

Konsernitilinpäätöksen laadinnan ohjeet

Case Rantalainen Oy Lahti

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Kevät 2017
Anu Mustonen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

MUSTONEN, ANU:

Konsernitilinpäätöksen laadinnan ohjeet
Case: Rantalainen Oy Lahti

Taloushallinnon opinnäytetyö, 30 sivua

Kevät 2017

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee konsernitilinpäätöksen laadintaa ja muuttuneen lainsäädännön vaikutusta laatimiseen. Opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjille ohje, joka helpottaa konsernitilinpäätösten laatimista. Opinnäytetyön toimeksiannon tavoitteena on yhtenäistää ja selkeyttää konsernitilinpäätöksien laatimisprosessia.

Teoriaosuus koostuu kahdesta eri osuudesta. Ensimmäisessä osuudessa käsitellään erilaisia konsernirakenteita ja lainsäädäntöä. Toisessa osuudessa käsitellään konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi ja konsernitilinpäätöksen liitetiedot sekä konsernin emon että tyttären tilinpäätösten kannalta. Liitetiedoissa otetaan huomioon ainoastaan ne liitetiedot, jotka poikkeavat tavanomaisista tilinpäätöksen liitetiedoista.

Työn empiirisessä osuudessa esitellään opinnäytetyön toimeksiantaja Rantalainen Oy Lahti. Empiirisessä osassa käydään läpi tehty ohje ja sen hyödynnettävyys konsernitilinpäätösten laatimisessa. Tutkimuksen tuloksena saadaan aikaiseksi ohje, jonka avulla konsernitilinpäätös voidaan laatia.

Asiasanat: Konserni, konsernitilinpäätös, taloushallinto

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

MUSTONEN, ANU: Manual to consolidated Financial
Statement
Case: Rantalainen Oy Lahti

Bachelor's Thesis in Financial Management, 30 pages

Spring 2017

ABSTRACT

This thesis discusses drawing up consolidated financial statements and how changes in legislation have affected the process. The main objective of the thesis was to create a guidebook for Rantalainen Oy Lahti's accountants that would help them in drawing up consolidated financial statements. The idea is to unify and clarify the process.

The theoretical part of the thesis has two parts. The first part deals with various company group structures and legislation. The second part focuses on the process of drawing up consolidated financial statements and notes to financial statements both from the perspective of a subsidiary and parent company. Regarding notes to financial statements, only notes that somehow differ from normal notes are discussed.

The empirical part of the thesis introduces the case company, Rantalainen Oy Lahti. The empirical part introduces the created guidebook and its usefulness for drawing up financial statements. The result of the thesis is guidebook that can be used in drawing up consolidated financial statements.

Keywords: group, consolidated financial statement, financial administration

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaukset	1
1.2	Tutkimusmenetelmät – ja aineisto	3
1.3	Tutkimuksen rakenne	4
2	KONSERNIN MÄÄRITELMÄ JA LAINSÄÄDÄNTÖ	5
2.1	Emo- ja tytäryhtiöt	5
2.2	Määräysvalta konsernissa	5
2.3	Kirjanpitolaki	7
2.4	Osakeyhtiölaki	8
3	KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINTAPROSESSI	9
3.1	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	9
3.2	Konsernitilinpäätökseen yhdistelemisselvollisuus	10
3.3	Konsernin kirjanpito tilikauden aikana	10
3.4	Konsernitilinpäätöksen laatiminen	11
3.5	Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi ja konserniliikearvo	12
3.6	Konsernin sisäisten tapahtumien eliminointi	13
3.7	Sisäisten katteiden eliminointi	14
3.8	Vähemmistöosuuden erottaminen	15
3.9	Ulkomaisen tytäryhtiön yhdisteleminen	18
3.10	Varojen jako konsernissa	19
3.11	Konsernitilinpäätösnide	20
4	CASE RANTALAINEN OY LAHTI	23
4.1	Rantalainen Oy Lahti	23
4.2	Ohje konsernitilinpäätöksen laatimiseen	23
4.3	Ohjeen rakenne	24
4.4	Ohjeen käytettävyys	24
4.5	Lakimuutosten vaikutus konsernitilinpäätöksen laatimiseen	25
4.6	Johtopäätökset	25
5	YHTEENVETO	26
	LÄHTEET	28

1 JOHDANTO

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman yrityksen muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa emoyhtiöllä on yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa määräysvalta vähintään yhdessä tytäryhtiössä (Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki 2012,18).

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on antaa oikea ja riittävä kuva konserniin kuuluvien yritysten taloudellisesta kokonaisuudesta niin kuin se olisi yksi yritys. Oikean ja riittävän kuvan saamiseksi konsernitilinpäätöksessä yhdistellään kaikkien konserniin kuuluvien yritysten tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot vähennettynä yritysten keskinäisillä liiketoimilla sekä keskinäisillä omistuksilla. (Mäkelä ym. 2012,18.)

Konsernitilinpäätöksen laadintaa ei voi verrata yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen laadintaan. Konsernilla ei ole omaa kirjanpitoa tilikauden aikana vaan sen tilinpäätös muodostuu yhdistelemällä konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätökset keskenään. Saadusta yhdistelmästä tulee eliminoida sellaiset erät pois, jotka koskevat konsernin yritysten keskinäisiä liiketoimia ja keskinäistä omistusta.

1.1 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaukset

Tässä tutkimuksessa on tavoitteena laatia ohje Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjille konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Ohjeen tarkoituksena on helpottaa kirjanpitäjien työtä ja antaa yksityiskohtainen ohjeistus konsernitilinpäätöksen laatimisen eri vaiheista. Tutkimuksen tuloksena tuotettu ohje helpottaa kirjanpitäjien työtä, kun he voivat tarkastaa ohjeesta, että kaikki tarvittavat vaiheet on tehty konsernitilinpäätöksen laatimisessa.

Tutkimusongelmana on selvittää miten muuttunut lainsäädäntö vaikuttaa konsernitilinpäätöksen laatimiseen? Tutkimusongelmassa ei oteta huomioon tavallisia tilinpäätöksiin vaikuttavia seikkoja, vaan ainoastaan ne, jotka vaikuttavat konsernitilinpäätöksen laadintaan. Tutkimuksessa ei siis käsitellä kokonaisuudessaan kirjanpitolain muuttumista vaan lain muuttumisen vaikutusta konsernitilinpäätöksen laatimiseen.

Tässä tutkimuksessa rajataan pois kirjanpitolain tarkoittamat suurkonsernit. Suurkonserniksi katsotaan konsernit, joissa ylittyy vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista:

Liikevaihto	40 000 000 euroa
Taseen loppusumma	20 000 000 euroa
Henkilöstö keskimäärin	250 henkilöä

Suurkonsernin raja-arvot määritetään konserniyritysten yhteenlasketuista luvuista emoyrityksen tilinpäätöspäivänä ilman keskinäisten liiketapahtumien eliminointeja. (Kirjanpitolaki 1:6a§.)

Tutkimuksessa tuloksena saatu ohje, koskee ainoastaan sellaisia konserneja, johon kuuluvat yhtiöt ovat osakeyhtiöitä. Ohjeessa ei siis oteta huomioon konserneja, joissa on mukana esimerkiksi yhdistyksiä tai kommandiittiyhtiöitä. Tämä rajausta tehdään siitä syystä, että lähestulkoon kaikki konsernit, jotka ohjeen mukaan laaditaan, muodostuvat osakeyhtiöistä. Ulkomaiset tytäryhtiöt ovat tutkimuksessa mukana, sillä kansainvälistymisen myötä yhä useampi suomalainen konserni perustaa tytäryhtiöitä ulkomaille.

