

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Kauppa- ja teollisuusministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA**

Helsinki 2007
Painetun julkaisun ISBN 978-952-213-334-2
Verkkajulkaisun ISBN 978-952-213-335-9

ISBN 978-952-213-335-9 (pdf)
ISBN 978-952-213-334-2 (painettu)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2007

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. (09) 7711
Faksi (09) 771 2291
www.kunnat.net

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Yleistä.....	5
1.1 Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen.....	5
1.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.....	6
1.3 Kuntakonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet.....	7
1.4 Konsernitilinpäätöksen tavoitteet.....	9
1.5 Konsernitilinpäätöksen sisältö.....	11
1.6 Tietojenantovelvollisuus.....	11
2 Konsernitilinpäätöksen laajuus.....	12
2.1 Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.....	12
2.2 Konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.....	13
2.3 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.....	13
3 Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt.....	14
3.1 Pääsääntö.....	14
3.2 Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta.....	14
4 Laadintaperiaatteet.....	15
4.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet.....	15
4.2 Olennaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa.....	17
4.3 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.....	17
4.4 Laskennalliset verovelat ja -saamiset.....	18
4.5 Konsernirakenteen muutokset.....	18
5 Konsernin sisäisten erien vähentäminen.....	18
5.1 Yleistä.....	18
5.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat.....	19
5.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen.....	19
5.4 Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä.....	20
6 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi.....	21
6.1 Yleistä.....	21
6.2 Pariarvomenetelmä.....	22
6.3 Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin.....	23
6.4 Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi.....	23
7 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta.....	24
8 Kuntayhtymän yhdisteleminen.....	25
8.1 Kuntayhtymän yhdistelemisessä noudatettava menettely.....	25
8.2 Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen.....	26
8.3 Omistuksen eliminointi.....	26
9 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.....	27
9.1 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus.....	27
9.2 Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely.....	27

10	Konsernituloslaskelma ja -tase, konsernin rahoituslaskelma, liitetiedot, toimintakertomus sekä yhdistelylaskelmat.....	29
10.1	Yleistä.....	29
10.2	Konsernituloslaskelma ja -tase.....	29
10.3	Konsernin rahoituslaskelma.....	30
10.4	Liitetiedot.....	31
10.5	Toimintakertomus.....	32
10.6	Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys.....	32

LIITTEET

Liite 1	Esimerkki kuntakonsernin rakenteesta.....	33
Liite 2	Konsernituloslaskelman kaava.....	34
Liite 3	Konsernitaseen kaava.....	35
Liite 4	Lyhennetyn konsernitaseen kaava.....	36
Liite 5	Konsernin rahoituslaskelman kaava.....	37
Liite 6	Esimerkki kuntayhtymän ja tytäryhteisön yhdistelystä kunnan konsernitilinpäätökseen.....	38
Liite 7	Esimerkki pariarvomenetelmän käytöstä.....	55
Liite 8	Esimerkki kunnan ja kuntayhtymän yhteisen tytäryhteisön yhdistelystä.....	56
Liite 9	Esimerkki liikelaitoskuntayhtymän omistuksen eliminoinnista.....	58
Liite 10	Esimerkki poisto-oikaisusta ja vähemmistöosuudesta.....	60
Liite 11	Esimerkki osakkuusyhteisön yhdistelystä konsernitilinpäätökseen.....	61
Liite 12	Alakonsernin tilinpäätöksen yhdistely kunnan konsernitilinpäätökseen.....	62

LYHENTEET

KuntaL 68 §	Kuntalain (365/1995) 68 §
KPL 3:1.1 §	Kirjanpitolain (1336/1997) 3. luku 1 § 1 momentti
KPA 1:1.1 §	Kirjanpitoasetuksen (1339/97) 1. luku 1 § 1 momentti
KILA 1646/2001	Kirjanpitolautakunnan lausunto nro 1646 vuodelta 2001

1 Yleistä

1.1 Säännökset ja muutokset aikaisempaan yleisohjeeseen

Tämä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antama yleisohje ohjaa kuntia ja kuntayhtymiä kuntalain (365/1995, muutos 519/2007), kirjanpitolain (1336/1997) ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997) konsernitilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisessa. Ohjeessa on otettu huomioon kuntalakiin ja kirjanpitolakiin tämän yleisohjeen antamispäivään mennessä tehdyt muutokset. Yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 5.9.2000 antaman, 24.10.2000 ja 25.5.2004 tarkistetun *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Yleisohjetta sovelletaan laadittaessa konsernitilinpäätöstä tilikaudesta 2008 alkaen. Ohjetta saa soveltaa myös tilikaudelta 2007 laadittavaan konsernitilinpäätökseen¹.

Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös konsernitilinpäätöksen laativaa kuntayhtymää.

Poikkeustilanteita², jotka eivät ole yleisiä kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa, ei tässä ohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellä. Niiden tulkinnassa noudatetaan soveltuvien osin kirjanpitolautakunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006)*.

Kunnille säädettiin velvollisuus laatia konsernitase ja sen liitetiedot kuntalain (365/1995) taloutta koskevien säännösten voimaan tullessa vuoden 1997 alusta. 15.5.2007 voimaan tulleella kuntalain muutoksella (519/2007) kunnan konsernitilinpäätöksen sisältöä laajennettiin siten, että konsernitaseen ja liitetietojen lisäksi kunnan on, eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta, laadittava myös konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma.

Kuntalain 68 a §:n 1 ja 2 momenttien mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan konsernitilinpäätös laaditaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden kuntayhtymien, joissa kunta on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä. Kuntayhtymän konsernitilinpäätös laaditaan kuntayhtymän ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden liikelaitoskuntayhtymien, joissa kuntayhtymä on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä.

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman

1

Jos tätä yleisohjetta sovelletaan jo vuodelta 2007 laadittavaan konsernitilinpäätökseen, asiasta on mainittava konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteita koskevissa liitetiedoissa. Liitetiedoissa on tällöin annettava myös selvitys osakkuusyhteisöjen yhdistelyn vaikutuksesta konsernin omaan pääomaan.

2

Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi hankintamenomenetelmän käyttö (luku 6, viittaukset Kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006), ulkomaisen tytäryhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen (luku 11) ja konsernirakenteen eräiden muutosten käsittely konsernitilinpäätöksessä (luku 12). Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen liitteet 3, 5-6 soveltuvat sellaisenaan kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisen ohjeeksi, jos tytäryhteisöjen yhdistelyssä sovelletaan hankintamenomenetelmää (Liite 3: Esimerkki tytäryrityksen myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä, liite 5: Esimerkki tytäryrityksen sulautumisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä, liite 6: Esimerkki tytäryrityksen purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä).

pääoman muutoksesta (KPL 6:12 §). Osakkuusyhteisön tietojen yhdistelyssä noudatetaan olennaisuuden periaatetta.

Täydellinen konsernitilinpäätös, joka sisältää konsernitaseen, -tuloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitetiedot, on laadittava ensimmäisen keran tilikaudelta 2008.

1.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kuntalain 68 a §:n mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ratkaistaan sen perusteella, vallitseeko kunnan ja jonkun toisen yhteisön välillä konsernisuhde. Konsernisuhteesta seuraa, että kunnan on laadittava konsernitilinpäätös. Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Konsernisuhde voi syntyä äänivallan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee mainitulla perusteella jokaista kuntaa ja kuntayhtymää, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä.

Konserniyhteisöjen lisäksi kuntien palveluja tuottavat merkittävässä määrin myös kuntayhtymät, jotka eivät ole tytäryhteisön asemassa. Konsernitilinpäätöksen jatkuvuuden sekä kuntien ja kuntayhtymien välisen vertailtavuuden turvaamiseksi kunnan tai kuntayhtymän, joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, on kuitenkin perusteltua laatia konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävä konsernitilinpäätös, vaikka sillä ei olisi tytäryhteisöjä.

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

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Äänten enemmistön perustana voi olla omistus, jäsenyys, yhtiöjärjestys, yhtiösopimus tai niihin verrattavat säännöt tai muu sopimus (KPL 1:5.1 § 1 k) tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen (ks. KPL 1:5.1 § 2 k).

Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen KPL 1:6 §:ssä tarkoitettulle tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin (KPL 1:5.2 ja 1:5.4 §).

Sen lisäksi mitä edellä 1 ja 2 kohdassa säädetään, kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä (KPL 1:5.3 §/1304/2004). Mainitun lainkohdan mukaan kohdeyrityksessä käytetyn määräysvallan perustaksi katsotaan aiemmin laissa lueteltujen määräysvaltaperusteiden lisäksi myös muulla tavoin tosiasiallisesti käytetty

määräysvalta. Määräysvaltaa tällä perusteella arvioitaessa korostuu sisältöpainotteisuus eli asia ennen muotoa -periaate. Tällöin kaikki järjestelyyn liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen.³

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

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

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).

1.3 Kuntakonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet

Kuntakonserni

Kuntakonserni on määritelty kuntalaissa kirjanpitolain konsernimääritelmän mukaisesti. Kuntalain 16 a §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin.

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

Emoyhteisö

Konsernitilinpäätöksen laativa kunta on kuntakonsernin emoyhteisö. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Tytäryhteisö

Kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, kuntayhtymiä, liikelaitoskuntayhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa kun-

3

KILA:n lausunto 1775/2006 sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä.

nalla tai kuntayhtymällä yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta.

Kuntayhtymä

Kuntayhtymä yhdistellään aina kunnan konsernitilinpäätökseen riippumatta siitä, mikä on kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja velvoitteista, sekä siitä, miten kunnan äänivaltaa on sopimuksilla rajoitettu. Vastaavalla tavalla myös liikelaitoskuntayhtymä yhdistellään aina sen jäsenten konsernitilinpäätökseen. Kuntayhtymä, joka ei ole kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisö, ei kuulu kuntakonserniin, mutta sen tilinpäätös yhdistellään aina kunnan ja/tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen aina suhteellisella menetelmällä, vaikka kunnalla olisi määräysvalta kuntayhtymässä. Käytännössä jäsenten äänivaltaa on kuntayhtymän perussopimuksissa usein rajoitettu siten, ettei yksittäisellä jäsenellä ole määräysvaltaa kuntayhtymässä.

Konserniyhteisö

Konserniyhteisöllä tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa kuntaa sekä sen tytäryhteisöä.

Omistusyhteisyhteisö

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

Osakkuusyhteisö

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

Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että konserniyhteisöllä on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa. Huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi sil-

loin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi.

Konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen siten kuin tämän yleisohjeen luvussa 9 on yksityiskohtaisemmin ohjeistettu.

