

Kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinta

Mikkeli 2.10.2009

KHT, JHTT Anu Servo, Oy Audiarev Ab



Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus



- kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös (KuntaL 68 a §)
- kuntakonserni
 - kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostama taloudellinen kokonaisuus, jossa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö)

3

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus



- kunnan määräysvalta toisessa yhteisössä syntyy kun kunnalla on
 - enemmän kuin puolet yhteisön kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä tai
 - oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksen tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen
- yhteisö, jossa kunnalla on KPL 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö (KuntaL 16 a §)
- määräämisvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräämisvalta toisessa yhteisössä

4

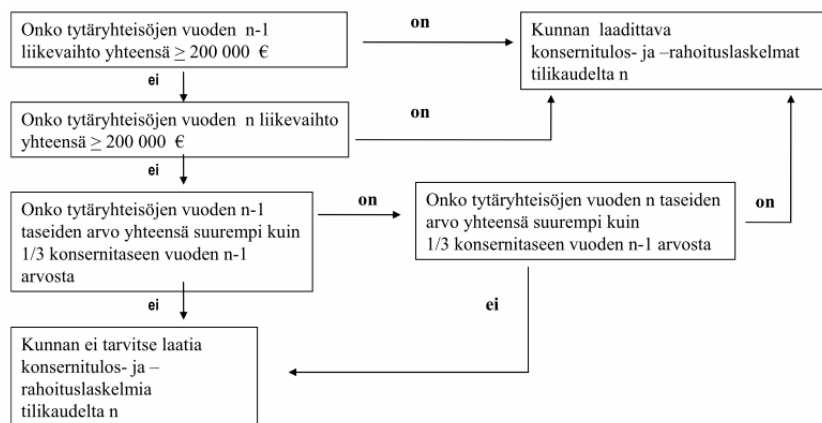
Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus



- konsernitilinpäätös tulee laatia konsernituloslaskelman, konsernin rahoituslaskelman, konsernitaseen ja niiden liitetietojen laajuusena
 - jos kunnalla ei liikevaihdoltaan tai tasearvoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä, tai kunta jäsenenä kuntayhtymässä, riittää konsernitaseen käsittävän konsernitaseen laadinta
- konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia
 - KILA:n kuntajaosto on antanut yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta 18.12.2007
- konsernitilinpäätöksen tavoitteena antaa oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen

5

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus



n= päättynyt tilikausi, n-1 =päättynyttä tilikautta välittömästi edeltänyt tilikausi

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto: Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta

6

Konsernitilinpäätöksessä huomioitavat yhteisöt

7

Konsernitilinpäätöksessä huomioitavat yhteisöt

- emoyhteisö
 - konsernitilinpäätöksen laativa kunta tai kuntayhtymä
- tytäryhteisöt
 - osakeyhtiöt, kuntayhtymät, liikelaitoskuntayhtymät, yhdistykset ja muut yhteisöt sekä säätiöt, joissa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta
 - yhdistellään konsernitilinpäätökseen vaikka eivät ole liiketoimintaa harjoittavia, ts. toiminnan luonteesta riippumatta
- konserniyhteisöt = emoyhteisö ja tytäryhteisöt

8

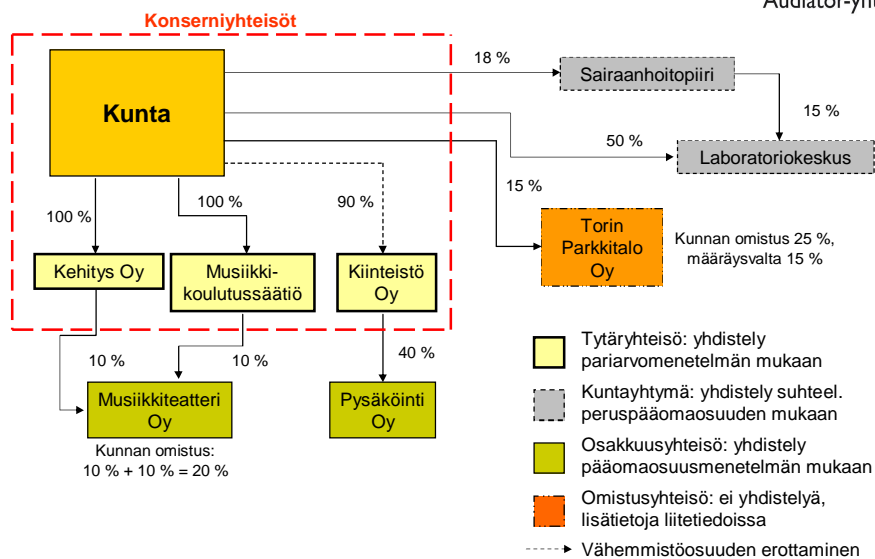
Konsernitilinpäätöksessä huomioitavat yhteisöt



- kuntayhtymät
 - kuntayhtymät ja liikelaitoskuntayhtymät, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsen
- osakkuusyhteisöt
 - osakeyhtiöt, yhdistykset ja muut yhteisöt sekä säätiöt, joissa konserniyhteisöillä yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on merkittävä omistusosuus ja huomattava vaikutusvalta (pääsääntöisesti omasta pääomasta vähintään 20% ja äänimäärästä 20-50%)

9

Esimerkki kuntakonsernista



10

Konsernitilinpäätöksen yhdistely- ja eliminointikirjaukset

11

Konsernitilinpäätöksen eliminointi- ja yhdistelykirjaukset

- konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöiden taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä
- lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta / tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta

12

Konsernitilinpäätöksen eliminointi- ja yhdistelykirjaukset



- konsernitilinpäätöstä laadittaessa
 - a) eliminoidaan
 - sisäiset tuotot ja kulut ml. sisäinen voitonjako
 - sisäiset saamiset ja velat
 - sisäiset katteet
 - sisäinen omistus
 - b) oikaistaan
 - poistot suunnitelman mukaisiksi
 - mahdolliset muut olennaiset laadintaperiaatteiden erot
 - omaa pääomaa ja tulosta osakkuusyhteisön ao. erien mukaan omistusta vastaavalta osin
 - c) erotetaan
 - tytäryhteisön vähemmistön osuus tuloksesta ja omasta pääomasta

13

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä kuntakonsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toimiin 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.