Tutkimuksessa ei oteta myöskään huomioon pörssiyrityksiä eikä sellaisia konserneja, jotka laativat tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti. Ohjetta laadittaessa on oletettu, että tilinpäätöksen laativalla kirjanpitäjällä on jonkinlainen käsitys konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Osakkuusyritysten käsittely konsernitilinpäätöksen laadinnassa jätetään tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

Tässä tutkimuksessa ei oteta huomioon konsernirakenteessa tapahtuvia muutoksia, kuten tytäryhtiöfuusioita, tytäryhtiöiden myyntiä, purkautumista tai jakaantumista. Konsernirakenteissa tapahtuvat muutokset on jätetty niiden laajuuden ja harvinaisuuden takia tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksessa oletetaan, että konsernitilinpäätöksen laatimista aloittaessa tekijällä on olemassa erillistilinpäätökset kaikista konserniin kuuluvista yhtiöistä. Erillistilinpäätöksen tulee

olla laadittu uudistuneen lainsäädännön mukaisesti. Erillisten tilinpäätösten laatimista ei käsitellä muutoin kuin tilinpäätöksen liitetietojen kohdalta.

Tutkimuksessa lähdetään liikkeelle siitä lähtökohdasta, että yritysten kesken on jo olemassa konsernisuhde. Tässä tutkimuksessa käsitellään konsernitilinpäätöksen teknistä toteutusta, eikä oteta kantaa verotuksellisiin, strategisiin tai muihin syihin mitkä vaikuttavat konsernisuhteen syntymiseen. Tutkimuksessa ei siis oteta kantaa, onko järkevää muodostaa konserni vai pitää yritykset erillään.

1.2 Tutkimusmenetelmät – ja aineisto

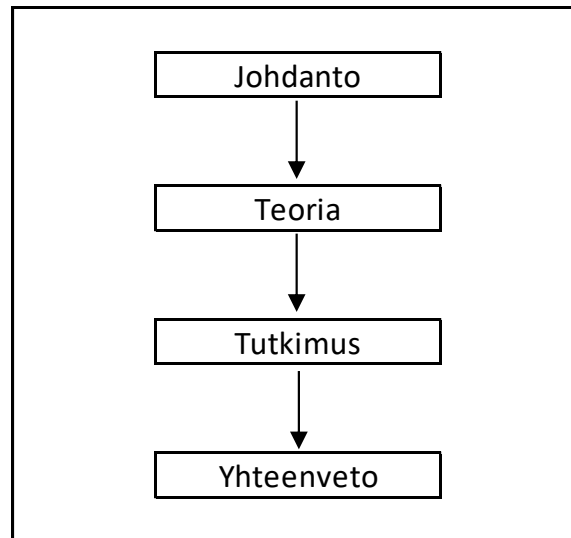
Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tietyn ilmiön kuvaaminen, sen ymmärtäminen ja tulkitseminen on kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on pyrkiä vastaamaan kysymyksiin: mitä, miksi ja kuinka. Numeroiden sijasta kvalitatiivisessa tutkimuksessa pääpaino on syiden ja seurausten tulkinnassa. (Kananen 2008, 24.)

Kirjallisena aineistona työssä käytetään kirjanpitolakia, osakeyhtiölakia, lakia kirjanpitolain muuttamisesta, kirjanpito- sekä pien- ja mikroyritysasetuksia, kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laadinnasta sekä alan kirjoja. Tämän lisäksi aineistona on käytetty KHT-tilintarkastaja Sanna Kytöharjun luentomateriaalia konsernilaskennasta.

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on tehty aikaisemmin jonkin verran opinnäytetöitä. Mari Hoffren ja Virve Inkinen (2008) on tehnyt opinnäytetyön Isku-konsernin konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Tässä opinnäytetyössä ei ole kuitenkaan tuotettu ohjetta, jonka mukaan tilinpäätös voidaan laatia. Vuonna 2008 Merja Lemettinen on tehnyt opinnäyte-

työn, joka käsittelee konsernitilinpäätöksen laatimisohjetta pienille ja keskisuurille yrityksille. Uudistuneen lainsäädännön vuoksi nämä opinnäytetyöt eivät sovellu sellaisenaan tällä hetkellä laadittaviin konsernitilinpäätöksiin.

1.3 Tutkimuksen rakenne



KUVIO 1. Tutkimuksen rakenne

Yllä olevassa kuviossa esitetään tutkimuksen rakenne. Tutkimuksen luvussa 2 käsitellään mitä konserni tarkoittaa ja millaisia konserneja on olemassa sekä miten määräysvalta muodostuu konserneissa. Luvussa 2 käsitellään myös konsernitilinpäätöksen laatimista koskevaa lainsäädäntöä.

Luvussa 3 käsitellään konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi sekä konsernitilinpäätösten liitetietovaatimuksia emoyhtiön ja tytäryhtiön kannalta niiltä osin kun ne poikkeavat tavallisista liitetietovaatimuksista.

Opinnäytetyön luvussa 4 esitellään toimeksiantajana toimiva Rantalainen Oy Lahti ja käsitellään tutkimuksen tuloksena syntynyttä konsernitilinpäätöksen laatimisen tueksi tehtyä ohjetta. 4. luvun kerrotaan myös johtopäätökset. Opinnäytetyön viimeinen luku on yhteenveto, jossa kootaan yhteen koko tutkimus.

2 KONSERNIN MÄÄRITELMÄ JA LAINSÄÄDÄNTÖ

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yrityksen muodostama kokonaisuutta, jossa konsernin emoyritys käyttää määräysvaltaa tytäryhtiöissä joko yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa (Mäkelä ym. 2012,18). Tilinpäätöksessä konserniin kuuluvien yhtiöiden tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot yhdistetään yhdeksi, ikään kuin ne muodostaisivat vain yhden yrityksen (Ahti, Tikkanen, Vierros & Viljanen 2008, 13.)

Konserni voi muodostua suurista ja pienistä yhtiöistä. Juridisella yritysmuodolla tai yritysten toimialoilla ei ole merkitystä konsernin muodostumisessa. (Englund, Prepula, Riistama & Tuokko 2005, 15.) Konsernissa ei voi kuitenkaan olla osallisena yksityistä elinkeinonharjoittajaa, sillä tätä ei katsota erilliseksi yhtiöksi. Usein konserneissa emoyhtiönä on niin kutsuttu holding-yhtiö, jonka tehtävä on hallinnoida muita konserniin kuuluvia yhtiöitä. Tällaisessa tilanteessa emoyhtiöllä ei välttämättä ole muuta liiketoimintaa ollenkaan.

2.1 Emo- ja tytäryhtiöt

Konsernin emoyhtiöllä tarkoitetaan sitä yhtiötä, joka omistaa konserniin kuuluvat tytäryhtiöt, joko kokonaan tai yhdessä muiden kanssa. Konsernilla ei voi olla kuin yksi emoyhtiö, mutta konsernissa voi olla useita tytäryrityksiä, jotka emoyhtiö omistaa joko kokonaisuudessaan tai yhdessä muiden kanssa kuitenkin niin, että emoyhtiöllä on määräysvalta tytäryhtiössä.

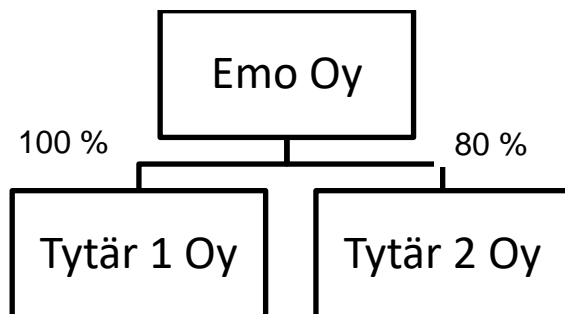
Tytäryhtiö on sellainen yhtiö, jonka määräysvalta on kokonaan tai osittain toisella yrityksellä. Sitä osuutta tytäryhtiön omistuksesta kutsutaan vähemmistöosuudeksi, joka ei ole emoyhtiön hallinnassa. Muiden kuin emoyhtiön osuus konsernin tuloksesta ja omasta pääomasta tulee erottaa erikseen konsernitilinpäätöstä laatiessa. (Ahti ym. 2008, 98.)

