhdistelyä muunnettava yhdenmukaisin laadintaperiaattein laadituiksi
 - esim. poistojen muuntaminen suunnitelman mukaisiksi, ellei yhteisö ole omassa kirjanpidossaan kirjannut suunnitelman mukaisia poistoja
- myös osatuloutus, kiinteiden menojen aktivointi ja arvostusperiaatteet (arvonkorotukset ja käyvän arvon mukainen arvostus) yhdenmukaisiksi

Konsernitase



- osoittaa konsernin taloudellisen aseman selvittämällä konserniyhteisöjen varat ja konsernin velat ja vastuut ulkopuolisille
- konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma, kun
 - konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien keskinäiset saamiset ja velat, olennaiset sisäiset katteet ja keskinäinen omistus on vähennetty
 - ulkopuolisten omistus tytäryhteisöissä on merkitty omaksi eräkseen
- osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintameno on lisätty, tai siitä on vähennetty tuloslaskelmaan merkitty osuus tilikauden tuloksesta ja muu konsernin osuus oman pääoman muutoksesta sekä vähennetty osakkuusyhteisöltä saatu osinko
- konsernitase voidaan laatia vaihtoehtoisesti pitkää tai lyhennettyä konsernitasekaavaa noudattaen

Konsernitaseen erityiset erät



- vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen
- kunnan konsernitaseessa esitetään poistoero ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
- konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen ennen vierasta pääomaa
- lyhennetty konsernitase
 - vaihtuvat vastaavat esitetään yläotsikkotasolla
 - vieraan pääoman erät tulee jakaa
 - pitkä- ja lyhytaikaiseen korolliseen vieraaseen pääomaan
 - pitkä- ja lyhytaikaiseen korottomaan vieraaseen pääomaan

Rahoituslaskelma



- rahoituslaskelman laatimiseen on yksityisellä sektorilla kaksi vaihtoehtoista laatimistapaa: suora rahoituslaskelma tai epäsuora rahoituslaskelma
 - suorassa rahoituslaskelmassa liiketoiminnan rahavirta esitetään bruttoperusteisesti pohjautuen tuloslaskelman eriin, joita oikaistaan maksuperusteisiksi
 - epäsuorassa rahoituslaskelmassa liiketoiminnan rahavirta esitetään nettoperusteisesti
 - laskelma alkaa tuloslaskelman välituloksesta Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä, johon tehdään oikaisuja liiketoiminnan rahavirran selvittämiseksi
 - investointien ja rahoituksen rahavirrat käsitellään molemmissa samalla tavalla
- Kunnassa on vain yksi rahoituslaskelmakaava ja se poikkeaa yksityisen sektorin kaavasta

Kuntakonsernin rahoituslaskelma



- osoittaa konsernin varojen hankinnan ja niiden käytön tilikauden aikana
- konsernin rahoituslaskelma johdetaan:
 - konsernituloslaskelmasta
 - edellisen tilikauden ja tilikauden konsernitaseesta sekä
 - niitä täydentävistä tiedoista
- taseen ja tuloslaskelman eliminoinnit heijastuvat myös rahoituslaskelmaan

Konsernin rahoituslaskelma



KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

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

Rahoituslaskelman laadintaa varten tarvittavat erittelyt



- konsernin rahoituslaskelmassa osa tase-erien muutoksista eriteltävä
 - investoinnit investointimenoihin, rahoitusosuuksiin ja luovutustuloihin
 - antolainauksen muutokset lisäyksiin ja vähennyksiin
 - lainakannan muutokset pitkäaikaisten lainojen lisäyksiin, pitkäaikaisten lainojen vähennyksiin ja lyhytaikaisten lainojen muutokseen
 - lisäksi oman pääoman muutokset perusteltua eritellä, jotta ne voidaan ottaa huomioon oikealla tavalla rahoituslaskelman laadinnassa
- tulorahoituksen korjauserien avulla pysyvien vastaavien luovutusvoitot ja –tappiot oikaistaan investointien rahavirtaan

Tulorahoituksen korjauserät



- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitot
 - tuloslaskelman toiminnan muista tuotoista
- + Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntitappiot
 - toiminnan muista kuluista
- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitot
 - tuloslaskelman satunnaisista tuotoista
- + Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntitappiot
 - tuloslaskelman satunnaisista kuluista
- + Pakolliset varaukset tilikauden lopussa
- Pakolliset varaukset tilikauden alussa
- = Tulorahoituksen korjauserät

Investointien erittelyt



	Pysyvät vastaavat yhteensä	josta sisäiset
Tasearvo 1.1.		
Investointimenot (lisäykset)		
Rahoitusosuudet		
Vähennykset (myynnit)		
Poistot		
Tasearvo 31.12.		

- lisäksi rahoituslaskelman laadinnassa tarvitaan tietoja pysyvien vastaavien luovutusvoitoista ja -tappiosta (tulorahoituksen korjauserät)

Pysyvien vastaavien erittely, kunta



Ote erittelymallista; aineelliset hyödykkeet

	Aineelliset hyödykkeet						Yhteensä
	Maa- ja vesia- luet	Raken- nuokset	Kiinteät rakenteet ja laitteet	Koneet ja kalusto	Muut aineelliset hyödykkeet	Ennako- maksut ja kesk.er.h.	
Poistamaton hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x
Rahoitusosuudet tilikaudella	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x
Tilikauden poisto		x	x	x	x	x	x
Arvonalemmukset ja niiden palautukset	x						x
Poistamaton hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x						x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x
Olennaiset lisäpoistot							
Erittely olennaisista lisäpoistoista		x	x	x	x		x