- lähtökohtaisesti kaikki konsernin sisäiset erät eliminoidaan

14

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 §).

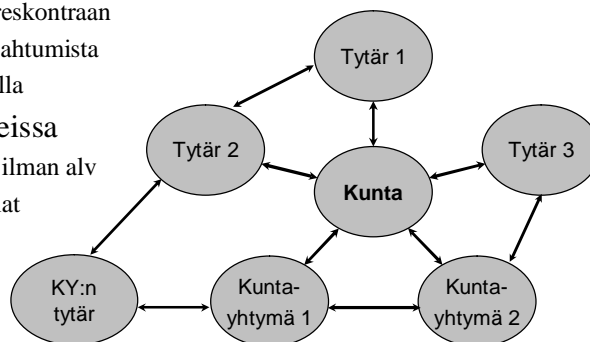
- olennaisuuden periaate eliminoinneissa
 - esim. konsernin sisäiset käteismaksut, epäolennaiset jaksotuserot
- sisäisten erien yhdenmukaisuus varmistettava ennen eliminointia
 - apuna konsernin sisäisten tapahtumien tilit ja vastapuolitunnisteet

15

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



16

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



- eliminoitava summa määräytyy vastapuolipareittain erän kokonaismäärästä seuraavasti
 - kuntayhtymä – tytäryhteisö: kokonaan
 - kuntayhtymä – liikelaitoskuntayhtymä: liikelaitoskuntayhtymän omistusosuuden mukaisesti
 - tytäryhteisö – tytäryhteisö: kokonaan
 - tytäryhteisö – liikelaitoskuntayhtymä: liikelaitoskuntayhtymän omistusosuuden mukaisesti

17

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



- sisäisiä tuottoja ja kuluja sisältävät tuloslaskelman erät
 - toimintatuotot – toimintakulut
 - palvelujen ostot ja myynnit, aineiden ostot ja myynnit, maksut, avustukset, vuokrat
 - korkotuotot – korkokulut
 - muut rahoitustuotot – muut rahoituskulut
 - satunnaiset erät (tuotot) – satunnaiset erät (kulut)
- huom! sisäisiä eriä eivät ole
 - kolmannen osapuolen puolesta maksetut erät (konsernin kannalta ulkoisia avustuksia vaikka maksetaan konserniin kuuluvalle)
 - esim. toimeentulotukena maksetut palvelut, vuokrat jne.
 - avustuksiin kirjattu erä, jonka maksaja on kirjannut toimeksiannoistaan
- eliminointi
 - per Tuottotili (myyjä) an Menotili (ostaja)

18

Sisäisiä eriä sisältävät taseen ja tuloslaskelman erät



- sisäisiä saamia ja velkoja sisältävät tase-erät
 - saamiset saman konsernin yrityksiltä – velat saman konsernin yrityksille (yritysten tasekaavan mukainen erä)
 - myyntisaamiset – ostovelat
 - lainasaamiset (pysyvät tai vaihtuvat vastaavat) – lainat julkisyhteisöiltä/lainat muilta luotonantajilta/pääomalainat
 - sisältää myös konsernitilin saldon (huom! konsernitiliin liitetty yhteisö voi esittää saldon rahoissa ja pankkisaamisissa – tällöin eliminoidaan niitä vastaan)
 - siirtosaamiset – siirtovelat
 - muut saamiset – muut velat
 - sisältävät myös palautettavat liittymismaksut
 - annetut ennakkomaksut (useissa tase-erissä) – saadut ennakkomaksut
 - toimeksiantojen varat – toimeksiantojen pääomat
- eliminointi
 - per Velkatili (velallinen) an Saamistili (velkoja)

19

Konsernin sisäisen voitonjaon eliminointi



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

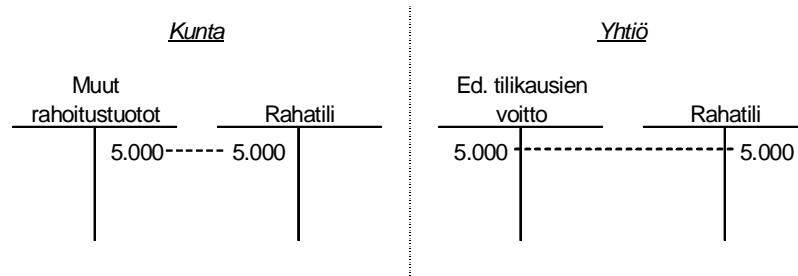
- konsernin sisällä jaettu osinko palautetaan osinkoa jakaneen yhteisön edellisten tilikausien tulokseen
 - oikaisu kirjataan osingon saaneelle yhteisölle, koska osingonjako peruuttamaton
 - per Osinkotuotot (saaja) an Edellisten tilikausien tulos (saaja)

20

Osakeyhtiön voitonjako



Yhtiökokous tekee päätöksen osingonjaosta 15.5.2009. Osinkoa päätetään jakaa yhtiön tilikauden 2008 voitosta 5.000 euroa.



21

Sisäisten katteiden eliminointi



Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoitunut sisäiset katteet 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.