2.2 Määräysvalta konsernissa

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, jos jokin seuraavista kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n ehdoista täyttyy:

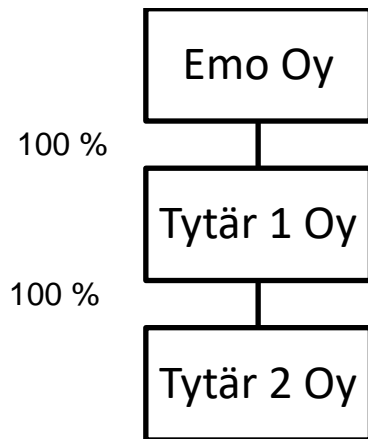
- 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai muuhun sopimukseen
- 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistä kohdeyrityksen hallituksen tai siihen verrattavissa olevan toimielimen jäsenistä tai toimielimessä, jolla on tämä oikeus
- 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

Määräysvalta voi muodostua monella eri tavalla kuten ala puolella olevista kuvioista selviää. Määräysvalta ei välttämättä aina ole suoraa eli välitöntä vaan se voi olla myös epäsuoraa eli välillistä. Välillisessä määräysvallassa emoyhtiö ei itse suoraan omista ainakaan täysin tytäryhtiöistä niin paljon, että sillä olisi välitön määräysvalta. Osan emoyhtiö omistaa siis muiden omistusten kautta. Määräysvaltaa laskiessa ei oteta huomioon osakkeita, jotka kuuluvat yritykselle itselleen tai sen tytäryhtiölle (Kehittyvä kirjanpito, 164).



KUVIO 2. Välitön määräysvalta

Kuviossa 2 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta molemmissa tytäryhtiöissä. Molemmissa yhtiöissä emolla on määräenemmistö määräysvallan käytössä.



KUVIO 3. Välitön ja välillinen määräysvalta

Kuviossa 3 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta Tytär 1 Oy:ssä ja välillinen määräysvalta Tytär 2 Oy:ssä. Tässä kuviossa Tytär 1 Oy on myös emoyhtiö Tytär 2 Oy:lle. Vaikka emoyhtiö ei omista itse suoraan Tytär 2 Oy:stä mitään, on hänellä todellinen määräysvalta yhtiön asioissa, koska omistaa määräenemmistön Tytär 1 Oy:stä, joka omistaa taas määräenemmistön Tytär 2 Oy:stä.

2.3 Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä kerrotaan konsernin määritelmä ja jaotellaan konsernit pien- ja suurkonserneihin. Suurkonsernit on jätetty tämän työn ulkopuolelle. Pienkonserniksi katsotaan konsernit, joissa ylittyy enintään yksi seuraavista raja-arvoista:

Liikevaihto	12 000 000 euroa
Taseen loppusumma	6 000 000 euroa
Henkilöstö keskimäärin	50 henkilöä

Kirjanpitolain 6. luku käsittelee kokonaisuudessaan konsernitiilinpäätöksen laatimista.

Laissa määritellään konsernitiilinpäätöksen laatimisvelvollisuus, josta lisää tämän tutkimuksen luvussa 3.1. Kirjanpitolain 6. luvussa on määritelty lisäksi konsernin yleiset laadintape-

riaatteet, konsernin sisäisten erien ja vähemmistöosuuksien käsittely. Kirjanpitolain 6. luvun pykälissä 12-16 kerrotaan osakkuusyrietyksien käsittelystä konsernitilinpäätöksissä, osakkuusyrietyksiä ei kuitenkaan käsitellä tässä tutkimuksessa.

Laki kirjanpitolain muuttamisesta astui voimaan 30.12.2015 ja siinä on eritelty kohdat, jotka muuttuvat kirjanpitolaissa. Tämän lain astuessa voimaan tuli muutoksia myös konsernitilinpäätöstä koskeviin kohtiin kirjanpitolaissa. Erityisesti muutoksia tuli konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen. (Laki kirjanpitolain muuttamisesta 2015.)

2.4 Osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:ssa on maininta konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Tämä lain kohta on muokattu 30.12.2015 vastaamaan kirjanpitolakia konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Ennen lain muutosta osakeyhtiölaki velvoitti laatimaan aina konsernitilinpäätöksen jos emoyhtiö jakoi varoja osakkeenomistajille. Osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssa määritellään mikä on konserni ja tässä kohdassa on viittaukset kirjanpitolain 1 luvun 5§:iin.

Emoyhtiön hallituksen on viivästyksettä ilmoitettava tytäryhtiön hallitukselle tai muulle vastaavalle toimielimelle mikäli konsernisuhde syntyy tai lakkaa syntymästä (Osakeyhtiölaki 6:15§). Konsernisuhde voi syntyä tytäryhtiön tietämättä jos emoyhtiö hankkii haltuunsa tytäryhtiön osakkeita toiselta omistajalta. Osakeyhtiölaki määrittelee 8 luvun 10 §:ssa, että yhtiön on muiden tilinpäätöstietojen mukana rekisteröitävä konsernitilintarkastuskertomus.

3 KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINTAPROSESSI

Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessin aluksi on hyvä selvittää, onko muuttuneen lainsäädännön mukaan velvollisuus laatia konsernitilinpäätös vai saadaanko se jättää laatimatta. Tässä luvussa on käsitelty koko tilinpäätösprosessi tilikauden aikaisesta kirjanpidosta valmiiseen tilinpäätösniteeseen.

Konsernitilinpäätös on laadittava, allekirjoitettava, annettava tilintarkastukseen ja hallituksen käsiteltäväksi sekä esitettävä varsinaiselle yhtiökokoukselle tavalliseen tapaan tilinpäätöstä koskevien tietojen mukaisesti. Konsernitilinpäätös vahvistetaan emoyhtiön varsinaisessa yhtiökokouksessa. (Osakeyhtiölaki 8:9 §.)

3.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kirjanpitolain uudistuksen myötä myös osakeyhtiölakia muutettiin ja sinne tuli määritelmä, että pienkonsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä vaikkakin se jakaisi varoja osakkeenomistajilleen (Osakeyhtiölaki 8:9§). Aikaisemmin konsernitilinpäätös on täytynyt osakeyhtiölain mukaan laatia aina, mikäli emoyhtiö on jakanut varoja osakkeenomistajilleen.

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, mikäli konserni ei ylitä pienkonserneille säädettyjä raja-arvoja. Raja-arvojen ylittyminen määritetään konsernin yhteenlaskettujen lukujen perusteella ilman eliminointeja emoyrityksen tilinpäätöspäivänä. (Kirjanpitolaki 1:6§.)

Raja-arvot on kerrottu tämän tutkimuksen luvussa 2.3.

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat huojennukset helpottavat pienkonsernien hallinnollista taakkaa. Konsernitilinpäätös saadaan kuitenkin edelleen niin halutessaan laatia myös pienkonserneista vaikkakaan laki ei enää velvoita tämän laatimista.

Tytäryhtiö voi joutua laatimaan oman konsernitilinpäätöksen, mikäli se on emoyhtiö joillekin yrityksille. Tällöin muodostuu niin sanottu alakonserni. Alakonsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä mikäli kyseessä on pienkonsernin rajoihin mahtuva konserni tai jos emoyhtiön omistaa vähintään 90 prosenttisesti yritys, joka kuuluu Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alle. Tämän lisäksi emoyrityksen muiden omistajien on tullut antaa suostumus laatimatta jättämiseen ja alakonsernin emoyritys tytäryhtiöineen yhdistellään ETA-valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen. ETA-

valtioilla tarkoitetaan Euroopan talousalueeseen kuuluvia valtioita. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 10.)

3.2 Konsernitilinpäätökseen yhdistelemisvelvollisuus

Pääsääntö on, että konsernitilinpäätökseen yhdistellään kaikki konsernin tytäryhtiöt. Tytäryhtiö voidaan jättää yhdistelemättä, jos se on tarpeetonta konsernin toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta. Yhdistelemättä jättämisessä tulee ottaa huomioon varovaisuuden periaate ja sitä voidaan soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryhtiöihin kuin voittoa tuottaviin. Myös lyhytaikaiseen omistukseen tarkoitettut tytäryhtiöt voidaan jättää yhdistelemättä, mikäli ne on hankittu tarkoituksena luovuttaa edelleen. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 14.)