Yhteisyhteisö

Sellaista osakkuusyhteisöä tai työyhteisöä, jonka kunta tai sen tytäryhteisö omistaa tasaosuuksin kuntakonserniin kuulumattoman yhteisön kanssa siten, että myös äänivalta tässä yhteisössä jakaantuu tasan omistajien kesken, nimitetään yhteisyhteisöksi. Yhteisyhteisö merkitään kunnan konsernitilinpäätökseen osakkuusyhteisön tavoin.

1.4 Konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Kuntapalveluja tuottavat enenevässä määrin kunnan perusorganisaation lisäksi kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt ja säätiöt. Kunnan ja tytäryhteisöjen erillistilinpäätökset eivät välttämättä yksinään anna riittävässä määrin informaatiota kuntakonsernin kokonaisuudesta. Konserniyhteisöjen tilinpäätösten laskeminen yhteen sellaisenaan ei kuvaa konsernia taloudellisena kokonaisuutena, koska pelkässä yhteenlaskussa ei huomioida konsernitilinpäätöksen laadintaan keskeisesti liittyviä seikkoja, kuten sisäisten erien ja keskinäisen omistuksen eliminointia tai erilaisten laskentaperiaatteiden yhdenmukaistamista. Oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta saadaan selville vasta asianmukaisesti laaditulla konsernitilinpäätöksellä. Konsernitilinpäätöksessä siihen yhdisteltäviä yhteisöjä pyritään kuvaamaan siten kuin ne muodostaisivat yhden kirjanpitovelvollisen.

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella pyritään saamaan kunnan toiminnasta ja taloudesta riittävä ja oikea kokonaiskuva myös tilanteessa, jossa kunnan palvelutuotantoa ja vastuita on merkittävässä määrin siirretty tytäryhteisöihin. Lisäksi sillä pyritään parantamaan kuntakonsernien ja kuntakonsernin eri tilikausien välistä vertailtavuutta.

Konserniyhteisöjen lisäksi kuntien palveluja tuottavat merkittävässä määrin myös kuntayhtymät, jotka eivät ole kunnan tytäryhteisön asemassa. Esimerkiksi palveluiden ostot sairaanhoitopiirin kuntayhtymältä voivat muodostaa huomattavan osan kunnan kokonaiskuluista vaikka kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta olisikin vähäinen. Kunnat ovat yhä enenevässä määrin siirtäneet palvelutuotantaan myös monialaisille kuntayhtymille, jotka tuottavat mm. erikoissairaanhoidon, terveydenhuollon ja sosiaalihuollon palveluja sekä lukiokoulutusta. Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstietojen täydellisyyden, vertailtavuuden ja jatkuvuuden turvaamiseksi on kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen perusteltua yhdistellä konserniyhteisöjen lisäksi suhteellisena osuutena kaikkien niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Kunnan konsernitilinpäätös käsittää konsernituloslaskelman, konsernitaseen, konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot (KuntaL 68 a § 2 mom.).

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

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on vähennetty,
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana on otettu huomioon,
- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omaksi eräkseen ja
- kuntakonsernin osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omalle rivilleen ja saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta.

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

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

Konsernin rahoituslaskelmalla osoitetaan kuntakonsernin varojen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana. Konsernin rahoituslaskelman laatimisessa otetaan huomioon konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen tehdyt eliminointi- ja yhdistelykirjaukset. Konsernin rahoituslaskelmaa voidaan laatia konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen rahoituslaskelmien yhdistelynä, johon tehdään konsernin sisäisten erien eliminointikirjaukset. Toinen vaihtoehto on laatia konsernin rahoituslaskelmaa konsernituloslaskelman ja -taseen sekä eräiden niitä täydentävien tietojen perusteella. Koska kuntakonserniin kuuluvat yhteisöt eivät ole aina velvollisia laatimaan rahoituslaskelmaa, kuntakonserneissa on suositeltavaa käyttää jälkimmäistä laadintatapaa.

1.5 Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien ja liikelaitoskuntayhtymien tase, tuloslaskelma ja liitetiedot, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Edellä mainitun lisäksi kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (KPL 6:12 §). Osakkuusyhteisön tietojen yhdistelyssä noudatetaan olennaisuuden periaatetta.

Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (KuntaL 68 a § 2 mom.).

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 6:2.4 §). Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin kunnan liitetietoja vastaavat tiedot, konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat tiedot sekä tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat tiedot (KPA 4:1 - 4:3 §). Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista* antaman yleisohjeen (18.12.2007) mukaisesti.

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernituloslaskelma, konsernitase ja konsernin rahoituslaskelma myös edelliseltä tilikaudelta. Konsernitilinpäätöstä ensimmäistä kertaa laadittaessa vertailutietoa ei tarvitse esittää. Laadittaessa täydellinen konsernitilinpäätös ensimmäistä kertaa tilikaudelta 2008, vertailutietoa laajennetuilta osin (konsernin tuloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma) ei myöskään tarvitse esittää.

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

1.6 Tietojenantovelvollisuus

Kunnan tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot (KuntaL 70 §). Säännös vastaa osakeyhtiölain 6 luvun 15 §:n mukaista tytäryhteisön tiedonantovelvoitetta. Kuntalain säännös tiedonantovelvollisuudesta velvoittaa tytäryhteisön hallitusta antamaan muitakin kuin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja. Laajennettua tiedonantovelvollisuutta tulee kuitenkin arvioida tarkoituksessa, onko tieto tarpeellinen kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimisessa tai toiminnan tuloksen laskemisessa. Lain esitöissä (HE 263/2006) tällaisesta tiedosta mainitaan esimerkkinä tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen toteutunut, määrältään merkittävä luottotappio tai vahingonkorvausvastuu.

Osakkuusyhteisön ja kuntayhtymän tiedonantovelvoitteeseen sovelletaan kuntakonsernissa kirjanpitolain 6 luvun 14 §:ää, jonka mukaan osakkuusyhteisön tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään (HE 263/2006).

Kaikki tarvittavat tiedot on annettava siten, että kunnan on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädettyssä ajassa.

Jos kunnasta on tullut muun yhteisön emoyhteisö, kunnanhallituksen on viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryhteisön hallitukselle.

2 Konsernitilinpäätöksen laajuus

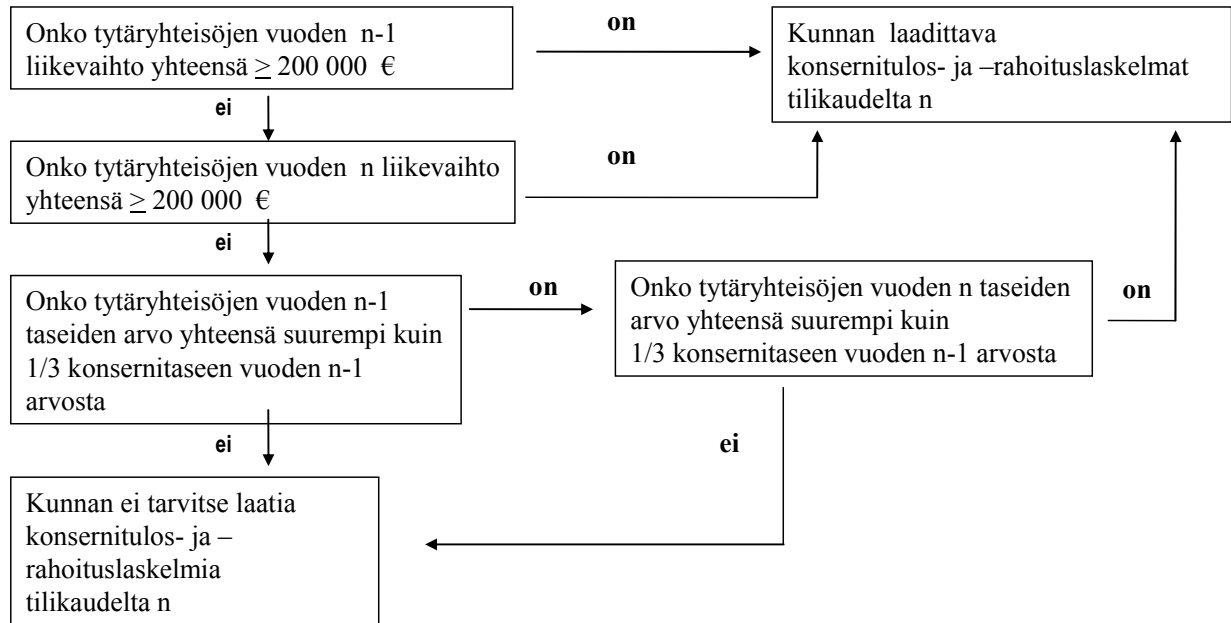
2.1 Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee kuntaa, jolla on liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä tai jolla tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta on merkittävä. Täydellinen konsernitilinpäätös tarkoittaa konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitetietojen muodostamaa tilinpäätöskokonaisuutta.

Kuntalain 68 a §:n 3 momentin mukaan 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. Liikevaihtoa vastaavaksi tuotoksi katsotaan myös esimerkiksi osuuskuntien, yhdistysten tai säätiöiden varsinaisen toiminnan myyntituotot. Kiinteistön hallintaan perustuvassa toiminnassa liikevaihtoa vastaavaksi tuotoksi katsotaan vuokrien, vastikkeiden ja käyttökorvausten yhteismäärä. 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. Myös tytäryhteisön asemassa oleva kuntayhtymä on perusteltua ottaa edellä mainittujen raja-arvojen laskennassa huomioon suhteellisenä osuutena.

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevien ehtojen täyttymistä kuvaa alla oleva päätöskaavio (HE 263/2006):



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

2.2 Konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

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.

2.3 Alakonsernin emoyrityksen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös

Kuntakonserniin kuuluvan yrityksen, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjanpitolautakunnan *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 (esim. laskennalliset verovelat ja -saamiset). Näiden erien yhdistelyä kunnan konsernitilinpäätökseen käsitellään tässä ohjeessa ao. asiakohdissa sekä liitteessä 12.

3 Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt

3.1 Pääsääntö

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen tilinpäätökset ja niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi osakkuusyhteisöjen tilinpäätökset jäljempänä luvussa 9 mainitulla tavalla.

3.2 Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta

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

1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

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

Käytännössä voidaan pienet asunto- ja kiinteistötytäryhteisöt usein jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta. Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee ensisijaisesti kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan.

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

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

Esimerkkinä voidaan mainita pantin realisoinnin yhteydessä tilapäiseen omistukseen tullut tytäryhteisö.

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

4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä.

Jos usean edellä kohdassa 1) tarkoitettujen tytäryhteisöjen tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryhteisöjen tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen (KPL 6:3.2 §). Yhdistelemättä jättämisen edellytykset tulee edellä kohdissa 2) – 4) mainituilla perusteilla arvioida konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä kunkin tytäryhteisön osalta erikseen.