- sisäisiä katteita syntyy konsernin sisäisistä luovutusvoitoista (myynti, apporti, vaihtokauppa) sekä konsernin sisäisistä ei-palautettavista liittymismaksuista

22

Sisäisten katteiden eliminointi



- pysyvien vastaavien hyödykkeisiin sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan seuraavasti
 - a) avaavaan taseeseen sisältynyt sisäinen kate per Edellisten tilikausien tulos (myyjä) an Pysyvät vastaavat (ostaja)
 - b) tilikaudella myydyn hyödykkeen sisäinen kate per Tuotot, ao. erä (myyjä) an Pysyvät vastaavat (ostaja)
 - c) tilikauden poistoon sisältyvä sisäinen kate per Pysyvät vastaavat (ostaja) an Poistot (myyjä)
- muihin kuin aktivoitaviin menoihin sisältyviä katteita ei tarvitse eliminoida (vähentyvät automaattisesti tuloslaskelmassa)
- kaikki konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen väliset sisäiset katteet eliminoidaan
 - esim. kuntayhtymän ja konsernin väliset kuntayhtymän omistussuuden suhteessa

23

Sisäisten katteiden eliminointi



Esimerkki. Kunta on myynyt tytäryhteisölle rakennuksen 300:lla. Konsernin sisäinen myyntihinta sisältää katetta 50. Rakennuksen poistoaika on 25 vuotta (poistot 12 / vuosi, sisäinen kate 2/vuosi). Myyjä on poistanut rakennusta omassa kirjanpidossaan ennen kauppaa 10 / vuosi.

Tilikausi 1.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Toimintatuotot	50		-50		0
Suunn. muk. poistot		-12	2		-10
Tilikauden ylijäämä	50	-12	-48	0	-10
	Kunta	Tytär	Kunta	Tytär	Konserni
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		288		-48	240
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Ed. tk. ylijäämä					0
24 Tilikauden ylijäämä	50	-12	-48	0	-10

Sisäisten katteiden eliminointi



Tilikausi 2.

			Eliminoinnit		Konserni
	Kunta	Tytär	Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Toimintatuotot					0
Suunn. muk. poistot		-12	2		-10
Tilikauden ylijäämä		-12	2		-10
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		276		-46	230
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Ed. tk. ylijäämä	48		-48		0
Tilikauden ylijäämä		-12	2	0	-10

25

Sisäisen omistuksen eliminointi



Omistuksen eliminoinnissa käytetään pariarvomenetelmää. Pariarvomenetelmässä yhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan kunkin tilikauden päättyessä olevaa omaa pääomaa tai omistusosuuden ollessa alle sataprosenttinen, konsernin omistuksen mukaista oman pääoman osuutta vastaan.

- pariarvomenetelmää käytetään omistuksen eliminointiin sekä tytäryhtiöiden että kuntayhtymien omistusta eliminoitaessa

	Pariarvo muodostuu, kun	Eliminoinnissa pariarvo
Ylipariarvo	osakkeiden/osuuksien hank.meno > konsernin osuus osake-/peruspääomasta	vähennetään konsernin oman pääoman muista eristä
Alipariarvo	osakkeiden/osuuksien hank.meno < konsernin osuus osake-/peruspääomasta	lisätään konsernin ed. tilikausien ylijäämään tai tilikauden tulokseen

26

Hankintamenon eliminointiin käytettävissä olevat oman pääoman erät



Jos tytäryhtiön osakkeiden hankintameno on suurempi kuin kunnan ja sen tytäryhteisöjen osuus yhteisön omasta pääomasta, eliminointiero vähennetään konsernin oman pääoman muista eristä.

- vähentäminen tehdään oman pääoman eristä tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminoitavaa riittää
- arvonkorotusrahastoa tai käyvän arvon rahastoa ei voi käyttää omistuksen eliminointiin
- tilikauden voittoa ei voi käyttää eliminointiin
 - hankintamenon osa, jota ei voida eliminoida omasta pääomasta, kirjataan hankinnan jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään

27

Sisäisen omistuksen eliminointi - ylipariarvo



Esimerkki. Kunnan omistusosuus tytäryhtiöstä on 90 %.

TASE	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Tytäryhteisöosakkeet	2300		-2300		0
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma		2000		-1800	200
Arvonkorotusrahasto		500			500
Muut omat rahastot		150		-135	15
Ed. tk. ylijäämä		300		-365	-65
Tilikauden ylijäämä		50			50

28

Hankintamenon eliminointiin käytettävissä olevat oman pääoman erät



Jos tytäryhtiön osakkeiden hankintameno on pienempi kuin kunnan ja sen tytäryhteisöjen osuus tytäryhteisön osakepääomasta, eliminointiero lisätään konsernin edellisten tilikausien ylijäämään

- osake- tai peruspääoma vähennetään omasta pääomasta aina kokonaisuudessaan
 - lopputuloksena konsernitaseen peruspääoma vastaa kunnan peruspääomaa
- alipariarvo lisätään edellisten tilikausien ylijäämään (vanhat omistukset)

29

Sisäisen omistuksen eliminointi - alipariarvo



Esimerkki. Kunnan omistusosuus tytäryhtiöstä on 90 %.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Tytäryhteisöosakkeet	5000		-5000		0
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma		6000		-5400	600
Ed. tk. ylijäämä		1000		400	1400
Tilikauden ylijäämä		-500			-500

30

Pariarvomenetelmän tarkennukset



Tilikaudella syntyneet eliminointierot merkitään konsernituloslaskelmassa Poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, omaksi rivikseen Tilikauden yli- ja alipariarvot.

- tilikaudella hankitun tytäryhtiön omistuksen eliminoinnissa syntyvä eliminointiero tulee käsitellä tulosvaikutteisesti
 - eliminointiero merkitään konsernituloslaskelmaan erään Poistot ja arvonalentumiset omalle riville (Tilikauden yli- ja alipariarvot)
 - rivin erittely yli- ja alipariarvoihin tulee esittää konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa

31

Poistojen oikaiseminen



Kunnan konsernitilinpäätöksen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätökset tulee yhdistelyvaiheessa muuttaa kunnassa noudatettujen tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi.

- konsernitilinpäätöksen laadinnan lähtökohtana on tilinpäätösperiaatteiden oikaiseminen kunnan tilinpäätösperiaatteiden mukaisiksi
 - merkittävin oikaisu poistojen oikaiseminen vastaamaan kunnan poistosuunnitelmaa
 - myös mm. tytäryhtiöiden arvonorotusperiaatteet
- poisto-oikaisu koskee konsernitilinpäätöksen yhdisteltäviä tytäryhteisöitä, jotka KPL:n mukaan ovat vapautettuja suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamisesta
 - asunto-osakeyhtiöt, keskinäiset kiinteistöyhtiöt, yhdistykset ja säätiöt

32

Poistojen oikaiseminen



Olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteiden mukaisesti voidaan kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat jättää yhdenmukaistamatta.