Tytäryhtiö voidaan jättää myös yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen jos sen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen saaminen edellyttäisi kohtuuttoman suuria menoja. Merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset emoyhtiön vaikutusvallan käytössä tytäryhtiössä voivat myös olla syynä yhdistelemättä jättämiselle. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 14.)

3.3 Konsernin kirjanpito tilikauden aikana

Konserniyrityksissä kirjanpito tilikauden aikana toteutetaan samalla tavalla kuin muissakin yrityksissä. Tilinpäätöksen laatimista helpottaakseen on kuitenkin syytä kirjata eri tileille konserniostot ja -myynnit, jotta tilinpäätöksen laatiminen olisi helpompaa. Myös saamiset ja velat konserniyritysten kesken on syytä kirjata omille tileilleen, jotta nämä on tilinpäätöshetkellä helppo löytää.

Konserniyrityksille voidaan myös perustaa kirjanpitoon omat kustannuspaikat, jolloin saadaan kirjanpito-ohjelmasta tulostettua tuloslaskelmat kustannuspaikoittain ja näin eliminointien tekeminen tilinpäätösvaiheessa on yksinkertaisempaa. Kustannuspaikkojen perustaminen konserniyrityksille on kannattavaa erityisesti siinä tilanteessa kun konserniyritysten kesken laskutetaan useisiin eri tiliryhmiin kuuluvia kuluja, kuten esimerkiksi vuokria, puhelinkuluja, hallintokuluja, ostoja jne.

Kirjanpitolain 6 luvun 5 §:ssa määritellään, että suomalaisilla tytäryhtiöillä tulee olla sama tilikausi emoyhtiön kanssa. Mikäli ulkomaisen tytäryhtiön tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta emoyhtiön tilinpäätöspäivää ennen tai jälkeen, voidaan yhdistely konsernitilinpäätökseen tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Tässä tapauksessa konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa tulee kuitenkin esittää menettelystä tieto. Muissa tilanteissa tytäryhtiön on laadittava välitilinpäätös emoyhtiön tilikauden päättymispäivälle. Lähtökohtana kuitenkin yleisesti on, että ostettavien tytäryhtiöiden tilikaudet muutetaan vastaamaan emoyhtiön tilikautta.

3.4 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Kirjanpitolautakunta on tehnyt päivityksen keväällä 2017 yleisohjeeseen konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Alkuperäinen ohje on vuodelta 2006 ja tätä on käytetty uuden päivityksen ohjeen pohjana monelta osin. Ohjeessa käydään yksityiskohtaisesti läpi muun muassa konsernin sisäisten erien ja sisäisten omistuksen eliminointi, vähemmistöosuuden erottaminen konsernin tuloksesta ja omasta pääomasta, laskennalliset verovelat ja –saamiset. Ohjeessa on myös kerrottu mitä kaavoja käytetään laadittaessa konsernituloslaskelmaa ja –tasetta. Nämä tuloslaskelma- ja tasekaavat löytyvät yleisohjeen liitteestä. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017.)

Merkittävät muutokset ohjeessa verrattuna aikaisempaan ohjeistukseen koskevat muun muassa seuraavia osa-alueita:

- Säätiö konsernin emoyrityksenä
- Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevien kokorajojen nostaminen
- Alakonsernitilinpäätöksen laatimatta jättämisen perusteiden laajentuminen
- Olennaisuuden huomioiminen tytäryhtiön yhdistelyvelvollisuudessa ja konsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen
- Kirjanpitolain 5:5c§:n mukaisen pääomalainan huomioiminen hankintamenolaskelmassa
- Konserniliikearvon poisto aika
- Yhdistelymenetelmän poistaminen yhdistelymenetelmistä
- Omistusyhteyserityksen yhdisteleminen
- Konsernitilinpäätöksen liitetiedot

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee noudattaa vuodesta toiseen samoja periaatteita ja niitä saadaan muuttaa ainoastaan jos siihen on erityinen syy (Kirjanpitolaki 6:4.1 §.). Mikäli konsernin yrityksissä on käytetty keskenään erilaisia tilinpäätösperiaatteita, on nämä periaatteet yhtenäistettävä. Tällaisia eriä voi olla esimerkiksi pitkän valmistusajan vaativista suoritteiden kirjaaminen tuotoksi, vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittely ja pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen. Yleisesti ottaen emoyhtiö määrittelee konsernissa käytettävät laadintaperiaatteet ja tytäryhtiöt laativat tilinpäätöksensä näiden periaatteiden mukaisesti.

Suunnitelman mukaisten poistojen ja kirjanpidossa tehtyjen poistojen erotuksena syntyvä poistoero tulee merkitä konsernitaseessa jaoteltuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä konsernituloslaskelmassa laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. Verovelan osuus määritellään ensisijaisesti käyttäen sitä verokantaa, joka on voimassa laadittaessa konsernitilinpäätöstä. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimiseen 2017, 13.).

3.5 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi ja konserniliikearvo

Konsernitilinpäätöstä laatiessa otetaan huomioon tytäryhtiöiden tuloksesta ainoastaan se osuus, joka on muodostunut konsernisuhteen syntymisen jälkeen. Tätä periaatetta kutsutaan hankintamenomenetelmäksi. Emoyhtiön hankkiessa haltuunsa tytäryhtiön osakkeita hankinta tapahtuu usein niin, että ostohinta eroaa tytäryhtiön hankinta-ajankohdan oman pääoman määrästä. Mikäli tytäryhtiön vastuut ja riskit siirtyvät eri ajankohtana kuin omistusoikeuden siirtyminen, määritetään hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä siitä hetkestä kun vastuut ja riskit siirtyvät. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 18.)

Hankintahinnan ja oman pääoman erotusta kutsutaan konserniaktiivaksi tai konsernipassiivaksi. Konserniaktiiva muodostuu usein tilanteessa, jossa tytäryhtiön osakkeista on maksettu enemmän kuin mitä yhtiön omapääoma on. Konsernipassiiva muodostuu päinvastaisessa tilanteessa, eli kun osakkeista on maksettu vähemmän mitä yhtiön oma pääoma on. (Ahti ym. 2008, 47.)

Konserniaktiiva voi syntyä myös tilanteessa, jossa hankitun yhtiön omaisuuserät taseessa ovat alle niiden arvojen, jotka konserni olisi joutunut maksamaan erikseen ostaessa nämä

erät. Velkojen tai pakollisten varausten ollessa tytäryhtiön taseessa liian suuressa arvossa, syntyy myös konserniaktiivaa. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 21.)

Muodostunut konserniaktiiva kohdistetaan tytäryhtiön omaisuus- ja velkaeriin, josta konserniaktiivan katsotaan muodostuneen. Kohdistamaton konserniaktiiva (konserniliikearvo) poistetaan suunnitelman mukaisilla poistoilla kymmenen vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, niin liikearvo poistetaan vaikutusaikanaan. Jos taloudellinen vaikutus aika on lyhyempi kuin 10 vuotta, tulee poisto tehdä lyhyemmässä ajassa. Yli kymmenen vuoden poistoaika tulee pystyä perustelemaan. Tilikauden poisto kirjataan konsernituloslaskelmaan kohtaan poistot ja arvonalentumiset. Poistamaton osa konserniliikearvosta kirjataan omaksi eräkseen konsernin taseen pysyvien vastaavien ryhmän aineettomat hyödykkeet. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017,22.)

Muodostunut konsernireservi kohdistetaan myös tytäryhtiön omaisuus- ja velkaeriin, josta konsernireservin katsotaan muodostuneen. Konsernireservi tuloutetaan tuloslaskelmaan, kun sitä vastaava meno on kirjattu kuluksi tytäryhtiön tuloslaskelmaan. (Mäkelä ym. 2012,43.)

Mikäli konsernisuhde on syntynyt niin, että emoyhtiö on perustanut tytäryhtiön, ei synny konserniaktiivaa tai passiivaa. Tällöin konsernitilinpäätöksessä eliminoidaan tytäryhtiön osakkeet ja tytäryhtiön osakepääoma. Tällöin ei luonnollisesti ole voittovaroja, jotka olisivat syntyneet ennen konsernisuhteen syntymistä.