Mitä edellä on todettu tytäryhteisön tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämisestä, sovelletaan myös kuntayhtymän tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämiseen. Osakkuusyhteisöjen tietojen yhdistelyyn liittyviä poikkeuksia on käsitelty jäljempänä kohdassa 9.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhteisöistä, kuntayhtymistä ja osakkuusyhteisöistä on esitettävä tämän yleisohjeen luvussa 10.4 ja *kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetieto-ohjeessa* todetut liitetiedot.

4 Laadintaperiaatteet

4.1 Konsernitilinpäätöksen yleiset laadintaperiaatteet

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

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

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

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

Jos kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksiä ei ole yhtenäistetty emoyhteisön tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi, on siitä esitettävä perusteltu selostus liitetietona (KPA 4:2.1 § 3 kohta).

Konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä kirjanpitolain 3:2 §:ssä ja 3:3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään (KPL 6:4.3 §). Kirjanpitolain 3:2 §:ssä säädetään oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta ja 3:3 §:ssä yleisistä tilinpäätösperiaatteista. Kirjanpitolain 4. lukuun sisältyvät eräiden tilinpäätöserien määritelmät ja 5 lukuun arvostus- ja jaksotussäännökset.

Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Kuntalain 68.1 §:n mukaan kunnan tilikausi on kalenterivuosi, joten konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuotta vastaavaksi tilikaudeksi ja konsernitase päivämäärälle 31.12. (HE 263/2006).

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee olla sama tilikausi kuin kunnalla, mikäli mahdollista. Jos tytäryhteisön tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen tai jälkeen kunnan tilikauden päättymistä, on konsernitilinpäätökseen yh-

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

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

Kunta tai muu kuntakonserniin kuuluva yhteisö voi olla jäsenenä yhdistyksessä tai muussa yhteisössä, jossa on mukana myös muita jäseniä. Tällainen tytäryhteisön asemassa oleva yhteisö, samoin kuin säätiö, yhdistellään kunnan konsernitaseeseen kuten tytäryhteisö.

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitase ja -tuloslaskelma laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien yhdistelmänä. Lisäksi konsernitaseeseen ja -tuloslaskelmaan yhdistellään rivi riviltä, peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa, niiden kuntayhtymien tuloslaskelma ja tase, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernin rahoituslaskelma johdetaan konsernituloslaskelmasta, edellisen tilikauden ja tilikauden konsernitaseesta sekä niitä täydentävistä tiedoista.

Kunnan konsernituloslaskelma laaditaan liitteessä 2 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernituloslaskelmakaava on laadittu olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteita noudattaen yleispiirteisempänä kuin kunnan ja kirjanpitoasetuksen mukaiset tuloslaskelmakaavat, koska sen katsotaan antavan riittävän informaation kuntakonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös näin esitettyinä.

Kunnan konsernitase laaditaan kirjanpitoasetuksen kaavaa noudattaen liitteessä 3 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä, liitteessä 4 esitetyn lyhennettyn kaavan mukaisena.

Konsernin rahoituslaskelma laaditaan liitteessä 5 esitetyn kaavan mukaisena.

Kunnan konsernitilinpäätöksen yleispiirteisempää esitystapaa puoltavat edellä esitettyjen perustelujen lisäksi mm. kuntien erilainen asema omistuksen, voitonjaon ja verotuksen osalta suhteessa yrityksiin. Kunnan konsernitilinpäätösinformaation tavoitteena ei ole tukea sijoittajien päätöksentekoa. Kunnan konsernitilinpäätöksellä pyritään parantamaan kuntakonsernien välistä vertailua ja kuntakonsernin eri tilikausien välistä vertailua (HE 263/2006). Kunta ei jaa voittoa asukkaalleen, joten kuntakonsernin taloudellisella asemalla ei ole myöskään vastaavaa voitonjakoon liittyvää merkitystä kuin osakeyhtiöissä.

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

4.2 Olennaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa

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

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

4.3 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

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

Alakonsernin tekemä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jako omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen jako tilikauden tulokseen ja laskennallisen verovelan muutokseen peruutetaan kunnan konsernitilinpäätöksessä. Jako voidaan jättää peruuttamatta, jos se on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen liitetietona on tällöin esitettävä perusteltu selostus asiasta.

Tiedot poimitaan alakonsernitilinpäätöksen liitetiedoista ja muista erikseen kerättävistä tiedoista. Esimerkki alakonsernin tekemän jaon peruuttamisesta on liitteessä 12.

4.4 Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen laatimista koskevia kirjanpitolaain 3:2 ja 3:3 §:n sekä 4 ja 5 luvun säännöksiä on kirjanpitolaain 6:4.3 §:n mukaan noudatettava soveltuvien osin myös konsernitilinpäätöksessä. Kirjanpitolautakunta on *yleisohjeessaan laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä* (12.9.2006) katsonut, että edellä mainittua kirjanpitolaain 5:18 §:n säännöstä voidaan pitää keskeisenä ohjeena myös konsernitaseeseen merkittäviä laskennallisia verovelkoja tai -saamia ajatellen.

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

4.5 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.

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä selostus sellaisista muutoksista kuntakonsernin rakenteessa ja kuntayhtymien omistuksissa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa (KPA 4:2 § 6 kohta).

Konsernirakenteiden muutokset käsitellään soveltaen kirjanpitolautakunnan antamaa *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta* (7.11.2006).

5 Konsernin sisäisten erien vähentäminen

5.1 Yleistä

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.

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 §).

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

Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi ja oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyhteisöjen tililuettelot laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Konsernin sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen tai omille vastapuolitunnuksille tms. siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan erottaa muista liiketapahtumista.

5.2 Sisäiset tuotto- ja kuluerät, sisäinen voitonjako sekä keskinäiset saamiset ja velat

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

Konserniyhteisöjen keskinäinen osingonjako ja muu niitä vastaava voitonjako vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa tuotoista ja lisätään konsernitasetta laadittaessa edellisten tilikausien ylijäämään (alijäämään).⁴

Jos kunnan ja tytäryhteisön tilikaudet päättyvät eri aikaan eikä tytäryhteisö ole laatinut välitilinpäätöstä kunnan tilinpäätösajankohdalle, voivat yhdisteltäviin tilinpäätöksiin sisältyvät sisäiset erät olla erisuuruisia. Tällöin eliminoidaan vain se osa sisäisistä eristä, joka sisältyy molempiin tilinpäätöksiin. Sisäiset katteet eliminoidaan kuitenkin aina kokonaisuudessaan sen suuruisina kuin ne sisältyvät myyjäyhteisön tilinpäätökseen.

5.3 Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen

Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoidut 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.

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

Vaihto-omaisuuteen tai aineellisiin hyödykkeisiin sisältyvät sisäiset katteet voidaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen

4

Pelkkää konsernitasetta laadittaessa tilikauden tulokseen vaikuttavat eliminointi- ja yhdistelykirjaukset esitetään taseen tilikauden ylijäämä (alijäämä) -rivillä.

antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Yleensä etenkin vaihto-omaisuuden merkitys on niin vähäinen, ettei konsernin sisäistä katetta tarvitse sen osalta eliminoida.

Konserniyhteisöjen välistä ei-palautettavaa liittymismaksua käsitellään sisäisen katteen luontoisena. Konserniyhteisöjen väliset ei-palautettavat liittymismaksut, jotka on kirjattu maksajan kirjanpidossa tase-erään Maa- ja vesialueet ja saajan kirjanpidossa myyntituottoihin, liikelaitoksessa liikevaihtoon, eliminoidaan. Edellisten tilikausien aikana kertyneet liittymismaksut eliminoidaan maa- ja vesialueiden sekä edellisten tilikausien ylijäämän kesken ja tilikaudella kertyneet maa- ja vesialueiden ja toimintatuottojen kesken.

Jos kunta on yhtiöittänyt toimintaansa ja siinä yhteydessä siirtänyt aineellisia hyödykkeitä kirjanpitoarvoa korkeampaan arvoon, voi aineellisten hyödykkeiden sisäisten katteiden merkitys olla olennaisen suuri.⁵

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

5.4 Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä

Kirjanpitolaki ei edellytä kaikissa tapauksissa suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamista. Kirjanpitolain 5:12.2 §:n mukaan ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Kyseistä helpotusta suunnitelmapoistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa yhtiössä tai muussa yhteisössä, jonka osake tai osuus oikeuttaa omistajansa yksinomaisesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erikseen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä. Muita yhtiöitä tai yhteisöjä helpotus ei koske, vaikka niiden toiminta perustuisi kiinteistön hallintaan (KILA 1713/2003).

5

Esimerkki:

Kunta yhtiöittää energialaitoksensa tilikauden alussa. Energialaitoksen rakennusten kirjanpitoarvo edellisen tilikauden taseessa on 12.000 ja maa-alueiden 2.000. Rakennukset siirretään energiayhtiölle 20.000:lla ja maa-alueet 3.000:lla. Kunnan tuloslaskelmaan kirjautuu siten luovutusvoittoa 8.000 + 1.000.

Energiayhtiö kirjaa rakennukset ja maa-alueet kummatkin kahdelle eri pääkirjatilille: *Maa-alueet* (konsernin hankintameno) 2.000 ja *Maa-alueet* (konsernin sisäinen kate) 1.000 sekä *Rakennukset* (konsernin hankintameno) 12.000 ja *Rakennukset* (konsernin sisäinen kate) 8.000. Konsernin hankintamenoilille voidaan kirjata myös yhtiön suoraan ostamat uudet aineelliset hyödykkeet. Konsernituloslaskelmaa laadittaessa sisäinen kate eliminoidaan kunnan toimintatuotoista (tai satunnaisista tuotoista, jos luovutusvoitto on merkitty satunnaisiin tuottoihin). Konsernitasetta laadittaessa maa-alueiden sisäisen katteen tilin saldo eliminoidaan maa-alueiden kirjanpitoarvosta ja omasta pääomasta. Samalla tavalla eliminoidaan rakennusten sisäinen kate. Kun energiayhtiö tekee rakennuksista suunnitelman mukaiset poistot, se poistaa samaa suunnitelmaa noudattaen sekä konsernin hankintamenon että sisäisen katteen. Suunnitelmapoisto sisäisestä katteesta vähentää konsernin rakennusten kirjanpitoarvoon ja omaan pääomaan sisältyvää katetta, minkä vuoksi eliminointi voidaan tehdä vain jäljelle jääneen sisäisen katteen osalta.

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

Kiinteistötytäryhteisön tai tytäryhteisön asemassa olevan säätiön tulee ilmoittaa kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tilikauden suunnitelman mukaiset poistot sekä aineellisten hyödykkeiden suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä, jos poistettavan aineellisten hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseeseen kannalta ja jos kirjatut poistot poikkeavat olennaisesti kunnan suunnitelman mukaisista poistoista. Suunnitelmapoistot lasketaan kirjanpitolautakunnan kuntajäoston *kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen* (6.4.1999) mukaan. Olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteiden mukaisesti voidaan kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat jättää yhdenmukaistamatta.