- osakeyhtiömuotoisten tytäryhtiöiden poistosuunnitelmia ei pääsääntöisesti oikaista, vaikka ne eivät täysin vastaisi kunnan poistosuunnitelmaa
- konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien kuntayhtymien poistosuunnitelmia ei oikaista konsernitilinpäätöstä laadittaessa

33

Poistojen oikaiseminen



Tilikaudelle kohdistuva poistovajaus oikaistaan tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista ja edellisten tilikausien kertynyt poistovajaus Edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä).

- tilikauden poisto-oikaisu tulee jakaa tilikauden osuuteen (tilikauden poistovaje) ja edellisille tilikausille kuuluvaan osuuteen (edellisten tilikausien poistovaje)
- tilikauden poistovajeella oikaistaan tilikauden suunnitelman mukaisia poistoja, edellisten tilikausien poistovaje kirjataan Edellisten tilikausien ylijäämää pienentäen
- tilikauden poisto-oikaisu voi muuttua myös tilikauden poistoja pienentäväksi, jos tytäryhtiö tekee kunnan poistosuunnitelmaa suuremmat poistot

34

Poistojen oikaiseminen



Esimerkki. Kiinteistötytäryhtiön taseessa rakennuksen jäljellä oleva hankintameno on 100. Kunnan poistosuunnitelman mukaan poistettuna rakennuksen hankintameno olisi 60. Tilikaudella tytäryhtiön poistovaje on ollut 10.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Suunnitelman mukaiset poistot		20		10	30
Tilikauden ylijäämä		-20		-10	-30
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		100		-40	60
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma		120			120
Ed. tk ylijäämä				-30	-30
Tilikauden ylijäämä		-20		-10	-30

35

Vähemmistöosuuden erottaminen



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.

- vähemmistöosuus tytäryhteisöjen tilikauden tuloksesta erotellaan omaksi eräkseen konsernituloslaskelmassa
 - esitetään ennen Tilikauden yli- / alijäämä -riviä
- vähemmistöosuus tytäryhteisöjen kustakin oman pääoman erästä erotetaan omaksi eräkseen konsernitaseessa
 - oman pääoman jälkeen Vähemmistöosuudet -rivillä

36

Vähemmistöosuuden erottaminen



Esimerkki. Kunnan omistusosuus tytäryhtiöstä on 90 %.
Konserniyhteisöjen ulkopuolista omistusta yhtiössä on 10 %

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Vähemmistöosuudet				-10	-10
Tilikauden ylijäämä		100		-10	90
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Tytäryhteisöosakkeet	450		-450		0
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma		500		-500	0
Muut omat rahastot		50		-5	45
Ed. tk. ylijäämä		200		-20	180
Tilikauden ylijäämä		100		-10	90
Vähemmistöosuudet				-85	-85

37

Osakkuusyhteisöjen yhdistely



- osakkuusyhteisö on konserniin kuulumaton yhteisö, jossa konserniyhteisöillä on merkittävä omistusosuus ja huomattava vaikutusvalta
 - osakkuusyhteisöksi katsotaan yhteisö, jossa kunnalla on vähintään viidesosa ja enintään puolet yhteisön osakkeiden tai osuuksien äänimäärästä ja
 - jossa kunnalla on vähintään viidesosa yhteisön osakepääomasta
- yhteisyhteisö
 - kunnan ja konsernin ulkopuolisen tahon yhdessä omistama ja johtama yhteisö
 - kummankin omistajan äänivalta 50 %
 - käsitellään kunnan konsernitilinpäätöksessä kuin osakkuusyhteisö

38

Osakkuusyhteisöjen yhdistely



Kunnan konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisön voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta.

- konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisön tilikauden tuloksesta yhdistellään konsernituloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi
 - osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus Osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)".
- konsernin osuus osakkuusyhteisön oman pääoman muutoksista yhdistellään konsernitaseessa konsernin edellisten tilikausien yli-/alijäämään
- konsernin osuus tilikauden tuloksesta sekä oman pääoman muutoksesta yhdistellään konsernitaseeseen Pysyvien vastaavien osakkuusyhteisöosuuksien hankintamenoon

39

Osakkuusyhteisöjen yhdistely



- osakkuusyhteisöltä saatu osinko vähennetään konsernin tuloslaskelmassa rahoitustuotoista ja osakkuusyhteisöosakkeiden hankintamenoista
- lisäksi konserniyhteisöjen ja osakkuusyhteisön väliset sisäiset katteet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa
- osakkuusyhteisöosakkeiden hankintamenoista ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyhteisön kirjanpitoarvo konsernitaseessa tulisi vähennyksen jälkeen olemaan negatiivinen
 - negatiivinen osakkuusyhteisöosuus konsernitaseessa on mahdollinen vain, jos konserni on sitoutunut osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen

40

Osakkuusyhteisön yhdistely



Esimerkki. Kunnan omistuosuus osakkuusyhtiöstä ja osakkeiden tuottamista äänistä on 25 %. Osakkuusyhtiöosakkeiden hankintameno kunnan taseessa on 400. Osakkuusyhtiön tilikauden tulos on 300 euroa, ja oman pääoman määrä tilikauden alussa 2.000. Lisäksi osakkuusyhtiö on jakanut omistajilleen osinkoa yhteensä 100.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Osuus os.yhteisöjen voitosta			75		75
Rahoitustuotot	50		-25		25
Tilikauden ylijäämä	50		50		100

41

Osakkuusyhteisön yhdistely



	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Os. yhteisöosuudet	400		150		550
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	200				200
Ed. tk. ylijäämä			100		100
Tilikauden ylijäämä	50		50		100

Täsmäytyslaskelma:

Os. yhteisöosuudet yhdistelyn jälkeen	550
<u>Os. yhtiön oma pääoma tilikauden lopussa</u>	<u>550</u>
	0