3.6 Konsernin sisäisten tapahtumien eliminointi

Konsernin sisäisillä liiketapahtumilla tarkoitetaan myyntiä ja ostoja toiselta konserniin kuulualta yritykseltä sekä keskinäisiä saamisia ja velkoja (Ahti ym. 2008, 46). Ellei näitä eriä eliminoidaisi, olisi konsernin liikevaihto, kulut ja taseen erät liian suuret (Mäkelä ym. 2012,114).

Tavanomaisimmat eliminoidtavat erät tuloslaskelmassa:

- konsernin sisäiset tuotot ja kulut
- konsernin sisäinen voitonjako
- vaihto-omaisuuden sisäisen katteen muutos

- käyttöomaisuuden myyntivoittojen ja –tappioiden oikaisut
- konserniaktiivan ja –liikearvon poistot
- konsernipassiivan ja –reservin tuloutukset
- korot keskinäisistä saamista ja veloista
- konserniyhtiöiltä saadut osingot
- vähemmistöosuuden erottaminen tuloksesta
- osuus osakkuusyhtiön tuloksesta
- osuus yhteisyrityksestä

Tavanomaisimmat eliminoitavat erät taseessa:

- keskinäiset saamiset ja velat
- vaihto-omaisuuden sisäinen kate
- käyttöomaisuuteen sisältyvä sisäinen kate
- sisäinen omistus
- vähemmistöosuuden erottaminen omasta pääomasta
- konserniyhtiöille jaetut osingot
- osuus yhteisyrityksestä

Tehtyjen eliminointien jälkeen konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen jää jäljelle ainoastaan ne erät, jotka ovat syntyneet liiketapahtumista konsernin ulkopuolisten tahojen kanssa. Kaikki konsernin sisäisten yritysten liiketapahtumat on poistettu konsernitilinpäätöksestä.

3.7 Sisäisten katteiden eliminointi

Sisäisiä katteita syntyy kun konsernin sisällä myydään joko vaihto-omaisuutta tai pysyviin vastaaviin kuuluvaa omaisuutta. Omaisuuserien tulee olla ostajan taseessa arvoltaan yhtä suuria mitä ne olisivat, mikäli ne olisivat edelleen myyjäyhtiön taseessa. Eliminoinnin tarkoituksena on hävittää konsernin sisäisten liiketapahtumien muodostama kate. (Kytöharju 2016.)

Vaihto-omaisuuteen sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan siltä osin kun sisäistä vaihto-omaisuutta sisältyy varastoon tilinpäätöshetkellä. Mikäli vaihto-omaisuuteen on aktivoitu

valmistuksen kiinteitä kuluja, tulee myös nämä huomioida eliminoinnissa. Eliminoinnissa käytetään useimmiten myyjäyhtiön toteutunutta myyntikatetta. Vaihto-omaisuuden sisäinen kate on siis myyntihinta konsernin sisällä vähennettynä myyvän yrityksen hankintameno hyödykkeelle. Edellisessä tilinpäätöksessä eliminoitu kate vähennetään myyneen yhtiön voittovaroista ja sisäisen katteen muutokset kirjataan eliminoinnin yhteydessä tuloslaskelman varaston muutoksiin. Sisäiset katteet lasketaan noudattaen konsernissa sovellettua hankintamenon määrittäytapaa. (Kytöharju 2016.)

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden sisäinen kate eliminoidaan pääsääntöisesti samoilla periaatteilla kuin vaihto-omaisuuden sisäiset katteet. Tuloslaskelmassa pysyvien vastaavien hyödykkeiden sisäisen katteen eliminointi kohdistetaan useimmiten poistoihin. Pysyviin vastaaviin sisältyvä kate pienenee vuosittain poistokirjausten myötä. Alkuperäisen luovutusvoiton lisäksi on konsernitilinpäätöstä laadittaessa selvitettävä, miten hyödykkeistä sisäisen myynnin jälkeiset poistot poikkeavat alkuperäisestä konserniyhtiön poistokirjauksista. (Kytöharju 2016.)

Konsernin sisällä tapahtuvien hyödykkeiden kaupassa syntynyt myyntitappio tulee aina eliminoida. Mikäli tällaista myyntitappiota syntyy, tulee selvittää, johtuuko tappio pysyvästä arvonalentumisesta kaupan kohteena olevan hyödykkeen kohdalla. Pysyvä arvonalentuminen tulee kirjata konsernitilinpäätökseen. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017,17.)

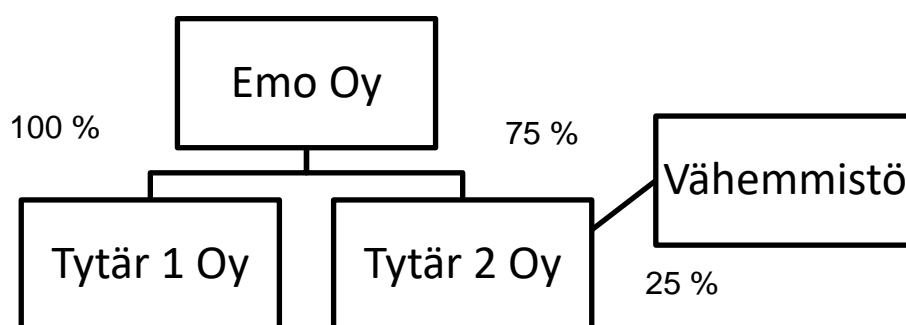
Sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää konsernitilinpäätöstä laadittaessa vähentämättä, mikäli näiden vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Kirjanpitolaki 6:7.4 §).

3.8 Vähemmistöosuuden erottaminen

Vähemmistöosuus konsernissa syntyy silloin kun emoyhtiö ei omista kokonaan tytäryritystä vaan tytäryrityksellä on myös muita omistajia. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa täytyy konsernin ulkopuolisten omistajien osuus tytäryhtiöiden tuloksesta ja omasta pääomasta eritellä erikseen. Vähemmistöosuuden määrä on vähemmistön omistusosuuden määrä tytäryhtiön omasta pääomasta. Vähemmistöosuutta laskiessa ei siis tarkastella määräysvallan osuutta yrityksessä vaan omistusosuuden osuutta. Vähemmistöosuutta määrittäessä otetaan huomioon välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistöosuus on

kertaantuvaa jos yhtiöt omistavat toisiaan ristiin. Välillisellä omistuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa tytäryhtiö omistaa osan toisesta tytäryhtiöstä ja omistavalla tytäryhtiöllä on vähemmistöosakkaita. (Englund ym. 2005,187).

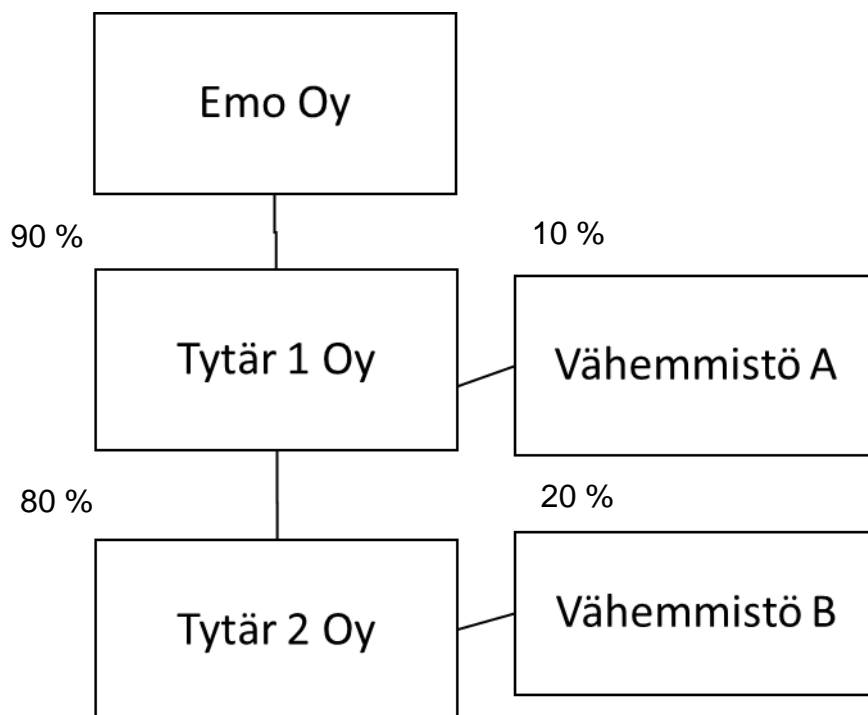
Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan vähemmistö vastaa syntyneestä tappiosta ainoastaan sijoituksensa määrällä, ellei yhtiöjärjestys, yrityksen säännöt tai osakassopimus määrittele jotain muuta. Jos tällainen tytäryhtiö alkaa tuottaa voittoa, erotetaan vähemmistöosuus vasta sen jälkeen kun tytäryrityksen oma pääoma on muuttunut positiiviseksi. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 2017,26.)



