



## **Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus Konsernitilinpäätöksen tehtävät ja yleiset laadintaperiaatteet**

*Oiva Myllyntaus  
Kehityspäällikkö  
Kuntaliitto*

FCG –koulutus Uudet konsernitilinpäätösohjeet ja yleiset  
laadintaperusteet, syksy 2008

## **Konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvä ohjeisto**

- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (2007)
- Yleisohje tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kunnan ja kuntayhtymän laatimisesta (2008)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2007)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (tulossa 2008)

Ohjeet haettavissa:

[www.kunnat.net/Kuntatalous/Kirjanpito/Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston uudet yleisohjeet](http://www.kunnat.net/Kuntatalous/Kirjanpito/Kirjanpitolautakunnan_kuntajaoston_uudet_yleisohjeet)

## Konsernin muodostuminen ja konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus

- Kunnan ja kuntayhtymän, joka **kuntalain tarkoittamalla tavalla muodostaa** tytäryhteisöineen **kuntakonsernin**, tulee laatia konsernitilinpäätös (KuntaL 68a.1 §);
- Kuntakonsernin muodostuminen **ratkaistaan** sen perusteella, **vallitseeko** kunnan ja jonkun toisen yhteisön tai säätiön välillä **konsernisuhde** (KuntaL 16a §)
- **Konsernisuhde** perustuu **kirjanpitolain tarkoittamaan määräysvaltaan** toisessa yhteisössä (KuntaL 16a §).

## Määräysvallan muodostuminen omistuksen perusteella 1(2)

Kunnalla katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvoitteisessa yhteisössä (kohdeyhteisö), kun sillä on:

**enemmän kuin puolet kohdeyhteisön kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen (KPL 1:5.1 § 1k); tai**

- Määräysvalta voi muodostua myös yhdessä kunnan ja sen yhden tai useamman tytäryhteisön kanssa taikka että kunnan tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta kohdeyhteisössä;
- Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyhteisön yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta (Kuntajaoston lausunto 79/2007).
- Kohdeyhteisön kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyhteisölle itselleen tai sen tytäryhteisölle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin;
- Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön eli bulvaanin äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan;

## Määräsvallan muodostuminen nimitysoikeuden perusteella

2(2)

Kunnalla on katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa yhteisössä (kohdeyhteisö), kun sillä on:

**oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyhteisön hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus (KPL 1:5.1 § 2k )**

### Yhdistyksen ja säätiön konsernisuhteen muodostuminen

Yhdistys tai säätiö on kunnan tytäryhteisön asemassa, jos sen sääntöjen tai säädekirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan kunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen (määräysvalta).

### Määräysvalta –perusteen täytyminen kahteen eri konserniin

Yhteisö ei voi kuulua samanaikaisesti kahteen eri konserniin, vaan **se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yhteisöillä on oikeus nimittää tai erottaa** hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten enemmistö. *(Kirjanpitolausautokunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2006)*

## Muu tosiasiallinen määräysvalta

3(3)

Kirjanpitovelvollisella katsotaan omistajuuteen ja nimitysoikeuteen perustuvan määräsvallan lisäksi olevan määräysvalta toisessa kohdeyhteisössä, jos sitä

- a. johdetaan yhteisesti kohdeyhteisön kanssa tai
- b. kirjanpitovelvollinen **muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa** kohdeyrityksessä

(KPL 1:5.3 §).