Pysyvien vastaavien erittely, yksityinen sektori



Ote erittelymallista; aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset

	Maa-alueet	Aineelliset hyödykkeet			Yhteensä
		Raken- nukset	Koneet ja kalusto	Sijoitukset	
Hankintameno 1.1.2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Muuntoero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lisäykset	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Siirrot erien välillä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Hankintameno 31.12.2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonalennukset 1.1.2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Muuntoero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Vähennysten ja siirtojen kertyneet poistot		0,00	0,00		0,00
Tilikauden poisto		0,00	0,00		0,00
Arvonalennukset	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kertyneet poistot ja arvonal. 31.12.2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arvonkorotukset 1.1.2008	0,00	0,00		0,00	0,00
Lisäykset	0,00			0,00	0,00
Vähennykset	0,00	0,00		0,00	0,00
Arvonkorotukset 31.12.2008	0,00	0,00		0,00	0,00
Kirjanpitoarvo 31.12.2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kirjanpitoarvo 31.12.2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tuotannon koneiden ja laitteiden tasearvo 31.12.2008			0,00		
Tuotannon koneiden ja laitteiden tasearvo 31.12.2007			0,00		

Antolainojen erittelyt



	Antolainat yhteensä	josta sisäiset
Tasearvo 1.1.		
Lisäykset		
Vähennykset		
Tasearvo 31.12.		

Lainakannan muutokset



	Pitkäaikaiset lainat	josta sisäiset	Lyhytaikaiset lainat	josta sisäiset
Tasearvo 1.1.				
Lisäykset				
Lyhennykset				
Tasearvo 31.12.				

- pitkäaikaiset lainat sisältävät tässä myös lyhytaikaisessa vieraassa pääomassa esitettävät lyhennyserät

Pitkäaikaisten lainojen lisäys



Esimerkki seuraavan vuoden lyhennysten esittämisestä rahoituslaskel

- Lainan nosto 1000
- Seur. vuoden lyhennys siirretään LVPO:aan (lyh. 1.v. 100, 2. v. 90..)

	Rahatili	PVPO	LVPO
1.	1000	1000	
2.		100	100
TP	1000	900	100

Seuraava tilikausi

- Lyhennys
- Lainan nosto 400
- Seur. vuoden lyhennykset siirretään LVPO:aan (1000: 90, 400: 40)

	Rahatili	PVPO	LVPO
1.		(900)	(100)
2.	400	400	100
3.		130	130
TP	300	1170	130

Osakeyhtiön voitonjako



- osinko sekä omistajan että yhtiön kirjanpidossa kirjataan, kun *yhtiökokous päättänyt osingonjaosta*
- Yhtiö
 - osingonjakopäätös synnyttää yhtiölle *osingonjakovelan*
 - per Voittovarot / SVOP an Osingonjakovelka
 - osingon maksut kirjataan rahoitustapahtumina
 - per Osingonjakovelka an Rahatili
- Omistaja
 - osinkotulokirjaus kytkeyty osingonjakovelan kirjaamiseen
 - per Muut saamiset an Muut rahoitustuotot
 - osingon nostot kirjataan rahoitustapahtumina
 - per Rahatili an Muut saamiset

Osakeyhtiön voitonjako



1. Yhtiökokous tekee päätöksen osingonjaosta 15.5.2009. Osinkoa päätetään jakaa yhtiön tilikauden 2008 voitosta 5.000 euroa.
2. Kunta nostaa osingon 1.6.2009.

<u>Kunta</u>		<u>Omistaja</u>	
Muut rahoitustuotot	Muut saamiset	Osingonjakovelka	Ed. tilikausien voitto
1.	5.000	5.000	5.000
	Rahatili		Rahatili
2.	5.000	5.000	5.000

Konsernin sisäisen voitonjaon eliminointi



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

- konsernin sisällä jaettu osinko palautetaan osinkoa jakaneen yhteisön edellisten tilikausien tulokseen
 - oikaisu kirjataan osingon saaneelle yhteisölle, koska osingonjako peruuttamaton
 - per Osinkotuotot (saaja) an Edellisten tilikausien tulos (saaja)

Vähemmistöosuuden erottaminen tuloksesta



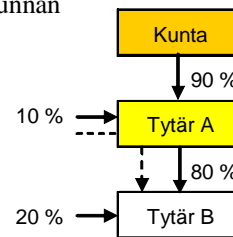
- muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet
 - tytäryhteisöjen *tuloksista* merkitään *konsernituloslaskelmaan* omaksi eräkseen
 - per Vähemmistöosuudet (tuloslaskelma) an Vähemmistöosuudet (tase)
 - Tytäryhteisöjen *oman pääoman eristä* merkitään *konsernitaseeseen* omaksi eräkseen
 - Per Osakepääoma an Vähemmistöosuudet
 - Per Ed. tilikausien tulos an Vähemmistöosuudet
 - Jne.
- Vähemmistöosuuden erottamisen perusteena on omistusosuus, ei äänivalta
- vähemmistöosuuden erottamisessa huomioitava välitön ja välillinen omistus (emon lisäksi myös tytäryhteisöjen omistus)

Välillisen vähemmistöosuuden huomioon ottaminen



Vähemmistöosuutta määritettäessä otetaan välittömän omistuksen lisäksi huomioon myös välillinen omistus. Vähemmistön välillinen omistus syntyy siinä tapauksessa, että tytäryhteisö, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryhteisöstä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti osuus jälkimmäisen tytäryhteisön tuloksesta ja omasta pääomasta.

- välillistä vähemmistöosuutta voi syntyä esim. jos kunnan tytäryhtiö, josta vähemmistö omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryhtiöstä
- tytäryhtiön vähemmistölle on erotettava tällöin osuus jälkimmäisen tytäryhtiön tuloksesta ja omasta pääomasta



Alakonsernin yhdistely kunnan konsernitilinpäätökseen

Alakonsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteiden oikaiseminen



Kuntakonserniin kuuluvan yrityksen, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006). Kunnan tytäryhteisö tytäryrityksineen muodostaa tällöin ns. alakonsernin.