KUVIO 4. Vä-

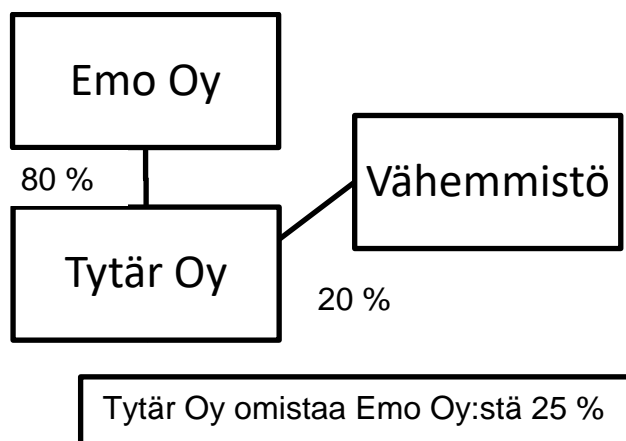
litön vähemmistöosuus

Yllä olevassa kuviossa esitetään tilanne, jossa vähemmistöosakkaat omistavat neljänneksen toisesta tytäryhtiöstä. Tällaisessa tilanteessa konsernitilinpäätöstä laadittaessa täytyy tytäryhtiön tuloksesta vähemmistöosuus kirjata omaksi eräkseen ennen tilikauden tulosta. Myös konsernitaseeseen tulee oman pääoman jälkeen kohta vähemmistöosuudet, missä on vähemmistön osuus tytäryhtiön omasta pääomasta. Mikäli vähemmistöosuus muuttuu tilikauden aikana, voidaan yhdistely tehdä tilinpäätöshetken mukaisen omistuksen suhteessa (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimiseen 2017,25).



KUVIO 5. Välillinen vähemmistöosuus

Kuviossa 5 vähemmistö A omistaa Tytär 1 Oy:tä välittömästi eli suorasti ja tämän lisäksi se omistaa Tytär 2 Oy:tä välillisesti eli epäsuorasti. Tällaisessa tilanteessa vähemmistölle kuuluu laskennallisesti osuus myös Tytär 2 Oy:n tuloksesta ja hankinnan jälkeisestä oman pääoman lisäyksestä. Vähemmistö A:n osuus Tytär 2 Oy:n tuloksesta on 8 %. Vähemmistöosuus lasketaan kertomalla Vähemmistö A:n omistusosuus Tytär 1 Oy:n omistuksella Tytär 2 Oy:ssä.



$$\frac{\text{Tytär Oy:n välitön vähemmistö}}{1 - \text{Emo Oy:n omistus Tytär Oy:stä} \times \text{Tytär Oy:n omistus Emo Oy:stä}} = \text{Vähemmistön omistus}$$

KUVIO 6. Vähemmistön kertaantuva omistus

Yllä olevassa kuviossa 5 vähemmistölle kuuluu Tytär Oy:n tuloksesta ja omasta pääomasta välittömästi 20 % ja sen lisäksi kertaantuvan omistuksen kautta vielä 5 %:a. Vähemmistön osuus Tytär Oy:n tuloksesta ja omasta pääomasta on näin ollen 25 %:a ja emoyhtiön osuudeksi jää 75 %:a. Kuviossa on nähtävissä laskukaava, jonka mukaan kertaantuva omistus voidaan laskea.

3.9 Ulkomaisen tytäryhtiön yhdisteleminen

Ulkomaiset tytäryhtiöt tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen käytännössä samoin periaattein kuin suomalaiset tytäryhtiöt. Haasteen ulkomaisien tytäryhtiöiden yhdistelemiseen tuo mahdollisesti erilainen lainsäädäntö maassa, jossa tytäryhtiö on sekä eri valuutoin laadittu tilinpäätös.

Ulkomaisten tytäryhtiön tilinpäätöshetken tase tulee muuttaa suomen rahan määräiseksi tilinpäätöspäivän kurssin mukaisesti, tuloslaskelmaa muuntaessa käytetään tilikauden keskikurssia. Liitetietojen luvut muutetaan samalla tavoin, kuin ne erät, joihin ne luonteensa puolesta lähinnä liittyvät- (Englund ym. 2005, 132.) Tilikauden keskikurssi voidaan laskea esimerkiksi käyttäen jokaisen kuukauden viimeisen päivän kurssia laskennan pohjana (Yleisohje konsernitalinpäätöksen laadinnasta, 34).

Ennen varsinaista yhdistelyä tulee ulkomaisten tytäryhtiön tuloslaskelma ja tase muuttaa vastaamaan suomalaisia tuloslaskelma- ja tasekaavoja. Ulkomaisissa tytäryhtiöissä on monesti useat erät netotettuna keskenään, kun Suomessa nämä tulee eritellä. Tällaisia eriä voi olla esimerkiksi rahoitustuotot ja -kulut. Konsernin emon liitetiedoissa tulee olla maininta, mikäli joitakin eriä ei pystytä muuttamaan Suomen kirjanpitolain mukaisiksi. (Englund ym. 2005, 134.)

Ulkomaisten tytäryhtiöiden yhdistelemissä syntyy kurssiero, mikäli käytössä on jokin muu valuutta kuin emoyhtiön kirjanpidossa. Tätä syntynyttä kurssiero nimitetään muuntoeroksi. Muuntoerot käsitellään tavallisten kurssierojen tapaan varovaisuutta noudattaen ja ne merkitään konsernitaseen omaan pääomaan. Muuntoerot tulisi pystyä erottelemaan omassa pääomassa sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan sen mukaan kummasta ne ovat muodostuneet. (Englund ym. 2005, 134.)

Konsernitalinpäätöksessä oleva muuntoero kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi jos tytäryhtiö myydään osittain tai kokonaan. Kirjaus tulee tehdä myös, jos tytäryhtiö palauttaa omaa pääomaansa tai maksaa takaisin oman pääoman ehtoista lainaa. (Yleisohje konsernitalinpäätöksen laatimisesta, 34.)

3.10 Varojen jako konsernissa

Konsernissa tytäryhtiöt voivat jakaa emoyhtiölle joko osinkoja tai konserniavustusta. Konserniavustusta voi myös emoyhtiö jakaa tytäryhtiöille. Konserniavustus on veronalainen erä, mikäli emoyhtiö omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryhtiön osuuksista. Konserniavustus pienentää antavan yhtiön verotettavaa tuloa ja vastaavasti lisää vastaanottavan yhtiön verotettavaa tuloa. (Laki konserniavustuksesta verotuksessa 3§.) Konsernitalinpäätöstä laadittaessa annetut konserniavustukset tulee eliminoida pois tuloslaskelmista. Päätös konserniavustuksesta tulee tehdä ennen tilikauden päättymistä.