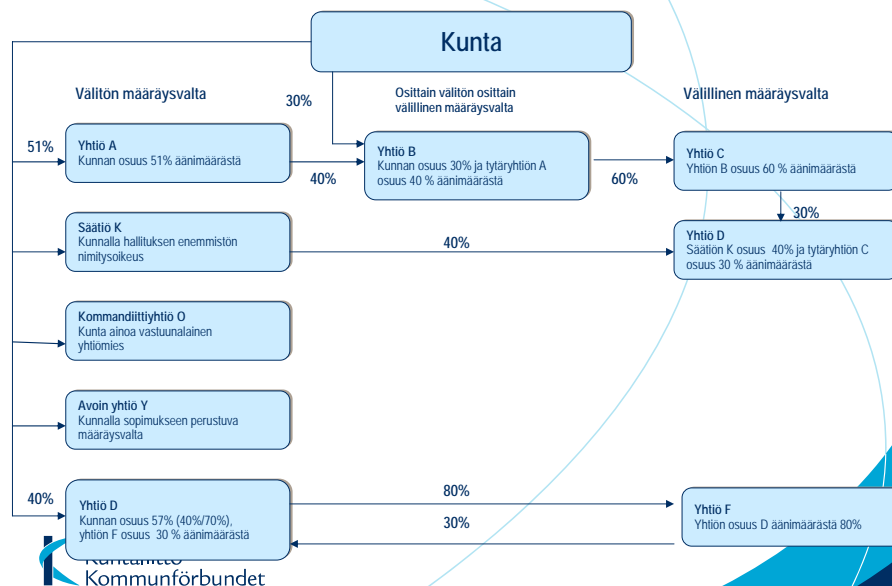
### KILAN lausunto1646/2001:

Yhtiöllä A katsottiin olevan määräysvalta yhtiössä B, koska yhtiö A:n toimitusjohtaja oli osakassopimuksen perusteella yhtiön B kaksijäsenisen hallituksen puheenjohtaja ja siten tosiasiallisesti saavuttanut yhtiön B hallituksessa määrävän aseman.

## Kuntayhtymän konsernisuhde ja yhdistely konsernitilinpäätökseen

- **Kuntayhtymä ja liikelaitoskuntayhtymä** voi olla kunnan tytäryhteisö omistajuuteen tai nimitysoikeuteen perustuvan määräysvallan perusteella
- Yhdistely jäsenkunnan konsernitilinpäätöksiin tehdään aina suhteellisuus –periaatteen mukaisesti, vaikka kunnalla olisi määräysvalta kuntayhtymässä;
- Yhdistely tehdään peruspääoman jäsenosuuksien suhteessa riippumatta siitä, miten jäsenkunnan äänivaltaa on sopimuksilla rajoitettu

## Välitön ja välillinen määräysvalta



## Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus Liikevaihdon perusteella

(KuntaL 68a.3 §)

- Täydellinen konsernitilinpäätös tarkoittaa konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitetietojen muodostamaa tilinpäätöskokonaisuutta.
- Laadintavelvollisuus koskee kuntaa, jolla on **liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä** tai jolla **tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta on merkittävä**.
- Liikevaihtoa vastaavaksi tuotoksi katsotaan myös
  - osuuskuntien, yhdistysten tai säätiöiden varsinaisen toiminnan myyntituotot.
  - Kiinteistön hallintaan perustuvassa toiminnassa liikevaihtoa vastaavaksi tuotoksi katsotaan vuokrien, vastikkeiden ja käyttökorvausten yhteismäärä.
- **Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on alle 200 000 euroa (KuntaL 68 a § 3 mom.).**

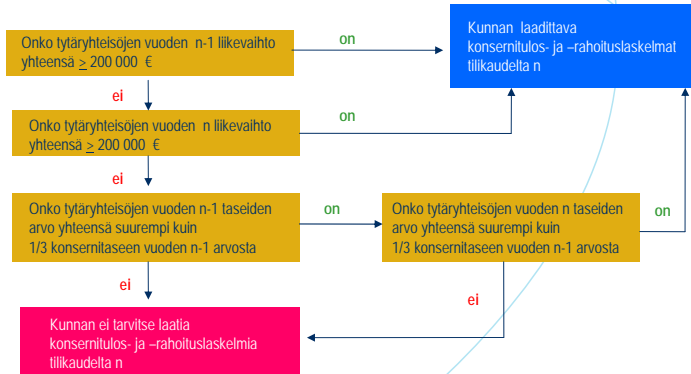
## Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus Taseen perusteella