- laadintaperiaatteiden yhdenmukaisuus pääperiaate konsernitilinpäätöksen laadinnassa
 - jos tytäryhtiö on tilinpäätöksessään noudattanut emon tilinpäätöksen laadintaperiaatteista poikkeavaa menetelmää, tulee tytäryhtiön tilinpäätöstä oikaista tältä osin (kunnan konsernitilinpäätöksen oikaisukirjauksissa)
- kunnan tytäryhtiön ja sen tytäryhtiöiden muodostama alakonserni laaditaan osittain kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaohjeista poikkeavalla tavalla
 - mm. sisäisen omistuksen eliminointi, osakkuusyhteisön yhdistely, poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jako omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
- laadintaperiaatteiden eroista johtuen alakonsernin konsernitilinpäätökseen voi sisältyä eriä, joille ei ole omaa riviä kunnan konsernitilinpäätöslaskelmissa
 - (esim. laskennalliset verovelat ja –saamiset)

Alakonsernin sisäisen omistuksen eliminointi kunnan konsernitilinpäätöksessä



Alakonsernin hankintamenomenetelmällä tehty konsernitilinpäätös voidaan keskinäisen omistuksen eliminointimenetelmää muuttamatta yhdistellä kunnan konsernitilinpäätökseen, jossa keskinäisen omistuksen eliminointi on muilta osin tehty pariarvomenetelmällä.

- alakonsernin konsernitilinpäätöstä ei tarvitse oikaista alakonsernissa sovelletun erilaisen sisäisen omistuksen eliminointimenetelmän osalta
 - kuntakonsernin konsernitilinpäätökseen voidaan yhdistellä suoraan alakonsernitaseen osoittamat varat ja velat, vaikka niille olisi alakonsernin konsernitilinpäätöksessä kohdistettu konserniaktiivaa tai -passiivaa
 - alakonsernin konsernitilinpäätökseen sisältyvä konserniliikearvo esitetään kunnan konsernitaseessa pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden ryhmässä, erän aineettomat oikeudet jälkeen
 - alakonsernin konsernitilinpäätökseen sisältyvä konsernireservi merkitään kunnan konsernitaseen vastaaviin omaksi eräksi ennen vierasta pääomaa

Alakonsernin osakkuusyhteisön yhdistely kunnan konsernitilinpäätöksessä



Alakonsernin konsernitilinpäätökseen mahdollisesti sisältyvä osakkuusyhtiön yhdistely yhdistetään kunnan konsernitilinpäätökseen suoraan alakonsernin konsernitilinpäätöksen perusteella.

- alakonsernin konsernitilinpäätöksestä voidaan yhdistellä sellaisenaan
 - alakonsernitaseen osakkuusyhteisöosuudet
 - alakonsernitaseen oma pääoma
 - alakonsernin konsernituloslaskelman osuus osakkuusyhteisön tilikauden tuloksesta
- alakonsernin konsernitilinpäätöksessä osakkuusyhteisön osalta tehtyä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jakoa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan ei tarvitse peruuttaa

Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittely kunnan konsernitilinpäätöksessä



Kunta merkitsee konsernitilinpäätökseen tytäryhteisöjensä ja kuntayhtymien poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan.

- kunnan konsernitilinpäätöksessä tulee esittää poistoero ja vapaaehtoiset varaukset sellaisenaan
 - konsernitilinpäätökseen yhdistellään suoraan kunnan, tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien poistoerot ja vapaaehtoiset varaukset
 - poistoero –riville konsernitaseessa sisältyy näin ollen eri tyyppisiä eriä
 - kunta: investointivarausten käytöstä johtuvat poistoerot
 - tytäryhteisöt: verotuksen kokonaispoistoista johtuvat poistoerot

Poistoerot ja varaukset kuntajaoston ohjeiden mukaan



- Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan
- Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-)
- Investointivarauksen käyttö merkitsee investointivarauksen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään **enintään** kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran

Poistoerot ja varaukset kuntajaoston ohjeiden mukaan



Tilikausi 1	
Tilikauden tulos	5 000 000
Varausten lisäys	-4 500 000
Yli/ alijäämä	500 000
Tilikausi 2	
Tilikauden tulos	100 000
Varausten vähennys	4 500 000
Poistoeron lisäys	-4 500 000
Yli/alijäämä	100 000
Tilikausi 3	
Tilikauden tulos	200 000
Poistot	-300 000
Poistoeron vähennys	225 000
Yli/alijäämä	125 000

Poistoerot ja varaukset KPL:n mukaan



- Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset on jaettava
 - konsernitaseessa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
 - ja vastaavasti niiden muutos konsernin tuloslaskelmassa laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen
 - Pienille konserneille jakaminen on vapaaehtoista
 - Kertynyt poistoero (alkava tase) puretaan alkavan taseen voittovaroihin ja laskennalliseen verovelkaan
 - Tilikauden poistoero puretaan laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen
- Laskennallisen veron laskennassa käytetään vahvistettua verokantaa

Poistoerot ja varaukset KPL:n mukaan



Yhteisö tekee varauksen (I), ei tee varausta II

	Tehdään varaus	Ei tehdä varausta
	I	II
Tulos ennen varauksia	500	500
Tehdään vapaaehtoinen varaus	-500	0
Tulos	0	500
Verot	0	-130
Tulos	0	370

Vaikutus tulokseen ja verotukseen, jos yritys:

- I tekee varauskirjauksen, esim. poistoeron lisäyksen
- II ei tee varausta

Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittely alakonsernissa ja kuntakonsernissa



Alakonsernin tekemä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jako omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen jako tilikauden tulokseen ja laskennallisen verovelan muutokseen peruitetaan kunnan konsernitilinpäätöksessä.