Konsernitilinpäätöksen yhdistelyvaiheessa oikaistaan kiinteistöyhteisön aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot vastaamaan suunnitelman mukaan laskettuja arvoja. Tilikaudelle kohdistuva poistovajaus oikaistaan tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista ja edellisten tilikausien kertynyt poistovajaus Edellisten tilikausien ylijäämästä (alijäämästä). Esimerkki kunnan omistaman kiinteistöyhteisön yhdistelämisestä konsernitaseeseen suunnitelman mukaisin poistoin on esitetty liitteessä 6.⁶

6 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

6.1 Yleistä

Keskinäinen omistus voidaan kuntakonsernissa eliminoida pariarvomenetelmällä tai hankintamenomenetelmällä.

Pariarvomenetelmässä eliminoidaan tytäryhteisön osakkeet tai osuudet kunnan taseesta niiden kirjanpitoarvosta. Eliminointi tehdään tytäryhteisön osake- tms. peruspääomaa vastaan omistusosuuden suhteessa. Jos osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo poikkeaa osakepääomaan tai vastaavaan merkitystä määrästä, omistus eliminoidaan tältä osin tytäryhteisön muita oman pääoman eriä vastaan.⁷

Hankintamenomenetelmässä konsernin sisäinen tytäryhteisöjen osakkeiden tai osuuksien omistus vähennetään eliminoimalla osakkeiden tai osuuksien hankinta-

6

Esimerkki:

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

7

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

meno emoyhteisön taseessa tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukaista omaa pääomaa vastaan konsernin omistusosuuden suhteessa. Konsernin omaan pääomaan jää tällöin jäljelle tytäryhteisön hankinta-ajankohdan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä. Hankintamenomenetelmän soveltamista on käsitelty kirjanpitolautakunnan *yleisohjeessa konsernitilinpäätöksen laatimisesta*, luvussa 6.2.

Pariarvomenetelmä on hankintamenomenetelmää yksinkertaisempi. Siinä ei mahdollista eliminointiero jaeta eri varallisuuserille konsernitaseessa vaan eliminointiero kirjataan oman pääoman vähennykseksi tai lisäykseksi riippumatta siitä, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet eliminointieron syntymiseen.

Pariarvomenetelmä johtaa konsernin oman pääoman kannalta samaan lopputulokseen kuin hankintamenomenetelmä silloin, kun kunta on itse perustanut tytäryhteisön, mikä on kunnissa yleinen käytäntö. Hankintameno vastaa tällöin tytäryhteisön osake-, osuus- tai muuta vastaavaa pääomaa.⁸

6.2 Pariarvomenetelmä

Kuntakonserneissa omistuksen eliminoinnissa käytetään pääsääntöisesti pariarvomenetelmää. Pariarvomenetelmässä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan kunkin tilikauden päättyessä olevaa osake-, osuus- tai muuta vastaavaa pääomaa vastaan tai omistusosuuden ollessa alle sataprosenttinen, konsernin omistuksen mukaista osuutta vastaan.

Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin kunnan ja sen tytäryhteisöjen osuus tytäryhteisön osake-, osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta, eliminointiero vähennetään konsernin oman pääoman muista eristä. Vähentäminen tehdään oman pääoman eristä tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminoitavaa riittää oikaistuissa oman pääoman erissä. Tilikauden voittoa ei kuitenkaan voi käyttää eliminointiin. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa vähentämistä ensin osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan oman pääoman eristä. Edellä mainittu vähentämisen järjestys perustuu oletukseen, että sidotun oman pääoman erät ovat syntyneet pääomansijoituk-

8

Pariarvomenetelmän ja hankintamenomenetelmän ero:

Pariarvomenetelmää käytettäessä ei muodostu konserniaktiivaa tai -reserviä, joka hankintamenomenetelmää käytettäessä johtuu siitä, että tytäryhteisön omistusosuuden hankintameno poikkeaa hankitun tytäryhteisön hankinta-ajankohdan taseen mukaisesta omasta pääomasta.

Muodostunut konserniaktiiva joudutaan aineettomien hyödykkeiden (lähinnä liikearvon) osalta poistamaan pääsääntöisesti viidessä vuodessa. Kuluvien aineellisten hyödykkeiden osalta poisto-aika on hyödykkeen (kaluston tai rakennuksen) jäljellä oleva käyttöaika. Maa-alueiden arvonkorotusten avulla voidaan konsernitaseeseen tältä osin palauttaa niiden hankintahetkellä maksettu käypä arvo, jos näiden hyödykkeiden arvo taseessa on olennaisesti liian alhainen. Konserniaktiiva, siltä osin kun se ei perustu tulonodotuksiin tai palveluntuottokyvyn paranemisesta johtuviin odotuksiin, joudutaan joka tapauksessa poistamaan jo hankintahetkellä. Konsernireservin syynä yleensä on hankitun yhteisön taseessa ollut yliarvo, joka tulee poistaa kun yhteisö siirtyy noudattamaan kunnassa noudatettavia arvostusperiaatteita.

Pariarvomenetelmän käytöstä ei siten aiheudu merkittävää eroa omaan pääomaan hankintamenomenetelmässä muodostuvaan omaan pääomaan verrattuna. Pariarvomenetelmää käytettäessä konserniaktiiva kirjautuu heti kuluksi. Hankintamenomenetelmän konserniaktiivaan liittyy tulonodotuksia, joita kunnan toiminnassa yleensä ei ole. Näistä syistä johtuen pariarvomenetelmän käyttö kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisessa varovaisuuden periaate huomioiden johtaa oikeaan ja riittävään kuvaan kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

sina ja mahdollisesti lisäksi siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. Arvonkorotusrahastoa tai käyvän arvon rahastoa ei voi käyttää omistuksen eliminointiin. Hankintamenon osa, jota ei voida eliminoida omasta pääomasta, kirjataan edellisten tilikausien yli- tai alijäämään.

Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin kunnan ja sen tytäryhteisöjen osuus tytäryhteisön osake-, osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta, eliminointiero lisätään konsernin edellisten tilikausien ylijäämään.

Hankintatilikaudella osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman lisäksi on eliminointava ennen hankintaa kertyneet muut oman pääoman erät. Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään konsernituloslaskelmassa Poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, omaksi rivikseen Tilikauden yli- ja alipariarvot. Rivin erittely yli- ja alipariarvoihin (positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot) esitetään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.

Pariarvomenetelmän käyttö saattaa vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti silloin, kun kunta on ostanut koko osakekannan yhtiöstä, joka on aiemmin perustettu pienellä osakepääomalla ja yhtiön arvo on noussut huomattavaksi esimerkiksi kiinteistön arvonnousun johdosta. Tällöin arvonnousua vastaava määrä osakkeiden hankintamenossa vähentää koko määrällään konsernin omaa pääomaa. Arvonkorotusrahastoa ei voida käyttää omistuksen eliminointiin, koska se johtaisi erilaiseen lopputulokseen riippuen siitä, onko tytäryhteisö huomioinut kiinteistön arvonnousun omassa taseessaan vai ei.

6.3 Arvonkorotukset ja arvonalennukset tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin

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

Tytäryhteisöosakkeisiin tai -osuuksiin tehdyt arvonkorotukset tai arvonalennukset peruutetaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, koska ne ovat konsernin näkökulmasta sisäisiä kirjanpitomerkintöjä. Peruuttamisen avulla estetään arvonkorotuksen tai arvonalennuksen esittäminen kahteen kertaan konsernitilinpäätöksessä.

6.4 Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointi

Yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta ei kirjata pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin, minkä vuoksi pariarvomenetelmää ei voida käyttää omistuksen eliminoinnissa. Yhdistysten ja säätiöiden peruspääomaa vastaavat oman pääoman erät esitetään konsernitaseessa rivillä Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä).

Jos yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta tai annettua rahoitusosuutta on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin, jäljellä oleva aktiiva on eliminointava yhdistyksen tai säätiön omaa pääomaa vastaan. Pitkävaikutteisista menoista kirjattu

poisto eliminoidaan tuloslaskelmasta ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä.

7 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta

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

Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai
sen jälkeen. Konserniyhteisöjen taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee sil-
ti aina eliminoida kokonaisuudessaan yhteisön omistusoosuudesta riippumatta. Vä-
hemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä
ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään. Jos vähem-
mistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin tulok-
seen ja omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja
vähemmistön kesken.

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

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

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

Ellei yhtiöjärjestyksestä, yhteisön säännöistä, osakassopimuksesta tai muusta syys-
tä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa mää-
rällä. Jos tytäryhteisön oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistö-
osuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi

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

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

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

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

Jos poisto-oikaisun tekeminen johtaa tytäryhteisössä tappiolliseen yhdisteltävään tilinpäätökseen, ei vähemmistöosuutta poisto-oikaisusta voida erottaa. Konsernin oman pääoman jatkuvuuden vuoksi on tällöin kuitenkin oikaistava negatiivisen oman pääoman aiheuttanutta erää, jotta oman pääoman muiden erien suuruus säilyy konsernitilinpäätöksessä muuttumattomana. Esimerkki vähemmistöosuuden erottamisesta on esitetty liitteessä 10.

8 Kuntayhtymän yhdisteleminen

8.1 Kuntayhtymän yhdistelemisessä noudatettava menettely

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot niistä kuntayhtymistä ja liikelaitoskuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Yhdistelyyn eivät vaikuta yhdisteltävän kuntayhtymän tai liikelaitoskuntayhtymän mahdolliset äänivaltarajoitukset.

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

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät liitetiedot yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

8.2 Sisäisten erien ja sisäisten katteiden vähentäminen

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

Kahden kuntayhtymän väliset sisäiset erät vähennetään pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Kuntayhtymän jäsenelleen peruspääoman jäsenosuuksien suhteessa suorittama olennainen ylijäämän palautus (tai alijäämän kattaminen) oikaistaan sisäisen voitonjaon tavoin konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa.⁹

Kuntayhtymien tilinpäätöksiä yhdisteltäessä eliminoidaan niiden ja konserniyhteisöjen välisissä luovutuksissa syntyneet, olennaiset aktivoituneet sisäiset katteet sekä sisäisten katteiden muutokset peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa. Negatiivisia sisäisiä katteita ei pääsääntöisesti eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin ja kuntayhtymän välillä realisoivat luovutustappion myös konsernitilinpäätöksessä.