42

Liikelaitoskuntayhtymän käsittely kuntayhtymän konsernitilinpäätöksessä



- kuntayhtymän omistusta liikelaitoskuntayhtymässä käsitellään konsernitilinpäätöksessä samalla tavoin kuin kunnan omistusta kuntayhtymissä
 - liikelaitoskuntayhtymien tase, tuloslaskelma ja liitetiedot yhdistellään rivi riviltä kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen peruspääomaosuuden mukaisessa suhteessa
 - kuntayhtymän omistus liikelaitoskuntayhtymästä eliminoidaan peruspääomaosuuden mukaisessa suhteessa pariarvomenetelmän mukaisesti
 - eliminoinnissa muodostuvat yli- tai alipariarvot käsitellään kuten tytäryhteisöiden sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä
 - liikelaitoskuntayhtymien osalta ei konsernitilinpäätöksessä tule eroteltavaksi vähemmistöosuutta
 - poisto-oikaisua ei tehdä liikelaitoskuntayhtymän poistoihin

43

Liikelaitoskuntayhtymän käsittely kuntayhtymän konsernitilinpäätöksessä



- liikelaitoskuntayhtymän ja kuntayhtymän väliset sisäiset saamiset ja velat, sisäiset ostot ja myynnit sekä sisäiset katteet eliminoidaan liikelaitoskuntayhtymän omistusosuuden mukaisessa suhteessa
 - liikelaitoskuntayhtymän tytäryhteisöä käsitellään jäsenkuntayhtymissä kuten kuntayhtymää
- liikelaitoskuntayhtymän voitonjako jäsenkuntayhtymälle
 - liikelaitoksen ylijäämän palautus peruspääomaosuuksien suhteessa eliminoidaan osingon eliminointia vastaavalla tavalla
 - ks. kuntajaoston lausunto 36/1998
 - alijäämän kattaminen peruspääoman suhteessa kirjataan peilikuvana avustuskulujen ja oman pääoman oikaisuksi
 - huom! myyntituottojen ja palvelujen ostojen oikaisuksi kirjattu ylijäämän palauttaminen ja alijäämän kattaminen eliminoiduvat automaattisesti tuottojen ja kulujen vähentämisen yhteydessä

44

Liikelaitoskuntayhtymän käsittely kuntayhtymän konsernitilinpäätöksessä – sisäinen omistus



Esimerkki. Kuntayhtymän omistusosuus liikelaitoskuntayhtymästä on 20 %.

TASE	KY	LLKY 20 %	Eliminoinnit		Konserni
			KY	LLKY	
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
KY-osuudet	2500		-2500		0
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma		2000		-2000	0
Arvonkorotusrahasto		500			500
Muut omat rahastot		150		-150	0
Ed. tk. ylijäämä		300		-350	-50
Tilikauden ylijäämä		50			50

45



Kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen sisältö

46

Konsernitilinpäätöksen sisältö



- konsernitilinpäätökseen sisällytettävä konsernituloslaskelma, konsernitase, konsernin rahoituslaskelma sekä liitetiedot myös edelliseltä tilikaudelta
- konsernituloslaskelman, konsernitaseen sekä konsernin rahoituslaskelman kaavat on annettu Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta
- yhdisteltäessä erityisesti tytäryhteisöjen tilinpäätöksiä konsernituloslaskelmaan ja taseeseen tulee huomioida liike- ja kuntakaavojen eroavaisuudet
 - tytäryhteisöjen tilinpäätöksiä tulee oikaista yhdistelyä tehtäessä kuntasektorin esittämistä vastaavaksi

47

Tuloslaskelman erien yhdistely



- tytäryhteisöjen tuotot ja kulut yhdistellään siihen konsernituloslaskelman nimekeryhmään, johon ne luonteensa mukaan kuuluvat
 - huom. konsernituloslaskelman yleispiirteisyys
- Valmistus omaan käyttöön ja Valmisteverastojen muutos –erät merkitään toimintakulujen oikaisuksi
- välittömät verot merkitään konsernituloslaskelmassa toimintakuluihin
- rahoitustuotot ja –kulut kunnan kaavan mukaisella jaottelulla
- suunnitelman mukaisiin poistoihin kaikki kulukirjaukset kuluvasta omaisuudesta, arvonalentumisiin kaikki kulukirjaukset maa-alueista ja arvopapereista
 - yrityksillä hieman poikkeava tulkinta

48

Taseen erien yhdistely



- kiinteät rakenteet ja laitteet –erään kaikki kunnan taseohjeen määritelmän mukaiset erät
 - esim. tytäryhtiön taseeseen sisältyvät verkostot
- pysyvien vastaavien sijoituksiin ainoastaan toimialasijoitukset
 - yritysten Pysyvien vastaavien sijoituksiin voi sisältyä myös markkinaehtoisia sijoituksia
- vieraan pääoman jaottelu poikkeaa yritysten taseissa
 - yritysten taseessa ei eritellä eriä Lainat julkisyhteisöiltä ja Lainat muilta luotonantajilta
 - yritysten taseeseen sisältyvät erät pääomalainat ja eläkelainat
 - yhdistelyssä vieraan pääoman erät siirretään kunnan kaavan mukaisille nimikkeille
 - lyhennetty tasekaava helpottaa erien yhdistelyä

49

Konsernin rahoituslaskelma



- konsernin rahoituslaskelma johdetaan konsernituloslaskelmasta, edellisen tilikauden ja tilikauden konsernitaseesta sekä niitä täydentävistä tiedoista
 - konsernin rahoituslaskelmaa ei suositella laadittavaksi rahoituslaskelmien yhdistelmänä
 - taseen ja tuloslaskelman eliminoinnit heijastuvat myös rahoituslaskelmaan

50

Konsernin liitetiedot



- liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä
- lisäksi liitetietoihin yhdistellään lukuarvoltaan suhteellisenä osuutena niiden liikelaitoskuntayhtymien liitetiedot, joissa kuntayhtymä on jäsenenä
- konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä tehdyt eliminoinnit ja oikaisut tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa
- liitetiedot laaditaan kuntajaoston liitetiedoista antaman yleisohjeen mukaisesti
- liitetiedot voidaan esittää yhdessä kunnan tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja

51

Konsernin liitetiedot



- konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteita koskevat liitetiedot
 - konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
 - selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan
 - selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen

52

Konsernin liitetiedot



- tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot
 - toimintatuotot kunnan määrittelemänä tehtäväkokonaisuuksina
 - satunnaisten erien erittely
 - selvitys tuloslaskelmaan kirjatusta pakollisten varausten muutoksista, jos eivät merkitykseltään vähäisiä
 - olennaiset pysyvien vastaavien luovutusvoitot ja –tappiot
- taseen vastaavia koskevat liitetiedot mm.
 - arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonnäilytysmenetelmät
 - maa- ja vesialueisiin sisältyvien olennaisten liittymismaksujen erittely
 - omistukset muissa yhteisöissä
 - siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät

53

Konsernin liitetiedot



- taseen vastattavia koskevat liitetiedot
 - tase-eräkohtainen erittely oman pääoman muutoksista (laaditaan konsernitasolla)
 - pakollisten varausten erittely
 - erittely liittymismaksuista
 - erittely siirtoveloista
- vakuuksia ja vastuusitoumuksia varten tarvittavat tiedot
 - leasingvastuiden yhteismäärä
 - vastuusitoumukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta
 - muut vastuusitoumukset
 - muut taloudelliset vastuut
- rahoituslaskelmaan liittyen ei toistaiseksi erillisiä liitetietoja

54

Konsernin rahoituslaskelman laatiminen

55

Konsernin rahoituslaskelma

Kuntakonsernin 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. Koska kuntakonserniin kuuluvien yhteisöt eivät ole aina velvollisia laatimaan rahoituslaskelmaa, kuntakonserneissa on suositeltavaa käyttää jälkimmäistä laadintatapaa.

- rahoituslaskelma kannattaa laatia koko konsernin tasolla, kun konsernituloslaskelma ja -tase on saatu valmiiksi

56

Konsernin rahoituslaskelma



Kuntakonsernin rahoituslaskelma laaditaan vastaavilla periaatteilla kuin kunnan rahoituslaskelma. Rahoituslaskelman laadinnasta on annettu ohjeet yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta (28.11.2006).

- rahoituslaskelman eristä ei ole konsernitilinpäätösohjeessa erillisiä laadintaohjeita, vaan ne erien sisältö määräytyy samoilla periaatteilla kuin kunnan tai kuntayhtymän rahoituslaskelmassa
 - poikkeuksena vähemmistöosuuksien ja osakkuusyhteisöjen käsittely

57

Rahoituslaskelman laatiminen



- vuosikate
 - suoraan konsernituloslaskelmasta
- satunnaiset erät
 - suoraan konsernituloslaskelmasta
- tulorahoituksen korjauserät
 - pysyvien vastaavien luovutusvoitot (-) ja luovutustappiot (+)
 - pakollisten varausten lisäys (+) ja vähennys (-)
 - osakkuusyhteisöjen tilikauden voitto (-) ja tappio (+)
 - osakkuusyhteisöjen osingonjako (+)
 - tuloslaskelman vähemmistöosuuksien riviä ei siirretä rahoituslaskelmaan, koska kyse ei ole rahavirrasta

58

Rahoituslaskelman laatiminen



- investointimenot
 - yhdisteltävien yhteisöjen investointimenot vähennettynä sisäisillä investointimenoilla (esim. sisäiset osakepääoman korotukset ja rahastopääomien lisäykset sekä konsernin sisäiset pysyvien vastaavien luovutukset)
 - osakkeiden tai osuuksien osto konsernin ulkopuolelta (nettorahavirta)
- rahoitusosuudet investointimenoihin
 - yhdisteltävien yhteisöjen rahoitusosuudet vähennettynä sisäisillä rahoitusosuuksilla (osallistuminen investointiin, toinen yhdisteltävä yhteisö vähentänyt hankintamenoista)

59

Rahoituslaskelman laatiminen



- pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot
 - yhdisteltävien yhteisöjen kirjanpitoarvon mukaiset luovutukset + pysyvien vastaavien luovutusvoitot – pysyvien vastaavien luovutustappiot
 - osakkeiden tai osuuksien luovutus konsernin ulkopuolelle (nettorahavirta)
 - pysyvien vastaavien täsmäytys (aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä osakkeet ja osuudet):
 - pysyvät vastaavat konsernitase 1.1.
 - + konsernin rahoituslaskelman investointimenot
 - konsernin rahoituslaskelman rahoitusosuudet
 - konsernin rahoituslaskelman pysyvien vastaavien luovutukset korjattuna luovutusvoitoilla ja -tappioilla
 - konsernituloslaskelman poistot ja arvonalentumiset
 - +/- osakkuusyhteisöosuuksien hankintamenoon tehdyt korjaukset
 - = pysyvät vastaavat konsernitase 31.12.

60

Rahoituslaskelman laatiminen



- antolainasaamisten lisäykset
- antolainasaamiset vähennykset
 - erien määrät yhdistellyistä yhteisöiltä vähennettynä mahdollisilla sisäisillä erillä
 - em. erien yhteenlasketun muutoksen tulee täsmätä konsernitaseen perusteella laskettuun muutokseen
- pitkäaikaisten lainojen lisäys
- pitkäaikaisten lainojen vähennys
- lyhytaikaisten lainojen muutos
 - em. erien määrät yhdistellyistä yhteisöistä vähennettynä mahdollisilla sisäisillä erillä
 - em. erien yhteenlasketun muutoksen tulee täsmätä konsernitaseen perusteella laskettuun muutokseen
- oman pääoman muutokset
 - voitonjako (osinko) yhdisteltyjen yhteisöjen ulkopuolelle, vähemmistöomistajien lisäsjoitukset konserniyhteisöille

61

Rahoituslaskelman laatiminen



- toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset
- vaihto-omaisuuden muutos
- saamisten muutos
- korottomien velkojen muutos
 - em. erien muutokset suoraan konsernitaseen muutoksen perusteella laskettuna
- rahavarojen muutos
 - suoraan konsernitaseen muutoksen perusteella laskettuna