- alakonsernin konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteita tulee oikaista alakonsernin tekemän poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purkamisen osalta
- yleisohje kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta, liite 12: poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purkaminen alakonsernin konsernitilinpäätöksessä sekä purkamisen peruuttaminen kunnan konsernitilinpäätöksessä
- jotta poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purku voidaan palauttaa kuntakonsernissa, tarvitaan tiedot alakonsernitilinpäätöksessä tehdyistä varausten jakokirjauksista

	Kunta	Alakonsernin tekemä konsernitilinpäätöksen yhdistely		Tytäryhteisön alakonserni-TP yhteensä	Kunnan konserni-tilinpäätös eliminoimit	Kunnan konserni-tilinpäätös
		Tytäryhteisön alakonserniTP ennen poistoeron jakoa	Tytäryhteisön alakonserniTP, eliminoimit poistoeron osalta			
TULOSLASKELMA						
Tulos ennen varauksia		500		500		500
Poistoeron muutos (lisäys)		-500 A)	370 C)	0 1a)	-370 2a)	-500
Laskennalliset verot			D) -130	-130 2b)	130	0
Tilikauden tuloksen oikaisut			B) 370	1b)	-370	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		0	370	370	-370	0
TASE						
VASTAAVAA						
Rahat ja pankkisaamiset		1 200		1 200		1 200
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Edellisten tilikauden yli-/alijäämä			E) 518	518 3a)	-518	0
Tilikauden yli-/alijäämä			0 B)	370 1b)	-370	0
VÄHEMMISTÖSUUDET						
POISTOERO JA VAPAAEHT. VARAUKSET						
Poistoero		1 200 A)	-370 C)	0 1a)	370 2a)	1 200
			E) -518	3a)	518	
			F) -182	3b)	182	
VIERAS PÄÄOMA						
Laskennallinen verovelka			D) 130	312 2b)	-130	0
			F) 182	3b)	-182	
		1 200	0	1 200		1 200

Laskennalliset verot



- Laskennalliset verot syntyvät mm. kirjanpidollisen ja verotettavan tuloksen väliaikaisista
 - jaksotuseroista sekä
 - kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen eroista
- Laskennallisten verovelkojen ja –saamisten merkitseminen taseeseen ja tuloslaskelmaan on vapaaehtoista yksittäiselle kirjanpitovelvolliselle
 - jos niitä ei ole merkitty tuloslaskelmaan ja taseeseen ja jos ne ovat oleellisia - > esitettävä liitetiedoissa
- Laskennalliset verovelat ja –saamiset on merkittävä konsernitilinpäätökseen (konsernitase – ja –tuloslaskelma)
 - olennaisuusperiaate otetaan huomioon
- Laskennallisten verojen kirjaamisessa noudatettava varovaisuuden periaatetta

Laskennalliset verot



- Laskennallinen verovelka
 - tuotto merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi aikaisemmalla tilikaudella kuin se on veronalainen verotuksessa
 - meno vähennetään verotuksessa aikaisemmalla tilikaudella kuin kirjanpidossa
- Laskennallinen verosaaminen
 - tuotto verotetaan aiemmalla tilikaudella kuin se tuloutetaan kirjanpidossa
 - meno vähennetään kirjanpidossa aikaisemmalla tilikaudella kuin verotuksessa
- Esimerkit:

Arvonkorotus

Maa-alueet (1000)	Arvonkoro- tusrahasto	Laskennalliset verovelat
100	26	100
		26

Pakollinen varaus

Kulut	Pakolliset varaukset	Laskennalliset verosaamiset	Laskennallisen verovelan muutos (tulos)
500	500	130	130

Laskennalliset verot alakonsernissa



Kunnan konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Koska laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan kunnan laskentaperiaatteisiin, erillistilinpäätöksissä esitetyt laskennalliset erät peruutetaan kunnan konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

- Peruuttaminen tehdään
 - kunnan konsernituloslaskelman Toimintakulut -riviltä laskennallisten verojen muutoksen määräisenä
 - konsernitaseen laskennallisista verovelkoista ja -saamisista
- jotta peruuttaminen on mahdollista tehdä, tarvitaan tiedot alakonsernilta ja niiltä tytäryhteisöiltä, jotka ovat kirjanneet laskennallisia veroja tilinpäätökseensä
 - Esim. kirjaustositteet tms. tiedot

Laskennallisen verovelan peruuttaminen



Tytär kirjannut arvonkorotuksen maa-alueisiin ja esittänyt laskennalliset verot tilinpäätöksessään. Arvonkorotuksesta kirjattu laskennallinen verovelka. Kirjauksen peruutus kunnan konsernitilinpäätöksessä

Esimerkki	Emo	Tytär	Yhteensä	Peruutus	Konserni
Tase					
Vastaavaa					
Maa-alueet		1000	1100		1100
		100			
<i>Vastaavaa yht.</i>		1100	1100		1100
Vastattavaa					
Osakepääoma		1000	1000		1000
Arvonkorotusrahasto		100	74	26	100
		-26			
Vieras pääoma					
Laskennalliset verovelat		26	26	-26	0
<i>Vastattavaa yht.</i>		1100	1100		1100

Laskennallisen verosaamisen peruuttaminen



Tytär tehnyt pakollisen varauksen saastuneiden maa-alueiden puhdistamisesta aiheutuviin kuluihin. Pakollisesta varauksesta kirjattu laskennallinen verosaaminen. Kirjauksen peruuttaminen kunnan konsernitilinpäätöksessä.