Vastaavalla tavalla eliminoidaan myös konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien kuntayhtymien välisissä luovutuksissa syntyneet, olennaiset aktivoituneet sisäiset katteet. Kuntayhtymien väliset sisäiset katteet eliminoidaan pienemmän jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien välisiä olennaisia, ei-palautettavia liittymismaksuja käsitellään sisäisen katteen luontoisena. Eliminointi tehdään peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa siten kuin kohdassa 5.3. on esitetty.

Vastaavalla tavalla menetellään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien kuntayhtymien välisten olennaisten liittymismaksujen osalta.

8.3 Omistuksen eliminointi

Kuntayhtymän omistuksen eliminointi tehdään pariarvomenetelmän mukaisesti. Pariarvomenetelmässä kuntayhtymäosuuksien hankintameno eliminoidaan kunkin tilikauden päättyessä olevaa peruspääomaosuutta vastaan.

Jos kuntayhtymäosuuden hankintameno on suurempi kuin kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta, eliminointiero vähennetään konsernin oman pääoman

9

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

muista eristä. Jos kuntayhtymäosuuden hankintameno on pienempi kuin kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta, eliminointiero lisätään konsernin omaan pääomaan. Eliminointieron käsittelyssä noudatetaan vastaavia periaatteita kuin tytäryhteisöjen omistuksen eliminoinnissa. Nämä periaatteet on kuvattu kappaleessa 6.2.

Liikelaitoskuntayhtymässä kunnan omistus voi perustua paitsi suoraan, myös välilliseen omistukseen kuntayhtymän kautta. Tällöin kunnan ja liikelaitoskuntayhtymän sisäiset erät eliminoidaan kokonaisuomistusprosentin mukaisessa suhteessa, jotta sisäiset erät tulevat kokonaisuudessaan eliminoiduksi konsernitilinpäätöksessä.

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

Esimerkki kuntayhtymän yhdistelystä kunnan konsernitilinpäätökseen on esitetty liitteessä 6.

9 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

9.1 Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdistelyvelvollisuus

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

Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:12.2 §).

Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyhteisöstä on esitettävä konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, kotipaikka, konserniyhteisöjen omistusosuus, omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä sekä peruste yhdistelemättä jättämiselle (KPA 4:3.1 § 4 kohta).

9.2 Osakkuusyhteisön yhdistelyssä noudatettava menettely

Osakkuusyhteisöjen tilinpäätökset muutetaan, jos mahdollista, ennen yhdistelyä siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti kunnassa noudatettuja tilinpäätösperiaatteita. Yhdenmukaiseksi muuntamisessa sovelletaan olennaisuuden periaatetta. Konsernitilinpäätöksen laativalla kunnalla ei kuitenkaan ole määräysvaltaa osakkuusyhteisöjen tilinpäätöksistä.

teisössä, joten sillä ei välttämättä ole käytettävissään riittävästi tietoa tällaista muuttamista varten.

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

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

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

Osakkuusyhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenoista ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyhteisön kirjanpitoarvo konsernitaseessa tulisi vähennyksen jälkeen olemaan negatiivinen. Poikkeuksen voi muodostaa tilanne, jossa konserni on sitoutunut osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen.

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

Poikkeustilanteita¹⁰, jotka eivät ole yleisiä kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa, ei tässä ohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellä. Niiden tulkinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolausakunnan *yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (7.11.2006)*.

10

Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi konserniyhteisöjen sitoutuminen osakkuusyhteisön tappioiden kattamiseen ja suunnattu osakeanti (luku 9.3, viittaukset Kirjanpitolausakunnan yleisohjeeseen konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006) osakkuusyhteisön omistamat konserniyhteisön osakkeet tai osuudet (luku 9.8.) ja osakkuusyhteisön osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonnkorotukset ja arvonnalennukset (luku 9.9.).

9.3 Sisäisten katteiden vähentäminen

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

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

9.4 Yhdistelyn perustana oleva osakkuusyhteisön tilinpäätös

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

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

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

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

10.1 Yleistä

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

10.2 Konsernituloslaskelma ja -tase

Kunnan konsernituloslaskelma laaditaan liitteessä 2 esitetyn kaavan mukaisena. Konsernituloslaskelmakaava on laadittu olennaisuuden ja taloudellisuuden periaat-

teita noudattaen yleispiirteisempänä kuin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tuloslaskelmaohjeen mukainen tuloslaskelmakaava. Kunnan konsernituloslaskelman katsotaan antavan riittävän informaation kuntakonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös yleispiirteisemmällä tasolla esitettynä.

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

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

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakuluihin.

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (KPA 3:2.4 §).

Kunnan konsernitase laaditaan soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseyleisohjeessa kunnille ja kuntayhtymille antamaa tasekaavaa noudattaen. Konsernitaseen kaava on esitetty liitteessä 3. Jos kunta tai kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyvien vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen. Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Kunnan konsernitase voidaan esittää myös yleispiirteisempänä, liitteessä 4 esitetyn lyhennetyn konsernitaseen kaavan mukaisena.

10.3 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.

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

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

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

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

Konsernin rahoituslaskelman kaava on esitetty liitteessä 5.

10.4 Liitetiedot

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi liitetietoihin yhdistellään lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa niiden kuntayhtymien liitetiedot, jossa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettujen eliminointien ja oikaisujen tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa. Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen konsernitilinpäätöksessä olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen* mukaisesti. Konsernin liitetiedot voidaan esittää yhdessä kunnan tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja.

Lisäksi kunnan on esitettävä konsernitilinpäätökseen yhdistelystä tytäryhteisöstä ja kuntayhtymästä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä tieto sen omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryhteisöstä ja kuntayhtymästä on esitettävä vastaavat tiedot ja peruste yhdistelemättä jättämiselle. (KPA 4:3.1 §:n 1. ja 2. kohtaa soveltaen) Kirjanpitoasetusta laajemmat liitetiedot ovat perusteltuja kunnassa ja kuntayhtymässä kuntasektorin avoimuuden ja julkisuuden sekä luottamushenkilöiden tiedonsaannin vuoksi.

Kunnan on esitettävä konsernitilinpäätöksen liitetietoina osakkuusyhteisöstä nimi, kotipaikka, kuntakonsernin omistusosuus, sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 2:9.1 § 1 kohtaa soveltaen). Näiden tietojen avulla voidaan arvioida yhteisön merkitystä kuntakonsernin taloudelliseen asemaan. Vastaavat tiedot on esitettävä myös kaikista kuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

10.5 Toimintakertomus

Kunnan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa. (KuntaL 69.1 §).

Emoyhteisönä toimivan kunnan toimintakertomuksessa esitettävistä tiedoista annetaan ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

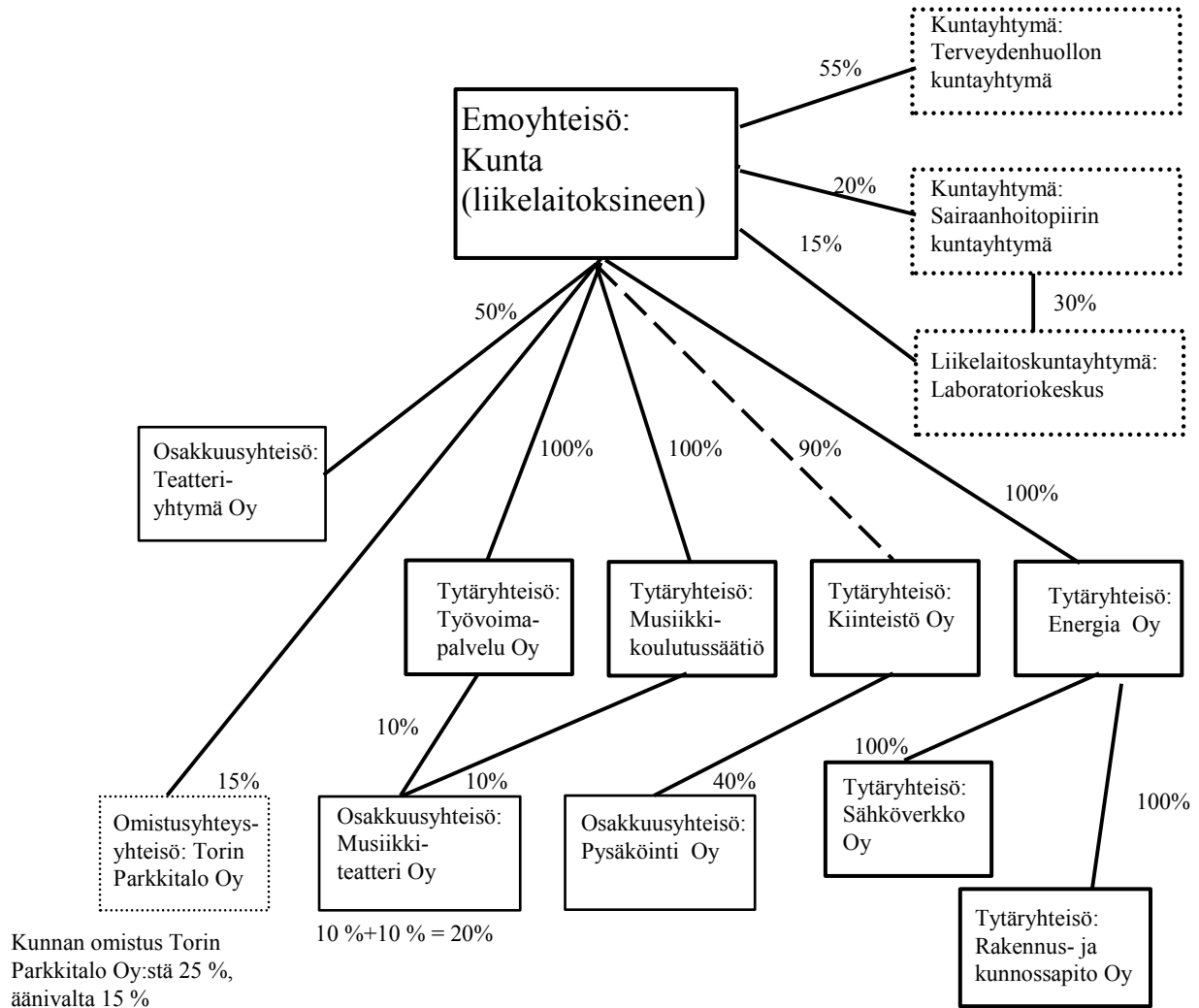
10.6 Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys

Konsernitilinpäätöstä varmentamaan laaditaan yhdistelylaskelmat. Näiden laskelmien sisällöstä ei ole KPL:ssa nimenomaisia säännöksiä. Yhdistelylaskelmat on laadittava siten, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen voidaan niiden avulla KPL 2:6 §:n mukaisesti vaikeuksista todeta.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