(KuntaL 68a.3 §)

Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma on kuitenkin aina laadittava, jos

- sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo on ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta (KuntaL 68 a § 3 mom.).
- Tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto ja taseiden arvo lasketaan yhteisöjen liikevaihtojen ja taseiden loppusummien yhteismäärinä vähentämättä konsernin sisäisiä liiketapahtumia.
- Tytäryhteisön asemassa oleva kuntayhtymä otetaan mainittuja raja-arvoja laskettaessa huomioon suhteellisenä osuutena.

## Konsernisäännökset kuntalakiin: Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden määräytyminen



## Miksi täydellinen konsernitilinpäätös kunta-alalla on tarpeen?

- Antaa pelkkää konsernitasetta täydellisemmän kuvan kuntakokonaisuuden **taloudellisesta asemasta, tilikauden tuloksesta ja investointien rahoituksesta**.
  - Konsernituloslaskelma osoittaa todellisen kunnan/kuntayhtymän tulo- ja rahoituksen riittävyyden sekä yli-/ja alijäämäerien muutoksen tilikaudella.
  - Konsernirahoituslaskelmasta käy ilmi investoinnit sekä ulkoisen pääomarahoituksen ja -palautusten määrät.
- Oikaisee **yliarvostukset** ja **sisäiset katteet** omaisuuden siirroissa.
- Eliminoi velkojen siirron tytäryhteisöihin
- Lisää kuntakonsernien välisen että kuntakonsernin eri tilikausien välisen vertailun **luotettavuutta ja läpinäkyvyyttä**.

## Konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

*Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2007 Luku 2.2.*

- Kunta, jolla **ei ole liikevaihdoltaan merkittäviä** tytäryhteisöjä **eikä tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta ole merkittävä**, on velvollinen laatimaan vain konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen.
- Jokaisen kunnan tai kuntayhtymän, joka on **jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä**, on kuitenkin **perusteltua laatia** konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävä **konsernitilinpäätös**, vaikka sillä ei olisi tytäryhteisöjä.

## Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös

*Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2007 Luku 2.3.*

- Kuntakonserniin kuuluvan yrityksen, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjjanpitolautakunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006)*. Kunnan tytäryhteisö tytäryrityksineen muodostaa tällöin ns. alakonsernin.
- Alakonsernin tilinpäätökseen voi sisältyä sellaisia eriä, joita ei ole kunnan konsernituloslaskelman ja -taseen kaavoissa
  - Näitä eriä ovat:
    1. Hankintamenomenetelmän käyttö
    2. Osakkuusyhteisön merkitseminen
    3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

**Mainittujen erien käsittelyä ohjeistettu kuntajaoston konsernitilinpäätösohjeen (2007) liitteessä 12**

## Tytäryhteisön yhdistelyvelvollisuus ja sen poikkeukset KPL 6:3.1 §

Tytäryhteisön tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitiilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdisteleminen tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
  - varovaisuuden periaatetta tulee soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryhteisöihin kuin voittoa tuottaviin tytäryhteisöihin;
- 2) omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;
- 3) tietoja ei mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai edellyttäisi kohtuuttomia menoja;
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä;

Yhdistelemättä jättämistä tulee kohtien 2) – 4) perusteilla arvioida kunkin tytäryhteisön osalta erikseen.

Jos usean tytäryhteisön yhdistelemättä jättämisestä seuraa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa, on tytäryhteisöt yhdisteltävä konsernitiilinpäätökseen.

Mitä edellä on todettu tytäryhteisön tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämisestä, sovelletaan myös kuntayhtymän tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämiseen.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhteisöistä, kuntayhtymistä ja osakkuusyhteisöistä esitettävä liitetieto.