Esimerkki	Emo	Tytär	Peruutus	Konserni	
Tuloslaskelma					
Tuotot		800		800	
Kulut		-500	0	-500	
Tulos		300		300	
Verot		-78		-78	
Laskennallisen verov. muutos		130	-130	0	Peruutus kunnan konsernitilinpäätöksessä
Tilikauden voitto		352	-130	222	riviltä Toimintakulut
Tase					
Vastaavaa					
Aineelliset hyödykkeet		722		722	
Laskennalliset verosaamiset		130	-130	0	
Vastaavaa yht.		852		722	Peruutus kunnan konsernitilinpäätöksessä
Vastattavaa					
Tilikauden voitto		352	-130	222	riviltä Muut saamiset
Pakolliset varaukset		500		500	
Vastattavaa yht.		852		722	



Konsernitilinpäätöksen liitetiedot

Liitetietojen sisältö ja sisäisten tapahtumien vähentäminen liitetiedoista



- konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen* mukaisesti
- kaupungin konsernitilinpäätökseen tulee eri tyyppisiä liitetietoja:
 - konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmä (sisäiset eliminoidaan)
 - peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa yhdistellään niiden kuntayhtymien liitetiedot, jossa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä (sisäiset erät eliminoidaan)
 - konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä syntyvät liitetiedot
 - mm. laadintaperiaatteet
- konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettavat eliminoinnit ja oikaisut tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa
- konsernin liitetiedot voidaan esittää yhdessä kunnan tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot



- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
 - myös perusteltu selvitys, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä
- selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaateissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan
- selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen
 - selostus kattaa muutokset tytäryhteisöissä sekä merkittävässä osakkuusyhteisöjen omistuksissa
 - myös tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien olennaiset tapahtumat, jotka olennaisia kuntakonsernin kannalta

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot



- Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus

Esimerkki

Osakkuusyhteisöjen yhdistely pääomaosuusmenetelmällä tehtiin ensimmäisen kerran tilikauden 2008 konsernitilinpäätökseen, jossa yhdistelyn vaikutus omaan pääomaan oli x euroa. Edellisen tilikauden vertailutietoon ei ole oikaistu osakkuusyhteisöjen vaikutusta.

Kunta on myynyt tilikauden aikana tytäryhteisön X. Kunta on ostanut tilikauden aikana Z Oy:n osakkeita, minkä johdosta aiempi osakkuusyhteisö on muuttunut tytäryhteisöksi. Tytäryhteisö Y:n tulokseen on vaikuttanut maa-alueen merkittävä myyntivoitto x euroa, joka on parantanut koko määrällä myös konsernin tulosta.

tilikauden ylijäämään ja ed. tilikausien ylijäämään

tiedot pyydettävä!

Konsernituloslaskelmaa koskevat liitetiedot



- toimintatuotot kunnan määritteleminä tehtäväkokonaisuuksina
 - erittely voidaan laatia tehtäväalueittain
 - liitetietoon sisällytetään konsernituloslaskelman toimintatuottoihin yhdistellyt tiedot eli tytäryhtiöiden ja kuntayhtymien toimintatuotot
 - tytäryhtiöiden toimintatuotot voidaan yhdistellä tehtäväalueittain vastuutehtäväalueen tai tytäryhtiön toimialan mukaan
 - esim. sosiaalipalveluja tuottavat tytäryhtiöt - Sosiaali- ja terveystuotot
 - esim. elinkeinoyhtiöt - Yleishallinto
 - esim. kiinteistöyhtiöt - Muut palvelut
 - kuntayhtymien toimintatuotot yhdistellään kuntayhtymän toimialan mukaan
 - esim. sairaanhoitopiirin toimintatuotot - Sosiaali- ja terveystuotot
 - esim. koulutuskuntayhtymän toimintatuotot - Opetus- ja kulttuuripalvelut
 - liitetieto tulee laatia ilman konsernin sisäisiä eriä
 - sisäiset myynnit ja vuokratulot tulee eliminoida toimintatuotoista
 - tilikauden aikana toteutuneet sisäiset katteet tulee eliminoida toimintatuotoista
 - osuus osakkuusyhteisön tilikauden tuloksesta ei sisälly toimintatuottoihin

Konsernituloslaskelmaa koskevat liitetiedot



Esimerkki kunnan toimintatuottojen erittelystä

Toimintatuotot tehtäväalueittain *)				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Yleishallinto	x	x	x	x
Sosiaali- ja terveystuotot	x	x	x	x
Opetus- ja kulttuurituotot	x	x	x	x
Yhdyskuntatuotot	x	x	x	x
Muut palvelut (voi eritellä tarkemmin)	x	x	x	x
<i>Kunnan toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

täsmäittävä
konsernituloslaskelmaan

Konsernituloslaskelmaa koskevat liitetiedot



Esimerkki

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitot ja -tappiot				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Muut toimintatuotot				
Maa- ja vesialueiden myyntivoitot	x	x	x	x
Rakennusten myyntivoitot	x	x	x	x
Muut myyntivoitot	x	x	x	x
<i>Myyntivoitot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Muut toimintakulut				
X kiinteistön myyntitappio	x	x	x	x
<i>Myyntitappiot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



- arvonorotusten periaatteet ja arvonnäätitysmenetelmät

Esimerkki

Arvonkorotukset				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Maa- ja vesialueet				
Arvo 1.1.	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x	x	x	x
Arvonkorotusten purku	-x	-x	-x	-x
Arvo 31.12.	x	x	x	x
Rakennukset *)				
Arvo 1.1.	x	x	x	x
Arvonkorotusten purku	-x	-x	-x	-x
Arvo 31.12.	x	x	x	x
Arvonkorotukset yhteensä 31.12.	x	x	x	x

*) Rakennusten arvonorotukset on tehty ennen 1.1.1998.