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

ESIMERKKI KUNTAKONSERNIN RAKENTEESTA



- Tytäryhteisö: yhdistely pariarvomenetelmän mukaan
- Kuntayhtymä: yhdistely suhteellisen omistussuuden mukaan
- Osakkuusyhteisö: yhdistely pääomaosuusmenetelmän mukaisesti
- Omistusyhteisyhteisö: ei yhdistelyä, lisätietoja liitetiedoissa
- Vähemmistöosuuden erottaminen

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 2

	(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)	=	=

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE

Liite 3

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

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

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

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

Saamiset**Pitkäaikaiset saamiset**

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

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

Peruspääoma
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**POISTOERO JA VAPAAEHTOISET**

VARAUKSET
 Poistoero
 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen pääomat
 Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA

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

Lyhytaikainen

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE (lyhennetty)

Liite 4

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

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

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

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

Peruspääoma
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**POISTOERO JA VAPAAEHTOISET****VARAUKSET**

Poistoero
 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**VIERAS PÄÄOMA**

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 5

Toiminnan rahavirta

Vuosikate	+/-	
Satunnaiset erät	+/-	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-

Tiedon lähde:

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

Investointien rahavirta

Investointimenot	-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+/-
Toiminnan ja investointien rahavirta		=

Erikseen kerättävistä tiedoista
 Erikseen kerättävistä tiedoista
 Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista

Rahoituksen rahavirta

Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-	
Antolainasaamisten vähennykset	+	+/-
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	
Lyhytkaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset		+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	
Saamisten muutos	+/-	
Korottomien velkojen muutos	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta		=

Erikseen kerättävistä tiedoista
 Erikseen kerättävistä tiedoista
 Erikseen kerättävistä tiedoista
 Erikseen kerättävistä tiedoista
 Erikseen kerättävistä tiedoista
 Konsernitaseesta ja erikseen kerättävistä tiedoista

Rahavarojen muutos

Rahavarojen muutos		+/-
Rahavarat 31.12.	+	
Rahavarat 1.1.	-	+/-

Konsernitaseesta
 Konsernitaseesta
 Konsernitaseesta
 Konsernitaseesta

ESIMERKKI KUNTAYHTYMÄN JA TYTÄRYHTEISÖN YHDISTELYSTÄ KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN

Liite 6

1 (17)

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:

Vuosi 1

Eliminoidaan sisäiset ostot ja myynnit		
1) Kunta on maksanut tytäryhteisölle toimitilan vuokraa	Per Toimintatuotot (tytäryhteisö) An Toimintakulut (kunta)	15
2) Kunta on ostanut kuntayhtymältä palveluja 400:lla (osuus 18 %)	Per Toimintatuotot (kuntayhtymä) An Toimintakulut (kunta)	72
Eliminoidaan sisäisten lainojen korot		
3a) Kuntayhtymä on maksanut kunnalle korkoja 50 (osuus 18 %)	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kuntayhtymä)	9
3b) Tytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (tytäryhteisö)	60
3c) Kiinteistötytäryhteisö on maksanut kunnalle korkoja	Per Korkotuotot (kunta) An Korkokulut (kiinteistötytäryhteisö)	30
Eliminoidaan sisäiset lainat		
4a) Kunnan tytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan, lainapääomasta 500 erääntyy seuraavana vuonna 50	Per Pitkäaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	450
4b) Kunnan kiinteistötytäryhteisölle myöntämä laina eliminoidaan	Per Lyhytaik. lainat konserniyhteisöiltä (tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	50
4c) Kunnan kuntayhtymälle myöntämä laina eliminoidaan (osuus 18 %)	Per Lainat konserniyhteisöiltä (kiint.tytär) An Lainasaamiset konserniyhteisöiltä (kunta)	200
Eliminoidaan sisäiset katteet	Per Lainat kunnalta (kuntayhtymä) An Lainasaamiset kuntayhtymiltä (kunta)	54
Rakennuksen myynnistä aiheutunut sisäinen kate: emo on myynyt tytäryhteisölle tilikauden alussa rakennuksen hintaan 1 200, hintaan on sisällynyt sisäistä katetta 200. Tytäryhteisö poistaa rakennuksen 20 vuodessa.		
5a) Sisäisen katteen eliminointi	Per Toimintatuotot (kunta) An Rakennukset (tytär)	200
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	200
5b) Sisäisestä katteesta tehdyn poiston eliminointi	Per Rakennukset (tytär) An Suunnitelman mukaiset poistot (kunta)	10
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)	10
6) Eliminoidaan sisäinen osingonjako		
Tytäryhteisön kunnalle maksama osinko (20)	Per Muut rahoitustuotot (kunta) An Edellisten tilikausien ylijäämä (kunta)	20
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	20
Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus oikaistaan lisätietojen avulla		
7a) Tilikaudella syntynyt poistojen ero	Per Suunnitelman mukaiset poistot An Rakennukset	40
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)	40
7b) Edellisillä tilikausilla syntynyt poistojen ero	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Rakennukset	210
8a) Kunnan maksama osuus tytäryhteisön osakepääomasta vähennetään ensin tytäryhteisön osakepääomaa vastaan (omistusosuus 90 %)	Per Osakepääoma (tytäryhtiö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	90
8b) Loppuosa kunnan osuudesta (ylipariarvo) vähennetään tytäryhteisön oman pääoman muista eristä, tässä Edellisten tilik. ylijäämästä, koska ylipariarvo on syntynyt edellisillä tilikausilla.	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (tytäryhteisö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	160
9) Kunnan maksama osuus kiinteistötytäryhteisöstä vähennetään kiinteistötytäryhteisön osakepääomaa vastaan	Per Osakepääoma (kiinteistötytäryhteisö) An Tytäryhteisöosakkeet (kunta)	100
10a) Kunnan maksama osuus kuntayhtymän peruspääomaosuudesta vähennetään ensin kuntayhtymän peruspääomaa vastaan	Per Peruspääoma (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	594
10b) Loppuosa kunnan osuudesta (ylipariarvo) vähennetään kuntayhtymän oman pääoman muista eristä, tässä Muista rahastoista Erotetaan vähemmistön osuus (10 %) tytäryhteisöstä	Per Muut rahastot (kuntayhtymä) An Kuntayhtymäosuudet (kunta)	180

11a) Vähemmistön osuus tytäryhteisön tuloksesta	Per Vähemmistöosuudet (tulos) An Vähemmistöosuudet (tase)	Liite 6 2 (17)	
11b) Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tase) An Tilikauden yli-/alijäämä (tulos)		1
11c) Vähemmistön osuus tytäryhteisön oman pääoman eristä Osakkuusyhteisön yhdistely Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä on 30 %	Per Osakepääoma An Vähemmistöosuudet (tase)		10
12a) Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa oli 700, hankinta-	Per Edellisten tilikausien yli-/alijäämä An Vähemmistöosuudet (tase)		14
12b) meno kunnan taseessa 120. Osakkuusyhteisön tilikauden tulos oli 50.	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		90
	Per Osakkuusyhteisöosuudet An Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)		15
	Per Tilikauden yli-/alijäämä (tulos) An Tilikauden yli-/alijäämä (tase)		15

Laskukaavat

	Kiinteistöt- yht:n oma TP Konseni		
7) Kiinteistötytäryhteisön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen erotus			
Poistot suunnitelman mukaan tilikaudella	40	0	40
Poistot suunnitelman mukaan edellisillä tilikausilla	210	0	210
Yhteensä	250	0	250
(Esimerkki laadittu yksinkertaistamisen vuoksi siten, että kiinteistötytäryhteisö ei ole tehnyt omassa tilinpäätöksessään poistoja)			
8) Osakkeiden hankintameno (tytäryhteisö)	250		
Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (90 %)	90		
Erotus, Ylipariarvo	160		
9) Osakkeiden hankintameno (kiinteistötytäryhteisö)	100		
Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (100 %)	100		
Erotus	0		
10) Kuntayhtymäosuuksien hankintameno	774		
Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (18 %)	594		
Erotus, ylipariarvo	180		
11) Vähemmistöosuuden erottaminen			
Tilikauden tuloksesta (tytäryhteisön tilik. tulos * 10 %)	1		
Taseesta			
Osakepääoma (100 * 10 %)	10		
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (140 * 10 %)	14		
Yhteensä vähemmistöosuus	25		
12) Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä 30 %		Josta kunnan osuus 30 %	
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa	700	210	
Hankintameno kunnan taseessa		120	
Hankintameno oikaisu		90	
Osakkuusyhteisön tilikauden tulos	50	15	
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden lopussa	750	225	

KONSERNITULOSLASKELMA

Vuosi 1

Liite 6

3 (17)

	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit									
	Kunta	Kunta- yhtymä	Kunta- yhtymäs- tä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteis- tötytär- yhteisö	Kunta	Kunta- yhtymä	Tytär- yhteisö	Kiinteis- tötytär- yhteisö	Konserni
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I
Toimintatuotot	1200	700	126	190	60 5a)	-200 2)	-72 1)	-15		1289
Toimintakulut	-1400	-450	-81	-40	-30 1)	15				-1464
					2)	72				
Osuus osakkuusyhteisön voitosta (tappiosta)					12)	15				15
Toimintakate	-200	250	45	150	30					-160
Verotulot	1500									1500
Valtionosuudet	240									240
Rahoitustuotot ja -kulut	60	-150	-27	-60	-30					-77
Korkotuotot	240				3a-c)	-99				141
Muut rahoitustuotot	20				6)	-20				0
Korkokulut	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218
Muut rahoituskulut										0
Vuosikate	1600	100	18	90	0					1503
Poistot ja arvonalentumiset	-300	-200	-36	-80	5b)	10		7a)	-40	-446
Tilikauden tulos	1300	-100	-18	10	0					1057
Vähemmistöosuudet						11a)		-1		-1
Tuloksen oikaisut					5a)	-200				
					5b)	10				
					6)	-20		7a)	-40	
					12)	15	11a)	-1		
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	1300	-100	-18	10	0	-195		-1	-40	1056

*) Tuloksen oikaisut on esitetty kursiivilla. Jos kunta laatii konsernitilinpäätöksen atk-sovelluksella, järjestelmä tekee varsinaisen viennin yhteydessä automaattisesti oikaisut tulokseen, jolloin kirjausten 5a, 5b, 6, 7a, 11a ja 12 tuloksen oikaisukirjauksia ei tarvitse tehdä. Taulukkolaskentaohjelman avulla toteutetussa yhdistelyssä tuloksen oikaisut on kuitenkin tehtävä erikseen.