Toinen vaihtoehto on siirtää rahaa tytäryhtiöiltä emoyhtiölle osinkoina. Osingonjako ei vaikuta antavan yhtiön verotettavaan tulokseen, mutta pienentää antavan yhtiön omaa pääomaa. Emoyhtiöllä osingot kirjataan tuloslaskelmaan, mutta nämä ovat verovapaata tuloa, jos osingot tulevat suomalaiselta tytäryhtiöltä. Konserniyhdistelyssä saadut osingot eliminoidaan pois emoyhtiön tuloslaskelmasta. EU/ETA-alueen jäsenvaltioista saatu osinko on yleisesti verovapaata kun kyseessä on tytär- ja emoyhtiön välinen osingonjako (Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a§). Osingot jaetaan vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Emoyhtiö voi jakaa omistajilleen osinkoa oman yhtiön jakokelpoisten voitonvarojen suhteessa. Emoyhtiön voitonjakokelpoisia varoja ei ole rajoittamassa tytäryhtiöiden omat pääomat. Osakeyhtiön varojen jakamisesta määritellään Osakeyhtiölain 13. luvussa. Näitä periaatteita käytetään emoyhtiön osingonjaossa.

3.11 Konsernitilinpäätösniide

Emoyhtiöstä ei laadita omaa erillistä tilinpäätösniidettä, vaan siinä samassa on myös konsernin tiedot. Tytäryhtiöistä laaditaan jokaisesta omat tilinpäätösniiteet. Emoyhtiön tilinpäätösniiteeseen tulee tavanomaisten tilinpäätösasiakirjojen lisäksi konsernituloslaskelma, konsernitase, konsernin liitetiedot, toimintakertomus sekä mahdollisesti rahoituslaskelma. Rahoituslaskelma tulee sisällyttää ainoastaan suurkonsernitilinpäätöksiin. Konsernituloslaskelma ja –tase noudattavat samoja kaavoja kuin emoyhtiön yksittäiset tuloslaskelmat ja taseet. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017.)

Tilinpäätösniiteeseen tulee sisällyttää myös yhdistelylaskelmat, joista selviää mitä tapahtumia on kirjattu konsernitilinpäätöstä laatiessa. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin. Yhdistelylaskelmien sisällöstä ei ole erillistä ohjeistusta, mutta näistä on kuitenkin selvittävä kaikki konsernitilinpäätöksen teossa tehdyt eliminoinnit. Yhdistelylaskelmat on usein laadittu Excel-taulukon muotoon. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017.)

Kirjanpitolain uudistuksen myötä tuli voimaan pien- ja mikroyrityasetus, jossa määritellään tämän asetuksen piiriin kuuluvien yritysten liitetietovaatimukset. Pienkonsernien tilinpäätökset saadaan laatia uuden asetuksen mukaisesti. Liitetietovaatimukset muuttuivat olennaisesti ja muutoksia tuli myös kohtaan, jotka koskevat konsernin liitetietojen laatimista.

(Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 2015.)

Tytäryhtiön liitetiedot ovat nykyisin varsin vähäiset. Tytäryhtiön on annettava liitetiedoissaan tieto vakuuksista, jotka se on antanut samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta. Pien- ja mikroyrityksasetuksen mukaisesti laaditussa tilinpäätöksessä tytäryhtiön on liitetiedoissaan annettava tieto emoyrityksen nimestä ja kotipaikasta. (PMA 3:7-8§.) PMA on valtioneuvoston 30.12.2015 julkaisema asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Mikäli konserni on sen verran suuri, että sen tilinpäätöstä ei saa laatia PMA-asetuksen mukaisesti on noudatettava kirjanpitoasetuksen mukaisia liitetietoja. Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 10 §:ssa määritellään, että liitetiedoissa on kerrottava:

- sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii suurimman sellaisen yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen, johon kirjanpitovelvollinen kuuluu
- sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka siinä alimmassa konsernitilinpäätöksen laativassa alakonsernissa, joka sisältyy edellisessä kohdassa tarkoitettuun konserniin ja johon kirjanpitovelvollinen kuuluu tytäryrityksenä
- tieto siitä mistä on saatavissa edellä mainitut konsernitilinpäätökset

Kirjanpitoasetuksessa (KPA 4:2 §) on määritelty mitä tietoja tulee ilmetä emoyhtiön tilinpäätöksen toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa. Emoyhtiön on annettava seuraavat tiedot liitetietoina konsernin tilinpäätösniteessä:

- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
- selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja –menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan
- perusteltu selostus siitä, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin emoyrityksen tilinpäätöksessä
- perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitusta laskentaperiaatteesta

- perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotuseriaatteista poikkeavia periaatteita
- tieto ja perustelu kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momentin tarkoittamalle tilanteelle sekä selostus tytäryrityksen tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat tarpeen tytäryrityksen taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi
- selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa
- perustelu, jonka mukaista kurssia on käytetty muuttaessa ulkomaisten tytär- tai osakkuusyrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi
- selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliikearvojen poistoajoista
- konserniliikearvon olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta

Mikäli konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n nojalla, on tästä poikkeuksesta annettava tieto emoyrityksen liitetietona sekä kerrottava sen yrityksen nimi ja kotipaikka, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään (KPA 2:10§).

4 CASE RANTALAINEN OY LAHTI

Tutkimuksen 4. luvussa esitellään työn toimeksiantajana toiminut Rantalainen Oy Lahti sekä käydään läpi työn tuloksena saatu ohje konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Luvussa pohditaan saadun ohjeen käytettävyyttä ja lakimuutosten vaikutusta laadittaviin konsernitilinpäätöksiin.

4.1 Rantalainen Oy Lahti

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tuottaa ohje konsernitilinpäätösten laatimiseen Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjille. Rantalainen Oy Lahti on osa Rantalainen Yhtiötä, joka on Suomen suurin tilitoimistoalalla toimiva perheyritys. Rantalainen Yhtiöt työllistää yli 500 työntekijää 41 paikkakunnalla. Rantalainen Oy Lahti tuottaa taloushallinnon palveluita asiakkailleen noin 80 työntekijän voimin.

Rantalainen Oy Lahti tuottaa asiakkailleen kirjanpito-, palkanlaskenta-, controller- ja erityisasiantuntijapalveluita sekä sähköisiä palveluita. Erityisasiantuntijapalvelut tukevat kirjanpitäjien ja palkanlaskijoiden työtä tuottaen veroneuvontaan ja yhtiöoikeuteen sekä asiakasyrityksen talouteen liittyviä konsultointipalveluita. Controller-palveluita tarjotaan yritysten taloushallinnon kehittämiseksi ja taloustiedon analysoinnin tueksi. Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjistä 21 on suorittanut KLT-tutkinnon, joka on Taloushallintoliiton ylläpitämä taloushallintoalan asiantuntijatutkinto. (Rantalainen Oy Lahti 2017.)

4.2 Ohje konsernitilinpäätöksen laatimiseen

Tarve ohjeeseen konsernitilinpäätöksen laatimisesta ilmeni kun kirjanpitolakia uudistettiin ja huomattiin, että selkeää ja helppoa muistilistan omaista ohjeistusta konsernitilinpäätöksen laatimiseen ei löydy. Tavallisen tilinpäätöksen laatimiseen tällainen muistilista on laadittu. Ohjetta alettiin tekemään alkuvuodesta 2017, jolloin ensimmäisiä uuden kirjanpitolain mukaisia konsernitilinpäätöksiä tehtiin.

Konsernitilinpäätöksen laatimisohteessa on käyty kohta kohdalta läpi mitä tulee ottaa huomioon konsernitilinpäätöstä laatiessa. Ohjetta tehtäessä on oletettu, että kirjanpitäjällä on

hallussaan erillistilinpäätökset konserniin kuuluvista yhtiöistä. Ohjeessa ei ole käsitelty erillistilinpäätösten laatimista muilta osin kuin mitä vaikutuksia konsernisuhteilla on tilinpäätösten laatimiseen.

Ohjeessa on esitetty järjestys, jonka mukaan konsernitilinpäätös voidaan laatia. Konsernitilinpäätös voidaan erityisesti eliminointien kohdalta laatia kuitenkin eri järjestyksessä eikä ohjeen mukainen järjestys ole ainoa oikea. Tärkeää on kuitenkin, että kaikki ohjeessa mainitut kohdat tulee käytyä läpi. Välttämättä jokaisessa konsernitilinpäätöksessä ei tarvitse suorittaa kaikkia ohjeessa olevia kohtia.