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



- maa- ja vesialueisiin sisältyvät ei-palautettavat liittymismaksut

Esimerkki

Maa- ja vesialueet erittely				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Maa- ja vesialueet				
Kiinteistöjen liittymismaksut	x	x	x	x
Muut maa- ja vesialueet	x	x	x	x
<i>Maa- ja vesialueet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



- omistukset muissa yhteisöissä
 - nimi, kotipaikka, kunnan ja kuntakonsernin omistusosuus yhteisöstä, kuntakonsernin osuus yhteisön omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä
 - kuntayhtymäosuudet ilmoitetaan kuntayhtymien ryhmässä vaikka kuntayhtymä olisi kunnan tytäryhteisö
 - tytäryhteisöistä, kuntayhtymistä ja osakkuusyhteisöistä esitetään erikseen yhteisöt, joita ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen
- siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät
 - siirtosaamiin sisältyvät konsernin sisäiset saamiset eliminoidaan

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



- erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista erien välillä
 - liitetieto laaditaan sisäisen omistuksen eliminoinnin ja vähemmistöosuuden erottamisen jälkeen
 - peruspääoman lisäyksenä ja vähennyksenä näkyy vain kunnan peruspääoman muutokset
 - arvonorotukset tytäryhteisöosakkeisiin
 - jos arvonorotuksen perusteena tytäryhteisölle hankinnan jälkeen kertyneet voitot, tytäryhteisöosakkeisiin tehty arvonorotukset peruutettava
 - edellisten tilikausien ylijäämän jatkuvuus myös konsernissa
 - liitetiedossa eritellään mm. osingonjako vähemmistölle ja rahastosiirot

Oman pääoman erittely				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Peruspääoma 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Peruspääoma 31.12.	x	x	x	x

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



Audiator-yhtiöt

Arvonkorotusrahasto 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Arvonkorotusrahasto 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot				
Vahinkorahaston pääoma 1.1.	x	x	x	x
Siirrot rahastoon	x	x	x	x
Siirrot rahastosta	-x	-x	-x	-x
Vahinkorahaston pääoma 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot yhteensä 31.12.	x	x	x	x
Edellisten tilikausien ylijäämä 1.1.	x	x	x	x
Siirto vahinkorahastoon	-x	-x	-x	-x
Edellisen tilikauden virheen oikaisu	+/-x	+/-x	+/-x	+/-x
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x	x	x
<i>Oma pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Konsernitasetta koskevat liitetiedot



Audiator-yhtiöt

- erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä koko konsernissa
- erittely Muut velat -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin
 - konsernin sisäiset palautuskelpoiset liittymismaksut eliminoidaan konsernin sisäisinä saamisina ja velkoina
 - muihin velkoihin sisältyvät konsernin sisäiset velat eliminoidaan liitetiedosta
- siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät
 - siirtovelkoihin sisältyvät konsernin sisäiset velat eliminoidaan liitetiedosta

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot



- vastuusitoumusten ja vastuiden liitetiedoissa huomioidaan konsernisuhteiden aiheuttamat päällekkäisyydet
 - jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka tai velvoite sisältyy täysimääräisenä konsernitaseen velkoihin tai pakollisiin varauksiin, ei ko. vastuusitoumusta esitetä enää konsernitaseen vastuusitoumusten liitetiedoissa
 - jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka ei sisälly konsernitaseeseen, esimerkiksi tytäryhteisö on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, on tällainen vastuusitoumus esitettävä

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot



Esimerkki

Velat, joiden vakuudeksi annettu kiinnityksiä kiinteistöihin				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
<i>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat, joiden vakuudeksi annettu osakkeita				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
<i>Pantatut osakkeet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot



Esimerkki (liitetiedot nro:t 41-43)

Vakuudet				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Omasta puolesta annetut vakuudet				
Sitoumusten vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Sitoumusten vakuudeksi pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x
Kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset			x	x
Pantatut arvopaperit			x	x
<i>Yhteensä</i>			x	x
Muiden puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset				
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x
<i>Vakuudet yhteensä</i>	x	x	x	x

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot



- konsernitaseeseen sisällyttömät vastuusitoumukset ja vastuut
 - leasing-vastuut
 - muut konsernin antamat vastuusitoumukset

Esimerkki (liitetiedot nro:t 45-46)

Vastuusitoumukset				
	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta				
Alkuperäinen pääoma			x	x
Jäljellä oleva pääoma			x	x
Takaukset muiden puolesta *)				
Alkuperäinen pääoma	x	x	x	x
Jäljellä oleva pääoma	x	x	x	x

Lisäksi kunta on myöntänyt täytetakauksia x euroa, joista lainasitoumukset olivat tekemättä 31.12.2007.

*) Tähän sisältyvät myös kunnan antamat täytetakaukset asuntolainoista, joista lainasitoumukset tehty.

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot



- muut konsernia koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen
 - pitkäaikaisiin vuokrasopimuksiin liittyvät vastuut
 - ympäristövastuut
 - johdannaiset
 - kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuu
 - liitetietona ilmoitetaan konsernin todennäköiset palautusvastuut
 - todennäköiset palautusvastuut huomioidaan konsernin kannalta yhteenlaskettuina
 - ei eliminoida konsernin sisäisiä kiinteistökauppoja

Muut taloudelliset vastuut



Muut taloudelliset vastuut	Konserni		Kunta	
	2007	2006	2007	2006
Sopimusvastuut				
Maankäyttösopimuksista kunnalle aiheutuvat velvoitteet 1)	x	x	x	x
Sopimukseen sisältyvät lunastusvelvoitteet 2)	x	x	x	x
Sitoumukset avustukseen 3)	x	x	x	x
Sopimukseen sisältyvät palautusvastuut 4)	x	x	x	x
Vuokravastuut, vastuut voimassa x.x.xxxx asti	x	x	x	x
<i>Sopimusvastuut yhteensä</i>	x	x	x	x
Johdannaissopimukset				
Valuuttatermiinit				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x
Korkotermiinit				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x
Arvonlisäveron palautusvastuu *)	x	x	x	x
Perustamishankkeiden valtionosuuden palautusvastuu **)	x	x	x	x