62

Konsernirakenteen muutokset kuntayhtymän konsernitilinpäätöksessä

63

Konsernirakenteen muutokset

*Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos ja taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt 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 yritys eli siten kuin samat omaisuus- ja velkaerät olisi hankittu tai myyty erillisinä.
Konsernirakenteiden muutokset käsitellään soveltaen kirjanpitolautakunnan antamaa yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006).*

- pyritään siihen, että konsernirakenteen muutos ei aiheuta epäjatkuvuutta konsernitaseen osoittamaan omaan pääomaan
 - esim. ylijäämää ei saa esittää kahteen kertaan tilikauden ylijäämänä (vain silloin kun konserni sen ensimmäisen kerran ansaitsee)

64

Tytäryhteisön myynti



- tytäryhteisön myynnin yhteydessä poistuu tytäryhteisölle kertynyt oma pääoma
 - osa omasta pääomasta on eliminoitu omistuksen eliminoinnin yhteydessä, mutta muu osa on kasvattanut konsernin omaa pääomaa (tai tappiot vähentäneet omaa pääomaa)
 - tämä aiemmin konsernissa näytetty oman pääoman osa täytyy myynnin jälkeenkin esittää aikaisempien tilikausien kohdalla omassa pääomassa, tarvittaessa oikaistaan tuloslaskelman luovutusvoittoa tai -tappiota
 - koskee vain myyntitilikautta, sen jälkeen vaikutus on automaattisesti edellisten tilikausien yli- tai alijäämissä
- rahoituslaskelmassa omaisuus- ja pääomaerien väheneminen on oikaistava pysyvien vastaavien luovutuksiin

65

Tytäryhteisön myynti



Esimerkki. Kunta on myynyt tilikaudella tytäryhtiön osakkeet hintaan 130. Tytäryhteisön yhdistely ennen myyntiä on esitetty alla.

	Kunta	Tyttä	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		150			150
Osakkeet ja osuudet	100		-100		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		5			5
Rahat ja pankkis.		45			45
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	100		-100	100
Edell. tk. ylijäämä		15			15
Tilikauden ylijäämä		5			5
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		80			80

66

Tytäryhteisön myynti



Myyntin jälkeen tilanne on seuraava (pelkät kunnan luvut). Kunta on kirjannut myyntivoittoa 30.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Toimintatuotot	30				30
Tilikauden ylijäämä	30				30
TASE					
VASTAAVAA					
Rahat ja pankkis.	130				130
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100				100
Tilikauden ylijäämä	30				30

67

Tytäryhteisön myynti



Myyntin yhteydessä on oikaistava omaa pääomaa siten, että sen rakenteeseen ei muodostu epäjatkuvuutta (aikaisemmat ylijäämät $15+5=20$). Tässä oletetaan, että myynti on tapahtunut seuraavan tilikauden alussa.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TULOSLASKELMA					
Toimintatuotot	30		-20		10
Tilikauden ylijäämä	30		-20		10
TASE					
VASTAAVAA					
Rahat ja pankkis.	130				130
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100				100
Edell. tk. ylijäämä			20		20
Tilikauden ylijäämä	30		-20		10

68

Tytäryhteisön myynti



Luovutusvoitto konsernin kannalta on 10. Rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi:

RAHOITUSLASKELMA

Vuosikate	10
Tulorah. korjauserät	-10
Pys. vast. luovutustulot	160 (pysyvien vast. vähennys + luov. voitto)
Pitkäaik. lainojen väh.	-80
Saamisten muutos	5
Rahavarojen muutos	85 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

69

Tytäryhteisön myynti



Lainojen ja saamisten vähennys aiheutuvat tytäryhteisön myynnistä. Siksi ne on oikaistava Pysyvien vastaavien luovutustuloihin.

RAHOITUSLASKELMA

Vuosikate	10
Tulorah. korjauserät	-10
Pys. vast. luovutustulot	85 (= 160-80+5)
Pitkäaik. lainojen väh.	0
Saamisten muutos	0
Rahavarojen muutos	85 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

70

Tytäryhteisön hankinta



- tytäryhteisön hankinnan jälkeen konsernin oma pääoma muuttuu sekä omaisuus- ja velkaerät kasvavat
 - konsernin oma pääoma, jota ei eliminoida hankintamenoa vastaan, merkitään tilikauden yli- tai alipariarvoksi (omistuksen eliminoinnin yhteydessä)
 - rahoituslaskelmassa hankinnasta aiheutuva omaisuus- ja velkaerien muutos on merkittävä investointien rahavirtaan

71

Tytäryhteisön hankinta



Esimerkki. Kunta on ostanut tilikaudella tytäryhtiön osakkeet hintaan 100. Tytäryhtiön taseen yhdistely on esitetty alla.

	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		150			150
Osakkeet ja osuudet	100		-100		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		5			5
Rahat ja pankkis.		45			45
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	80		-80	100
Edell. tk. ylijäämä		15		-15	0
Tilikauden ylijäämä		5		-5	0
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		100			100

72

Tytäryhteisön hankinta



Rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi:
(osakkeiden maksu tapahtui rahavaroilla)

RAHOITUSLASKELMA

Investointimenot	-150 (pysyvien vast. lisäys)
Pitkäaik. lainojen lis.	100
Saamisten muutos	-5
Rahavarojen muutos	-55 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

Lainojen ja saamisten lisäykset aiheutuvat tytäryhteisön hankinnasta. Siksi ne on oikaistava Investointimenoihin.