## Konsernitiilinpäätöksen laadintavelvollisuus kuntajaon muutoksen kohteena olevissa kunnissa

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto lausunto 83/2008

- Konsernitiilinpäätös tulee laatia säännösten ja annettujen ohjeiden mukaisesti myös kuntaliitoskunnissa viimeisenä vuonna ennen liittosta;
- Kunnan toiminnasta ja taloudesta tulee saada oikea ja riittävä kokonaiskuva silloinkin, kun kuntapalveluja tuottavat kunnan määräysvallassa olevat tytäryhteisöt;
- Konserniyhteisöjen yhdistelyssä konsernitiilinpäätökseen on mahdollisuus noudattaa olennaisuuden periaatetta sisäisten erien eliminoinnissa;
- Kuntajaostolla ei ole toimivaltaa myöntää poikkeuksia kuntalain säännöksistä, mikä koskee myös poikkeamista konsernitiilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta.

# Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet

## Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet 1(2)

- Kuntakonsernin tulos sekä taloudellinen asema esitettävä siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7.1 §);
- Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä (KPL 6:4.1 §);
- Konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien tilinpäätökset muutetaan yhdistelyvaiheessa aina kunnassa noudatettujen tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi (KPL 6.4.2 §);
  - Epäolennaisten eroavuuksien muuttamista yhtenäiseksi ei edellytetä, jos se ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

## Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet 2(2)

- Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös eli 31.12.;
- Tytäryhteisöllä tulee olla sama tilikausi kuin kunnalla, mikäli mahdollista. Kolmen kuukauden poikkeama edellyttää välitilinpäätöksen laatimista;
- Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä;
- Liitetietoihin yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien liitetiedot, jossa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.
- Konsernitilinpäätöksessä suoritettujen eliminointien ja oikaisujen tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa, jolloin liitetietoinformaatio koskee konsernitilinpäätöksessä olevaa ao. nimikkeen rahamäärää.

## Tytäryhteisön tiedonantovelvollisuus

Konsernisäännökset kuntalaissa:

## Tytäryhteisön tiedonantovelvollisuus (Kuntal 70§)

Tytäryhteisö on velvollinen antamaan kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.

- vastaava säännös OYL:n 8:7 §:ssä, jota ei kuitenkaan voitu soveltaa kuntakonserniin
  - kunta ei OYL:n tarkoittama emoyhtiö
- osakkuusyhteisön tiedonantovelvoitteen osalta sovelletaan edelleen KPL:n 6.14 §:ää
  - koskee vain viimeksi laadittua tilinpäätöstä

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- kaikki tarvittavat tiedot annettava siten, että kunnan mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädetyssä ajassa
- jos kunnasta tullut yhteisön emoyhteisö, kunnanhallituksen on viipymättä ilmoitettava siitä tytäryhteisön hallitukselle
- yhdisteltävien yhteisöjen taseet, tuloslaskelmat vähintään konsernitilinpäätöksen kaavojen tarkkuudella hallituksen tai johtokunnan hyväksymässä muodossa

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- eliminointi- ja yhdistelykirjauksia varten tarvittavat tiedot mm. konsernin sisäisistä eristä
  - konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöiden tulisi saada lista konserniyhteisöistä ja kuntayhtymistä, joissa kunta jäsenenä
  - konsernin sisäisissä liiketapahtumissa vastapuolen tulee käydä ilmi täsmäytystä varten
  - poisto-oikaisujen laskemista varten konserniyhteisöjen tulisi saada kunnan poistosuunnitelma
  - sisäiset saamiset ja velat kaikista tase-eristä