Mikkelin kaupungin konsernirakenne 2009

Sisäisten erien täsmäyttäminen

- Sisäisten erien täsmäyttämisessä varmistetaan erien samansuuruisuus yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksissä
 - Esim. täsmäytystaulukot
 - Yhteisöjen täsmäytettävä esim. keskinäiset reskontrasaldonsa, tilikauden aikana kertynyt laskutus, veloitetut korot, lainat, korkojaksotukset yms. erät keskenään
 - Erojen syyt selvitettävä ja olennaiset erät korjattava
- Yhteisöjen välisissä liiketapahtumissa tai saldoissa voi kuitenkin olla eroja, joita ei ole ehditty ottaa huomioon erillistilinpäätöksissä
 - Esim. jaksotuserot, ”matkalla olevat” suoritukset

Kokemuksia vuodelta 2008



- Keskustelua

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



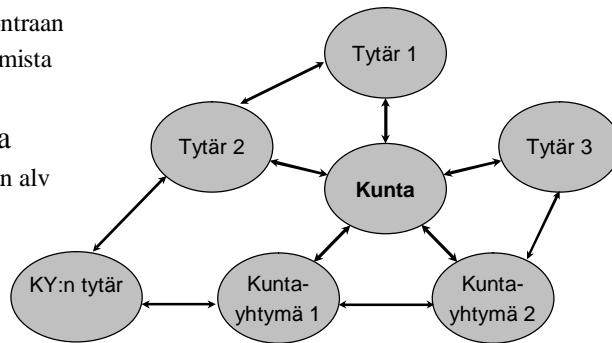
Konserniyhteisöjen väliset sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta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

- olennaisuuden periaate eliminoinneissa
 - esim. konsernin sisäiset käteismaksut, epäolennaiset jaksotuserot
- sisäisten erien yhdenmukaisuus varmistettava ennen eliminointia
 - apuna konsernin sisäisten tapahtumien tilit ja vastapuolitunnisteet
- HUOM! Sisäisiä eriä eivät ole
 - kolmannen osapuolen puolesta maksetut erät (konsernin kannalta ulkoisia avustuksia vaikka maksetaan konserniin kuuluvalla)
 - esim. toimeentulotukena maksetut palvelut, vuokrat jne.
 - avustuksiin kirjattu erä, jonka maksaja on kirjannut toimeksiannoistaan

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



- eliminoitavia eriä syntyy
 - konserniyhteisöjen välisistä, kuntayhtymien välisistä sekä konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien välisistä liiketapahtumista
- sisäisiä eriä voidaan kirjata
 - laskutuksella/reskontraan
 - pankkitilin tapahtumista
 - muistiotositteilla
- alv eliminoinneissa
 - tuotot ja kulut ilman alv
 - saamiset ja velat sis. alv



Sisäisten katteiden eliminointi



- konsernin sisäisten vaihto-omaisuuden tai pysyvien vastaavien hyödykkeiden kaupoissa syntyneet sisäiset katteet on eliminointi konsernitilinpäätöstä laadittaessa
 - konsernin kannalta kate realisoituu vasta, kun hyödyke myydään konsernin ulkopuolelle
 - eliminoinnilla palautetaan hyödykkeen arvo vastaamaan sen tasearvoa hyödykkeen myyneessä konserniyhteisössä
 - kuntakonserneissa vaihto-omaisuuden katteen merkitys ei useinkaan ole olennainen
- ei-palautettava liittymismaksu käsitellään sisäisen katteen luontoisena

Sisäisten katteiden eliminointi



- taseisiin aktivoituneet sisäiset katteet eliminoidaan taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät sekä omasta pääomasta
- sisäisten katteiden muutos tilikaudella eliminoidaan tilikauden tuloksesta
 - eliminoitavan sisäisen katteen määrä vähenee hyödykkeen poistojen mukaisesti
- sisäisiä katteita syntyy konsernin sisäisistä luovutusvoitoista (myynti, apporti, vaihtokauppa) sekä konsernin sisäisistä ei-palautettavista liittymismaksuista
 - Tieto tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien Maa- ja vesialueisiin aktivoituista ei-palautettavista liittymismaksuista (määrä ja kirjanpitokäsittely)
- Epäolennaiset sisäiset katteet voidaan jättää eliminoimatta.

Sisäisten liittymismaksujen eliminointi **kunnan** tilinpäätöksessä: Palautuskelpoiset



<i>Tilit</i>	<i>Kunnan osatase</i>	<i>Liikelaitoksen tase</i>	<i>Eliminointikirjaukset</i>	<i>Kunnan tase</i>
Sijoitukset Muut saamiset liikelaitokselta	100		-100	0
Muut velat Liittymismaksut ja muut velat (omalta kunnalta)		100	-100	0

Sisäisten liittymismaksujen eliminointi **kunnan**
tilinpäätöksessä: Ei-palautettavat



<i>Tilit</i>	<i>Kunnan osatase</i>	<i>Liikelaitoksen tase</i>	<i>Eliminointikirjaukset</i>	<i>Kunnan tase</i>
Maa- ja vesialueet Kiinteistön liittymismaksut liikelaitoksilta	100		-100	0
Edellisten tilikausien yli- /alijäämä		90	- 90	0
Tilikauden yli-/alijäämä*)		10	- 10	0

*) Liikevaihtoon kirjatut sisäiset liittymismaksut selvitetään erillistilin tai tunnisteiden avulla

Liittymismaksut konsernitilinpäätöksessä:
Palautuskelpoiset



<i>Tilit</i>	<i>Kunnan tase</i>	<i>Verkkoyhtiön (tytär) tase</i>	<i>Eliminointikirjaukset</i>	<i>Konsernitase</i>
Sijoitukset Muut saamiset tytäryhteisöiltä	100		-100	0
Muut velat Liittymismaksut ja muut velat		100	-100	0

Liittymismaksut konsernitilinpäätöksessä:
Ei-palautettavat



<i>Tilit</i>	<i>Kunnan tase</i>	<i>Verkkoyhtiön tase (tytär)</i>	<i>Eliminointikirjaukset</i>	<i>Konserni</i>
Maa- ja vesialueet Kiinteistön liittymismaksut	100		-100	0
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		90	- 90	0
Tilikauden yli-/alijäämä *)		10	- 10	0