KONSERNITASE

Vuosi 1

VASTAAVAA

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

Liite 6

4 (17)

KONSERNITASE

Vuosi 1

VASTATTAVAA

Liite 6

5 (17)

VASTATTAVAA**OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma

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

Yhdistelykirjaukset perusteluineen:

Liite 6

Vuosi 2

6 (17)

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

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

Laskukaavat

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

10) Osakkeiden hankintameno (kiinteistötytäryhteisö)	100	
Kunnan osuus tytäryhteisön osakepääomasta (100 %)	100	
Erotus	0	
11) Kuntayhtymäosuuksien hankintameno	774	
Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (18 %)	594	
Erotus, ylipariarvo	180	
12) Vähemmistöosuuden erottaminen		
Tilikauden tuloksesta (tytäryhteisön tilik.tulos * 10 %)	30	
Taseesta		
Osakepääoma (100 * 10 %)	10	
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä (120 * 10 %)	12	
Yhteensä vähemmistöosuus	52	
13) Kunnan osuus osakkuusyhteisöstä 30 %		Josta kunnan osuus 30 %
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden alussa	750	225
Hankintameno kunnan taseessa		120
Hankintamenon oikaisu		105
Osakkuusyhteisön tilikauden tulos	40	12
Osakkuusyhteisön oma pääoma tilikauden lopussa	790	237

KONSERNITULOSLASKELMA

Vuosi 2

Liite 6

9 (17)

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

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

KONSERNITASE

Vuosi 2

VASTAAVAALiite 6
10 (17)

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

KONSERNITASE

Vuosi 2

VASTATTAVAA**VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

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

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA
Vuosi 2

Liite 6
 12 (17)

	Konserni	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1 990	
Satunnaiset erät		
Tulorahoituksen korjauserät	<u>-294</u>	1 696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1 500	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	0	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1 210</u>	<u>-290</u>
Toiminnan ja investointien rahavirta yhteensä		1 406
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset		-600
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	0	
Vaihto-omaisuuden muutos	0	
Saamisten muutos	0	
Korottomien velkojen muutos	<u>1200</u>	<u>1200</u>
Rahoituksen rahavirta yhteensä		-1403
Rahavarojen muutos		3
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4 065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2 862</u>	1 203

Apulaskelmat rahoituslaskelman laadintaan

Aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden sekä pysyvien vastaavien sijoitusten muutokset

		Kunta	Kuntayh- tymä	Kunta- yhtymä 18 %	Tytär- yhteisö	Kiinteis- töytä- yhteisö	Elimi- noinnit	Yhteensä		
Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet 1.1.	+	11 100	5 500	990	2 250	1 100	-440	15 000		
Pysyvien vastaavien sijoitukset 1.1.	+	1 300			100	0	-1 124	276		
Em. lisäykset tilikaudella	+	1 500	500	90			-90	1 500	Täsmää konsernin rahoituslaskelmaan	
Osakkuusyhteisöosuuksien arvon muutos	+						117	117	Ei huomioida rahoituslaskelmassa	
Em. rahoitusosuudet tilikaudella	-							0	Täsmää konsernin rahoituslaskelmaan	
Em. vähennykset tilikaudella	-				-1000		72	-928	Täsmää konsernin rahoituslaskelmaan	
Poistot ja arvonalentumiset konsernituloslaskelmasta	-	-280	-275	-50	-125		-29	-484	Täsmää konsernituloslaskelmaan	
Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset 31.12.		13 620	5 725	1 031	1 225	1 100	-1 494	15 482	Täsmää konsernitaseeseen	
		} Täsmää								
		täsmäävät yhteisöjen 31.12. taseisiin								31.12. konsernitaseeseen
Tulorahoituksen korjauserät										
Pysyvien vastaavien hyödykk. (investointien) myyntivoitot	-				-300		18	-282		
Pysyvien vastaavien hyödykk. (investointien) myyntitappiot	+							0		
Pakolliset varaukset tilikauden lopussa	+							0		
Pakolliset varaukset tilikauden alussa	-							0		
Osakkuusyhteisöosuuksien arvon muutos tuloslaskelmassa	+/-	-12						-12		
Tulorahoituksen korjauserät	=	-12	0	0	-300	0	18	-294		
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot rahoituslaskelmassa										
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden vähennykset								928		
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitot								282		
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot myyntihintaisena								1 210		
Antolainauksen muutokset										
Antolainasaamisten lisäys	-	600						600		
Antolainasaamisten vähennys	+	50					-50	0		
Lainakannan muutokset										
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+									
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	-800			-50		50	-800		
Lyhytkaikaisten lainojen muutos	+/-									
Oman pääoman muutokset										
Vähemmistölle jaettu osinko										
Tytäryhteisö jakanut osinkoja 30, josta sisäinen osingonjako 27 ja vähemmistön osingot 3					-3			-3		

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

Liite 6
14 (17)

Myynti	Ky:lle	Kon- sernin ulkop.	Yht	Ky:n osuus 18 %
Jäljellä oleva hankintameno	400	600	1000	72
Myyntihinta	500	800	1300	90
Myyntivoitto	100	200	300	18

Kuntayhtymä poistaa rakennuksen 20 vuodessa, sisäisen katteen poisto 1

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

Liite 6
15 (17)

	1.1.-31.12.2008	1.1.-31.12.2007
Toimintatuotot	1 853	1 289
Toimintakulut	-1 871	-1 464
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta	<u>12</u>	<u>15</u>
Toimintakate	-6	-160
Verotulot	1 700	1 500
Valtionosuudet	350	240
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	141	141
Muut rahoitustuotot	23	0
Korkokulut	<u>-218</u> <u>-54</u>	<u>-218</u> <u>-77</u>
Vuosikate	1 990	1 503
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	<u>-484</u>	<u>-446</u>
Tilikauden tulos	1 507	1 057
Vähemmistöosuudet	<u>-30</u>	<u>-1</u>
Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE

Liite 6
16 (17)

VASTAAVAA			VASTATTAVAA		
	2008	2007		2008	2007
PYSYVÄT VASTAAVAT	16 528	15 827	OMA PÄÄOMA	10 825	9 348
Aineettomat hyödykkeet	105	150	Peruspääoma	6 000	6 000
Muut pitkävaikutteiset menot	105	150	Arvonkorotusrahasto	1 200	1 200
			Muut omat rahastot	1 000	1 000
Aineelliset hyödykkeet	14 984	14 850	Edellisten tilikausien ylijäämä	1 148	92
Maa- ja vesialueet	854	854	Tilikauden ylijäämä	1 477	1 056
Rakennukset	8 421	8 100			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	2 963	3 072	VÄHEMMISTÖOSUUDET	52	25
Koneet ja kalusto	2 746	2 824			
			POISTOERO JA VAPAAEHTOISET	300	300
Sijoitukset	1 439	827	VARAUKSET		
Osakkuusyhteisöosuudet	237	225	Vapaaehtoiset varaukset	300	300
Muut osakkeet ja osuudet	156	156			
Muut lainasaamiset	1 046	446	PAKOLLISET VARAUKSET	500	500
			Muut pakolliset varaukset	500	500
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	100	100			
			TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	100	100
VAIHTUVAT VASTAAVAT	9 073	7 870			
Vaihto-omaisuus	600	600	VIERAS PÄÄOMA	13 924	13 524
			Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	4 890	5 690
Saamiset	3 608	3 608	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	1 736	1 736
Lyhytaikaiset saamiset	3 608	3 608	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	7 298	6 098
Rahoitusarvopaperit	800	800	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797
Rahat ja pankkisaamiset	4 065	2 862			
VASTAAVAA YHTEENSÄ	25 701	23 797			

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Liite 6
17 (17)

	1.1.-31.12.2008	
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1990	
Tulorahoituksen korjauserät	<u>-294</u>	1696
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-1500	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>1210</u>	<u>-290</u>
Toiminnan ja investointien rahavirta		1406
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	<u>-600</u>	-600
Lainakannan muutokset		
Pitkääikaisten lainojen vähennys	<u>-800</u>	-800
Oman pääoman muutokset		-3
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Korottomien velkojen muutos	<u>1200</u>	<u>1200</u>
Rahoituksen rahavirta		<u>-203</u>
Rahavarojen muutos		1203
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	4065	
Rahavarat 1.1.	<u>-2862</u>	1203

OMISTUKSEN ELIMINOINTI PARIARVOMENTELMÄLLÄ

Liite 7

Kunta on ostanut 60 % tytäryhteisön osakkeista tilikaudella

Osakkeiden hankintameno	15 000
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta	12 000
Ylipariarvo	3 000

Vähemmistöosuus 40 %	
Tilikauden tuloksesta	1 600
Muista oman pääoman eristä	7 800
Yhteensä	9 400

TUOSLASKELMA	Kunta	Tytär	Eliminoinnit	Kunnan konserni- tilinpäätös
Toimintatuotot		9 000		9 000
Toimintakulut		-5 000		-5 000
Toimintakate		4 000		4 000
Poistot ja arvonalentumiset				
Tilikauden yli- ja alipariarvot		1)	-3 300	-3 300
Tilikauden tulos		4 000		700
Vähemmistöosuudet		2)	-1 600	-1 600
Tilikauden tuloksen oikaisut		1)	-3 300	
		2)	-1 600	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		4 000	-4 900	-900

TASE

VASTAAVAA

Sijoitukset

Tytäryhteisöosakkeet	15 000	1)	-15 000	0
Rahat ja pankkisaamiset		23 500		23 500
	15 000	23 500	-15 000	23 500

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA	15 000	23 500	-24 400	14 100
Peruspääoma	15 000	20 000	1)	-12 000
		2)	-8 000	15 000
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		-500	1)	300
		2)	200	0
Tilikauden yli-/alijäämä		4 000	1)	-3 300
		2)	-1 600	-900
VÄHEMMISTÖOSUUDET			9 400	9 400
	30 000	23 500	-15 000	23 500

1) Omistuksen eliminointi

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

2) Vähemmistöosuuden erottaminen

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

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN YHDESSÄ OMISTAMAN TYTÄRYHTEISÖN OMISTUKSEN ELIMINOINTI Liite 8
1 (2)

Kunnan osuus tytäryhteisöstä, suoraan	60 %	
Kunnan osuus tytäryhteisöstä, välillisesti (30 % * 40 %)	12 %	
Välillinen vähemmistö tytäryhteisössä (70 %* 40 %)	28 %	
Kuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	30	
Osuus kuntayhtymän peruspääomasta 80 (30 %)	24	
Yli-/alipariarvo	6	
Tytäryhteisön hankintameno kunnan taseessa	120	
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta 200 (60 %)	120	
Yli-/alipariarvo	0	