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- sisäiset tuotot ja kulut kaikista tuloslaskelma eristä
  - toimintatuotot/toimintakulut, rahoitustuotot/rahoituskulut, satunnaiset tuotot/satunnaiset kulut
- sisäiset katteet
  - konserniyhteisöjen välillä luovutetut pysyvien vastaavien hyödykkeet (esim. myynti, apportti)
  - hyödykkeen kauppahinta ja syntynyt luovutusvoitto sekä tuloslaskelman erä, johon myyjä kirjannut myyntivoiton
  - poistosuunnitelma ostajan kirjanpidossa (konsernin sisäiset kaupat)
  - tiedot tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien Maa- ja vesialueisiin aktivoituista ei-palautettavista liittymismaksuista (määrä ja kirjanpitokäsittely)
- sisäinen voitonjako
  - osingonjakaja ja –saaja, jaetun osingon määrä
  - kuntayhtymien ylijäämän palautus ja palautuksen määrä

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- yhdisteltävien yhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot ja omistusosuudet (myös muilta kuin emoyhteisöltä)
  - erikseen tilikaudella syntyneet hankintamenot
- pysyvien vastaavien hankintamenot tase-erittäin, jos ne olisivat olleet sumu-poistojen kohteena
  - tai tehtyjen ja sumu-poistojen erotus sis. myös aikaisemmilta tilikausilta syntyneen eron (huom. rakennukset)
- muiden kuin konserniyhteisöjen omistusosuus yhteisöstä
  - vähemmistöosuuden erottamista varten

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- konsernin rahoituslaskelmaa varten tarvittavat erittelyt
  - osa tase-erien muutoksista eriteltävä
    - investoinneista bruttomenot, rahoitusosuudet ja luovutustulot
    - antolainauksen muutokset lisäyksiin ja vähennyksiin
    - lainakannan muutokset pitkäaikaisten lainojen lisäyksiin, pitkäaikaisten lainojen vähennyksiin ja lyhytaikaisten lainojen muutoksiin
    - oman pääoman muutokset perusteluta eritellä, jotta ne voidaan ottaa huomioon oikealla tavalla rahoituslaskelmaa laadittaessa (saatava selville rahana tapahtuvat muutokset)
  - tulo-rahoituksen korjaukset
    - niiden avulla pysyvien vastaavien luovutusvoitot ja -tappiot oikaistavissa investointien rahavirtaan

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- liitetietojen laadintaa varten (tässä valmisteilla olevan liitetietoyleisohjeen luonnoksen ja aiempien ohjeiden mukaisesti)
  - erityinen huomio vastuisiin ja vastuusitoumuksiin
  - sisäiset erät eliminoitava myös liitetiedoissa
- konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tarvittavat tiedot
  - ed. tilikausien vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tiedot
  - aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos eivät vähäisiä
- tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot (tarkentuu uudessa)
  - toimintatuotot kunnan määrittelemänä tehtäväkokonaisuuksina
  - satunnaisten erien erittely
  - sumu-poistojen perusteet
  - selvitys tuloslaskelmaan kirjatusta pakollisten varausten muutoksista, jos eivät merkitykseltään vähäisiä
  - olennaiset pysyvien vastaavien luovutusvoitot ja –tappiot
  - rahoitustuotot, jotka saatu osuuksista muissa yhteisöissä

## Tytär- ja osakkuusyhteisöjen tietojen toimittaminen konsernitilinpäätöstä varten

- taseen vastaavia koskevat liitetiedot, mm.
  - arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonomääritysmenetelmät
  - maa- ja vesialueisiin sisältyvien olennaisten liittymismaksujen erittely
  - omistukset muissa yhteisöissä
  - siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät
- taseen vastattavia koskevat liitetiedot, mm.
  - tase-eräkohtainen erittely oman pääoman muutoksista (laaditaan konsernitilillä)
  - pakollisten varausten erittely
  - erittely liittymismaksuista
  - erittely siirtovelosta
- vakuuksia ja vastuusitoumuksia varten tarvittavat tiedot
  - leasingvastuiden yhteismäärä
  - vastuusitoumukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta
  - muut vastuusitoumukset
  - muut taloudelliset vastuut