*) Liikevaihtoon sisältyvät konserniyhteisöltä saadut liittymismaksut selvitetään erillistilin tai tunnisteiden avulla

Ohjeet ja aikataulu tilikaudelle 2009



- Mikkelin kaupungin edustajat

Tietojen toimittaminen kaupungille



- lomakkeet
- toimitettavat tiedot
- kaupungin toimintakertomukseen tarvittavat tiedot
 - tytäryhteisöistä
 - osakkuusyhteisöistä
 - kuntayhtymistä
- aikataulut

Tarvittavat tiedot



- konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tarvitaan yhdisteltävien yhteisöjen taseet ja tuloslaskelmat vähintään konsernitilinpäätöksen kaavojen tarkkuudella hallituksen tai johtokunnan hyväksymässä muodossa
 - tieto mahdollisista muutoksista joita on tehty alkusaldoihin edellisen taseen laadinnan jälkeen jotta tase-erien muutosten täsmäytys on mahdollista tehdä (erityisesti oman pääoman erät)
 - yhtiökokouksen tms. hyväksymä tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus kokouskäsittelyn jälkeen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi
 - mahdolliset erilliset tilintarkastajan vahvistukset toimitettujen tietojen oikeellisuudesta
 - toimintakertomusta varten tarvittavat tiedot

Eliminointi- ja yhdistelykirjausten edellyttämät tiedot



- sisäiset katteet
 - konserniyhteisöjen välillä luovutettu pysyvien vastaavien hyödyke (esim. myynti tai apportti)
 - hyödykkeen kauppahinta ja syntynyt luovutusvoitto sekä tuloslaskelman erä, johon myyjä kirjannut luovutusvoiton
 - pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistosuunnitelma ostajan kirjanpidossa (konsernin sisäiset kaupat)
 - tieto tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien Maa- ja vesialueisiin aktivoituista ei-palautettavista liittymismaksuista (määrä ja kirjanpitokäsittely)
- sisäinen voitonjako
 - osingonjakaja ja –saaja
 - jaetun osingon määrä

Eliminointi- ja yhdistelykirjausten edellyttämät tiedot



- konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen osakkeiden tai osuuksien hankintamenot ja omistusosuudet (siis myös muilta kuin emoyhteisöltä)
 - erikseen maininta jos tilikaudella syntyneitä hankintamenoja
- tieto pysyvien vastaavien hankintamenosta tase-erittäin, jos ne olisivat olleet suunnitelman mukaisten poistojen kohteena
 - vaihtoehtoisesti tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus sisältäen myös aikaisemmilla tilikausilla syntyneen eron
 - erityinen huomio rakennuksiin
- muiden kuin konserniyhteisöjen omistusosuus yhteisöstä vähemmistöosuuden erottamista varten

Liitetietojen laadintaa varten tarvittavat tiedot



- konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteita varten tarvittavat tiedot
 - muutokset konsernin rakenteessa
 - selostus kattaa muutokset tytäryhteisöissä sekä merkittävässä osakkuusyhteisöjen omistuksissa
 - tieto myös tytäryhtiön yrityskaupoista
 - aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos eivät merkitykseltään vähäisiä
 - edellisten tilikausien vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tiedot (esim. kertaluonteiset tapahtumat)
 - myös tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien olennaiset tapahtumat, jotka olennaisia kuntakonsernin kannalta

Kuntakonserni kunnan toimintakertomuksessa



- toimintakertomukseen sisältyy selvitys kuntakonsernin toiminnasta ja taloudesta
 - yhdistelmä konsernitilinpäätöksen sisältyvistä yhteisöistä
 - konsernin toiminnan ohjaus
 - olennaiset konsernia koskevat tapahtumat
 - selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä
 - konsernitilinpäätös tunnuslukuineen
 - konsernin henkilöstömäärä
- toimintakertomuksessa annetaan myös selvitys tavoitteiden toteutumisesta
 - konsernijohdolle asetetut tavoitteet
 - kunnan edustajille asetetut tavoitteet
 - tytäryhteisöille asetetut tavoitteet
 - tavoiteasettelu luonteeltaan välillistä, pääomistajan tahdon esiintuomista

Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä



- konsernivalvonnan tarkoituksena on varmistaa, että kuntakonsernin toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa, lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja omaisuus sekä voimavarat turvataan
- kunnanhallituksen on tehtävä selkoa,
 - miten konsernivalvonta on kuntakonsernissa järjestetty
 - onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella
 - miten konsernivalvontaa on mainituilla kohdealueilla tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella

Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä



- konsernivalvonnan kohdealueita ovat
 - toimivallan ja –vastuunjako konserniohjauksessa
 - konserniohjeet, johtosäännöt ja muut ohjeet
 - ohjeiden antamisen riittävyys ja tiedonkulku
 - ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä
 - ohjeiden antamisen menettelyt ja riittävyys
 - omistajapolitiittisten linjausten noudattaminen
 - konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi
 - tavoiteasettelun tarkoituksenmukaisuus ja riittävyys
 - tavoitteiden toteutumisen seurantajärjestelmä

Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä



- tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi
 - raportointijärjestelmän toimivuus
 - tunnuslukujen käyttö ja analysointi
 - investointitarpeet ja niihin varautuminen
- keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö
- konsernipalvelujen käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus
- riskienhallintajärjestelmien toimivuus tytäryhteisöissä
 - riskikartoitusten tekeminen
 - konsernin riskienhallinnan vastuut
 - toteutuneiden riskien ennakoinnin onnistuminen (ajallinen ja määrällinen)

Yhteystiedot



Toinen linja 14
00530 Helsinki
etunimi.sukunimi@audiator.fi
puh. (09) 7711 (vaihde)

www.audiator.fi