RAHOITUSLASKELMA

Investointimenot	-55 (= -150+100-5)
Pitkäaik. lainojen väh.	0
Saamisten muutos	0
Rahavarojen muutos	-55 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

73

Tytäryhteisön osittainen myynti



- tytäryhteisön osittainen myynti konsernin ulkopuoliselle ostajalle ei muuta lähtökohtaisesti yhteisön käsittelyä, jos tytäryhteisöasema säilyy
 - uutena eränä yhteisöstä erotetaan kuitenkin vähemmistöosuus
- luovutusvoittoa tai –tappiota on oikaistava kauppahinnan ja vähemmistöosuuden erotuksella
 - konsernin kannalta luovutusvoitto tai –tappio määräytyy oman pääoman osuuden ja kauppahinnan erotuksen perusteella

74

Tytäryhteisön osittainen myynti



Esimerkki. Kunta on myynyt tilikaudella 10 % tytäryhtiön osakkeista hintaan 15. Tytäryhteisön yhdistely ennen myyntiä on esitetty alla.

TASE	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		150			150
Osakkeet ja osuudet	100		-100		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		5			5
Rahat ja pankkis.		45			45
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	100		-100	100
Edell. tk. ylijäämä		20			20
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		80			80

75

Tytäryhteisön osittainen myynti



Myyntin jälkeen tilanne on seuraava. Kunta on kirjannut myyntivoittoa 5 Myyntivoitosta on oikaistava edellisten tilikausien ylijäämään osa, uutta myyntivoittoa on kauppahinnan ja oman pääoman osuuden erotus.

TASE	Kunta	Tytär	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Tytär	
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		150			150
Osakkeet ja osuudet	90		-90		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		5			5
Rahat ja pankkis.	15	45			60
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	100		-100	100
Edell. tk. ylijäämä		20	2	-2	20
Tilikauden ylijäämä	5		-2		3
Vähemmistöosuudet					
				12	12
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		80			80

76

Liikelaitoskuntayhtymän omistusosuuden muutos

77

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos

- konsernitilinpäätökseen vaikuttava tapahtuma on kuntayhtymän omistusosuuden muutos
 - taustalla esim. yhden jäsenen lisäsijoitus
- kuntayhtymän omistusosuuden muutos vaikuttaa suoraan omistuksen eliminoinnin kirjaamiseen
- oman pääoman tilikaudella tapahtunut muutos esitetään konsernin tuloslaskelmassa luovutusvoittona tai -tappiona
- konsernin rahoituslaskelmassa osuuden lisäys esitettävä investointimenona ja osuuden vähennys pysyvien vastaavien luovutuksena
- kaikkien kuntien maksama lisäsijoitus eliminoidaan normaalisti osana omistuksen eliminointia

78

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos



Esimerkki. Kunta on ollut jäsenenä kuntayhtymässä 20 %:n osuudella. Kuntayhtymän taseen yhdistely konserniin on esitetty alla. Kuntayhtymän sarakkeella on esitetty taseesta 20 %:n osuudet.

TASE	Eliminoinnit				
	Kunta	Kuntayht.	Kunta	Kuntayht.	Konserni
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		150			150
Osakkeet ja osuudet	100		-100		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		10			10
Rahat ja pankkis.		40			40
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	100		-100	100
Edell. tk. ylijäämä		15			15
Tilikauden ylijäämä		5			5
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		80			80

79

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos



Seuraavalla tilikaudella kunnan osuus kuntayhtymästä on pudonnut 10 %:iin. Osuuksien arvoa ei ole alennettu (ei vaikutusta palveluihin). Tässä on oletettu, että taseen erät ovat säilyneet ennallaan.

Kuntayhtymän oman pääoman vähennys, joka aiheutuu omistusosuuden vähennyksestä, on perusteltua esittää tilikauden ylipariarvona (luonteeltaan lähellä arvonalentumista).

TULOSLASKELMA	Eliminoinnit				
	Kunta	Kuntayht.	Kunta	Kuntayht.	Konserni
Tilikauden ylipariarvot			-60		-60
Tilikauden ylijäämä			-60		-60

80

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos



	Kunta	Kuntayht.	Eliminoinnit		Konserni
			Kunta	Kuntayht.	
TASE					
VASTAAVAA					
Pysyvät vastaavat					
Rakennukset		75			75
Osakkeet ja osuudet	100		-100		0
Vaihtuvat vastaavat					
Lyhytaik. saamiset		5			5
Rahat ja pankkis.		20			20
VASTATTAVAA					
Oma pääoma					
Peruspääoma	100	50		-50	100
Edell. tk. ylijäämä		10	10		20
Tilikauden ylijäämä		0	-60		-60
Vieras pääoma					
Lainat rahoituslait.		40			40

81

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos



Rahoituslaskelma muodostuisi ilman oikaisuja seuraavaksi:

RAHOITUSLASKELMA

Pys. vast. luovutustulot	15 (pysyvien vast. vähennys - ylipariarvo)
Pitkäaik. lainojen väh.	-40
Saamisten muutos	5
Rahavarojen muutos	-20 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

Lainojen ja saamisten vähennys aiheutuvat kuntayhtymän omistusosuuden muutoksesta. Siksi ne on oikaistava Pysyvien vastaavien luovutustuloihin.

RAHOITUSLASKELMA

Pys. vast. luovutustulot	-20 (= 15-40+5, "negatiivinen luovutushinta")
Pitkäaik. lainojen väh.	0
Saamisten muutos	0
Rahavarojen muutos	-20 (vastaa konsernin rahavarojen muutosta)

82

Kuntayhtymän omistusosuuden muutos jäsenkunnan konsernitilinpäätöksessä



- jäsenkuntien huomioitava kuntayhtymäosuuksien muutos konsernin rakennemuutoksena omassa konsernitilinpäätöksessään
 - rahoituslaskelmassa tulee esittää esim. velka-, saamis- ja vaihto-omaisuuserien todelliset lisäykset ja vähennykset kuntayhtymässä
 - rahoituslaskelman laatimista vaikeuttaa omistusosuuden muutos, joka sisältyy kunnan konsernitaseen muutokseen
 - kuntayhtymän taseen liitetietojen yksityiskohtaisuus ja oikeellisuus korostuvat
 - mahdolliset epäjatkuvuudet kuntayhtymän konsernitaseessa voivat vaikeuttaa konsernin rahoituslaskelman laatimista jäsenkunnissa
 - esim. tase-erien välisistä oikaisuksista hyvä tiedottaa jäsenkuntia

83

Yhteystiedot



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

www.audiator.fi

84