Kuntayhtymän omistuksen eliminointi

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

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

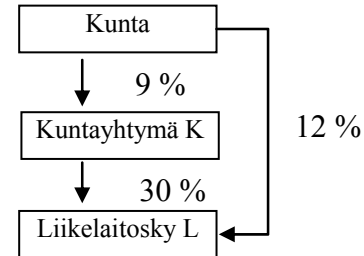
TASE	Kunta	Kunta- yhtymä	Osuus kunta- yhty- mästä 30 %	Tytär- yhteisö	Elimi- noinnit	Konserni
VASTAAVAA						
PYSYVÄT VASTAAVAT						
Aineelliset hyödykkeet						
Rakennukset				200		200
Sijoitukset						
Kuntayhtymäosuudet	30			1)	-30	0
Osakkeet ja osuudet	120	80	24	2)	-120	0
				3)	-24	
	150	80	24	200	-174	200
<hr/>						
VASTATTAVAA						
OMA PÄÄOMA						
Peruspääoma	150	80	24	200	1) -24 2) -120 3) -24 4) -56	150
Edellisten tilikausien ylijäämä				1)	-6	-6
VÄHEMMISTÖOSUUDET				4)	56	56
	150	80	24	200	-174	200

LIIKELAITOSKUNTAYHTYMÄN OMISTUKSEN ELIMINOINTILiite 9
1 (2)

Kunnat ja kuntayhtymät ovat tilikauden alussa perustaneet liikelaitoskuntayhtymän

Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymästä L, suoraan	12 %
Kunnan osuus kuntayhtymästä K	9 %
Kuntayhtymä K:n osuus liikelaitoskuntayhtymästä	30 %
Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymän peruspääomasta	
välitön	12 %
välillinen (9 %* 30 %)	2,7 %
Yhteensä	14,7 %

(Muiden jäsenten osuus 58 %)



Kuntayhtymä K on tehnyt konsernitilinpäätöksen, jossa K on eliminoinut omistuksensa liikelaitoskuntayhtymässä, joten kuntayhtymä K:n tilinpäätöksen kautta ei tule eliminoitavaa omistusosuutta liikelaitoskuntayhtymässä.

Kuntayhtymä K:n konsernitilinpäätöksessä esitetään kuitenkin kuntayhtymä K:n osuus liikelaitoskuntayhtymä L:n myynnistä kunnalle.

Kunnan omistuksen eliminointi kuntayhtymästä:

1) Kuntayhtymä	
Kuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	2 700
Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta (9 %)	2 700

Kunnan omistuksen eliminointi liikelaitoskuntayhtymästä:

2) Liikelaitoskuntayhtymä	
Liikelaitoskuntayhtymän hankintameno kunnan taseessa	1 600
2a) Kunnan osuus liikelaitoskuntayhtymän peruspääomasta (12 %)	1 500
2b) Ylipariarvo	100
Per Poistot ja arvonalentumiset/Yli-alipariarvot (Tulosl.) An Kuntayhtymäosuudet (Tase)	
3) Eliminoidaan kunnan ja liikelaitoskuntayhtymän välinen sisäinen myynti 200	29
(Eliminointi kunnan kokonaisomistuksen suhteessa 14,7 %*200=29)	

TULOSLASKELMA	Kunta	Kuntayh- tymä	Osuus kuntayh- tymästä 9 %	Liikelai- toskun- tymä	Osuus lii- kelaitos- kuntayh- tymästä 12 %		Elimi- noinnit	Konserni
Toimintatuotot		60	5	200	24	3)	-29	0
Toimintakulut	-200				0	3)	29	-171
Toimintakate	-200	60	5	200	24			-171
Vuosikate	-200	60	5	200	24			-171
Poistot ja arvonalentumiset						2b)	-100	-100
Tilikauden tulos	-200	60	5	200	24			-271
Tilikauden tuloksen oikaisut						2b)	-100	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-200	60	5	200	24			-271
TASE								
VASTAAVAA								
PYSYVÄT VASTAAVAT								
Aineelliset hyödykkeet								
Rakennukset		30 060	2 705	15 000	1 800			4 505
Sijoitukset								
Osakkeet ja osuudet/ Kuntayhtymäosuudet (K)	2 700					1)	-2 700	0
Osakkeet ja osuudet/ Kuntayhtymäosuudet (L)	1 600					2a)	-1 500	0
						2b)	-100	
Rahat ja pankkisaamiset								0
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800		-4 300	4 505
VASTATTAVAA								
OMA PÄÄOMA								
Peruspääoma	4 300	30 000	2 700	12 500	1 500	1)	-2 700	4 300
						2a)	-1 500	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	-200	60	5	200	24	2b)	-100	-271
VIERAS PÄÄOMA								
Siirtovelat	200			2 300	276			476
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800		-4 300	4 505

POISTO-OIKAISU JA VÄHEMMISTÖOSUUDEN EROTTAMINEN

Kunnan osuus tytäryhteisöstä	60 %
Vähemmistöosuus	40 %

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

Osakkeiden hankintameno kunnan taseessa	500
Osuus tytäryhteisön osakepääomasta (60 %)	480
Ylipariarvo	20

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

	Ennen poisto- oikaisuja	Poisto- oikaisuista	Ennen oikaisua yhteensä	Oikaisu	Yhteensä
Vähemmistöosuus					
Peruspääomasta	-320		-320		-320
Edellisten tilikausien ylijäämästä	-28	380	352	-40	312
Tilikauden ylijäämästä	-12	20	8		8
	360	-400	-40	40	0
Oma pääoma ennen poisto-oikaisua	900				
Poisto-oikaisu	-1 000				
	-100				
josta vähemmistöosuus 40 %	-40				

Tässä oikaisu on tehty edellisten tilikausien ylijäämään, koska poisto-oikaisun jälkeinen oma pääoma on ollut negatiivinen jo edellisellä tilikaudella

OSAKKUUSYHTEISÖN YHDISTELY KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN

Liite 11

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

Osakkuusyhteisön yhdistely kunnan konsernitilinpäätökseen

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

Yhdistelylaskelmat

TULOSLASKELMA	Kunta	Yhdistely ja eliminoinnit	Konserni-tilinpäätös
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)		0 2) 400	400
Muut rahoitustuotot		80 3) -80	0
Tilikauden tulos		80 320	400
Tilikauden tuloksen oikaisut		2) 400	
		3) -80	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	80	320	400

TASE

VASTAAVAA

Tytäryhteisöosakkeet			
Osakkuusyhteisöosuudet	3 500 1)	-700	} 3 120
		400 2)	
		-80 3)	
	3 500	-380	3 120

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Peruspääoma	3 420		3 420
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä		1) -700	} -700
Tilikauden yli-/alijäämä	80 2)	400	
		-80 3)	
	3 500	-380	3 120

ALAKONSERNIN TILINPÄÄTÖKSEN YHDISTELY KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN

Alakonsernin emoyhteisön tulee antaa konsernitilin päätöksen laativalle kunnalle yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot. Tietojenantovelvollisuus perustuu kuntalain 70 §:ään, jonka mukaan kunnan tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.

KILA:n konsernitilin päätösohje poikkeaa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilin päätösohjeesta eräiltä osin. Tällaisia eroja ovat mm. omistuksen eliminointi hankintamenomenetelmällä, osakkuusyhteisön yhdistely täydellisellä pääomaosuusmenetelmällä sekä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jako omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Näin ollen kunnan konsernitilin päätöksessä yhdisteltävään alakonsernin erillistilin päätökseen voi sisältyä sellaisia eriä, joille ei ole esitetty omaa riviä kunnan konsernitilin päätöksen laskelmissa tai joiden sisältö poikkeaa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilin päätöksen laadinnassa käytetyistä laskenta-periaatteista.

Tässä liitteessä annetaan ohjeita edellä mainittujen erien yhdistelystä kunnan konsernitilin päätökseen.

1 Hankintamenomenetelmän käyttö

Alakonsernin hankintamenomenetelmällä tehty konsernitilin päätös voidaan keskinäisen omistuksen eliminointimenetelmää muuttamatta yhdistää kunnan konsernitilin päätökseen, jossa keskinäinen omistus on muilta osin eliminoitu pari-arvomenetelmällä.

2 Osakkuusyhteisön merkitseminen kunnan konsernitilin päätökseen

Alakonsernin konsernitilin päätökseen mahdollisesti sisältyvä osakkuusyrityksen yhdistely yhdistetään kunnan konsernitilin päätökseen suoraan alakonsernin konsernitilin päätöksen perusteella. Esimerkiksi alakonsernin konsernitilin päätöksessä tehtyä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jakoa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan ei tarvitse peruuttaa kunnan konsernitilin päätöstä laadittaessa siltä osin kuin jako on tehty osakkuusyhteisöjen tietoihin.

3 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Alakonsernin emon ja tytäryhteisön osalta tehty poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jako omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen jako tilikauden tulokseen ja laskennallisen verovelan muutokseen peruutetaan kunnan konsernitilin päätöksessä. Jako voidaan jättää peruuttamatta, jos se on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilin päätöksen liitetietona on tällöin esitettävä perusteltu selostus asiasta.

Tiedot poimitaan alakonsernitilinpäätöksen liitetiedoista ja muista erikseen kerättävistä tiedoista.

Esimerkki

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

Alakonsernin tekemät oikaisu tilinpäätöksessä

Erillistilinpäätöksiin sisältyvät varausten ja poistoeron muutokset oikaistu omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan.

Tase

Poistoero 1.1. taseessa	700
Poistoeron muutos tilikaudella (lisäys)	500
Poistoero 31.12. taseessa	1200

Poistoeron oikaisu

Poistoerosta lask. verovelalla vähennetty määrä oikaistu Tilikauden tulokseen (74 %*500=370)

A) Per Poistoero (Tase) An Poistoeron muutos (Tulos)	500
B) Per Lask. verovelan muutos (Tulos) An Laskennalliset verovelat (Tase)	130
Laskennallinen verovelka 26 % oikaistu	

Edellisen vuoden taseen poistoero jaettu omaan pääomaan ja lask. verovelkaan

Edellisen tilikauden ylijäämään (74 %*700)	
C) Per Poistoero An Edellisten tilikausien ylijäämä	518
Laskennalliseen verovelkaan (26%*700)	
D) Per Poistoero An Laskennallinen verovelka	182

Alakonsernin tekemien poistoerojen peruuttaminen kunnan konsernitilinpäätöksessä

Poistoeron lisäyksestä tilikauden tulokseen oikaistu määrä peruutetaan kunnan konsernitilinpäätöksessä

1) Per Poistoeron muutos (Tulos) An Poistoero (Tase) 500

Poistoeron lisäyksestä laskennalliseen verovelkaan oikaistu määrä peruutetaan

2) Per Laskennalliset verovelat (Tase) An Lask. verovelan muutos (Tulos) 130

Edellisen vuoden poistoeron jaon peruuttaminen

3a) Per Edellisten tilikausien ylijäämä An Poistoero 518

3b) Per Laskennallinen verovelka An Poistoero 182

4 Laskennalliset verovelat ja -saamiset

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. Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen ei edellytä epäolennaisten erien peruuttamista.