4.3 Ohjeen rakenne

Ohjeen alussa on kerrottu millä kriteereillä saadaan konsernitilinpäätös jättää laatimatta, mikäli konserni ei ylitä määriteltyjä raja-arvoja voidaan tilinpäätös jättää tekemättä ja ohjetta ei tarvitse enempää käyttää. Ohje noudattaa seuraavaa kaavaa:

- konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus
- konsernin kirjanpito tilikauden aikana
- erillistilinpäätösten yhdisteleminen
- sisäisten erien eliminointi
 - sisäisen katteen käsittely
- konsernin liitetiedot
- konsernilaskelmat

4.4 Ohjeen käytettävyys

Konsernitilinpäätösohjetta voidaan käyttää kaikkiin konsernitilinpäätöksiin, jotka muodostuvat osakeyhtiöistä. Ohjetta voidaan soveltuvin osin käyttää myös yhdisteltäessä ulkomaisia tytäryhtiöitä suomalaiseen emoon. Ulkomaisia tytäryhtiöitä yhdisteltäessä on otettava huomioon eri valuutat ja yleisesti ottaen ulkomaisilla yhtiöillä on erilaiset tilikartat kuin suomalaisilla yhtiöillä.

Ohje tulee olemaan Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjien vapaasti käytettävissä ja he voivat käyttää ohjetta tilinpäätösten laatimisen tukena. Suurimmalla osalla konsernitilinpäätöksiä laativilla kirjanpitäjillä on pitkä kokemus konsernitilinpäätösten laatimisesta, mutta

osa kirjanpitäjistä laatii joskus ensimmäisen konsernitilinpäätöksensä ja silloin ohjeen tuesta on apua.

4.5 Lakimuutosten vaikutus konsernitilinpäätöksen laatimiseen

Tutkimusongelmana oli selvittää miten muuttunut lainsäädäntö on vaikuttanut konsernitilinpäätösten laadintaan. Pääosin lainsäädäntö ei vaikuttanut kirjanpitoon tehtäviin kirjauksiin. Lain tuomat muutokset koskivat laatimisvelvollisuutta, tuloslaskelma- ja tasekaavoja sekä konsernin liitetietovaatimuksia.

Lakimuutokset vaikeuttivat opinnäytetyön tekemistä, sillä kesken opinnäytetyöprosessin kirjanpitolautakunta julkaisi päivitetyn ohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Useita uuden lain mukaisia konsernitilinpäätöksiä ehdittiin laatia ennen kuin kirjanpitolautakunta ehti julkaista päivitetyn ohjeen.

4.6 Johtopäätökset

Toimeksiantajana toimivalla Rantalainen Oy Lahdella työskentelee noin 40 kirjanpitäjää. Konsernitilinpäätöksen laatimiseen laaditusta ohjeesta on tarkoitus olla apua heidän tilinpäätöksien laatimisessa. Kirjanpitolautakunta on laatinut erittäin hyvät ja kattavat ohjeet konsernitilinpäätöksien laatimiseen, mutta monesti näiden lukeminen jää vähälle siitä syystä, että ne on niin yksityiskohtaisesti ja tarkasti kerrottu. Tarkoituksena oli saada aikaiseksi ohje, jossa on pääpiirteet. Erityisstapauksissa kirjanpitäjän tulee etsiä lisää tietoa esimerkiksi kirjanpitolautakunnan laatimista yleisohjeista.

Jokaisessa konsernitilinpäätöksessä on omat erityispiirteensä ja on todella tärkeää, että kirjanpitäjä osaa soveltaa ohjetta. Kirjanpitäjän on osattava tilinpäätöstä laadittaessa tunnistaa nämä erityispiirteet ja käsitellä niitä lain vaatimalla tavalla. On huomattava, että tilinpäätöstä laadittaessa tulee ottaa kokonaisuus huomioon ja miettiä miten tämä vaikuttaa laatimiseen.

5 YHTEENVETO

Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa konsernitilinpäätöksen laatimisohje Rantalainen Oy Lahden kirjanpitäjille ja tutkimusongelmana oli selvittää miten muuttunut lainsäädäntö vaikuttaa konsernitilinpäätösten laatimiseen. Konsernitilinpäätöksen laatimisesta määritellään pääsääntöisesti kirjanpito- ja osakeyhtiölaissa sekä pien- ja mikroyritysasetuksessa. Kirjanpitolain muutos vaikutti suurimmalta osin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen ja liitetietoihin.

Konsernitilinpäätös on aiheena erittäin laaja ja tämä tutkimus käsittelee vain pientä osaa. Tutkimuksen tuloksena saatu ohje laadittiin ajatellen, että sen avulla kirjanpitäjä voi laatia pienen tai keskisuuren yrityksen konsernitilinpäätöksen. Kaikkia erityistilanteita ei ohjeessa käsitelty, koska konsernitilinpäätöksen laatimisessa on hyvin paljon poikkeustilanteita. Näiden kaikkien käsitteleminen työssä on mahdotonta.

Lähdeaineistona opinnäytetyössä käytettiin alan kirjallisuutta, kirjanpitolautakunnan yleisohjeita sekä eri lakeja, jotka vaikuttavat konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Haastavaa oli, että sellaista alan kirjallisuutta ei oikeastaan ollut löydettävissä, jotka olisi kirjoitettu kirjanpitolain uudistumisen jälkeen. Alan kirjallisuutta oli siis tutkittava erittäin kriittisesti ja mietittävä jokaista kohtaa päteekö tämä edelleen kirjanpitolain uudistumisen jälkeen. Oman haasteensa opinnäytetyön tekemiseen toi se, että kirjanpitolautakunta julkaisi päivitetyn ohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta vasta maaliskuun 2017 loppupuolella.

Opinnäytetyön tekeminen vei aikaa noin 5 kuukautta. Haastetta opinnäytetyön valmistumiseen teki kiireinen tilinpäätösaika tilitoimistossa. Opinnäytetyötä aloittaessa tavoitteena oli haastatella muutamia kirjanpitäjiä, jotka laativat tänä keväänä ensimmäisiä tilinpäätöksiä uuden kirjanpitolain mukaisesti. Kiireisen ajan vuoksi tämä ei kuitenkaan onnistunut, syksy olisi ollut ihanteellisempaa aikaa opinnäytetyön tekemiseen sillä silloin kirjanpitäjillä olisi ollut enemmän aikaa perehtyä työhön. Henkilökohtaisena haasteena oli yrittää sovittaa aikatauluihin erittäin kiireinen tilinpäätöskeväät ja konsernitilinpäätösten laatimiseen perehtyminen.

Konsernitilinpäätöksien laatimiseen perehtyminen vei mukanaan ja oli erittäin mielenkiintoista. Aiheesta teki mielenkiintoisen erityisesti se, että siinä oli haastetta ja paljon uutta tietoa. Mielekkyyttä työn tekemiseen toi tieto siitä, että tutkimuksen aikana tuotettu ohje

helpottaa kirjanpitäjien työtä ja luo itsellekin helpotusta konsernitilinpäätösten laatimisprosessiin.

Tutkimuksen tuloksena saatua ohjetta voidaan pitää luotettavana ja pätevänä, sillä se on laadittu noudattaen kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä lakeja, joissa käsitellään konsernitilinpäätöksien laatimista. Muut käytetyt lähteet on alan kirjallisuutta ja näitäkin on tutkittu kriittisesti ottaen huomioon muuttunut lainsäädäntö.

Jatkotutkimusaiheena voisi tuottaa kirjanpitäjille ohje, jossa käsitellään sellaisia konsernitilinpäätöksiä mihin kuuluu esimerkiksi säätiöitä tai kommandiittiyhtiöitä. Vaikka tällaiset konsernit ovat tilitoimistomaailmassa melko harvinaisia, on näitä kuitenkin olemassa. Tällaisen ohjeen tekeminen vaatisi lisää perehtymistä muuttuneeseen lainsäädäntöön.

LÄHTEET

PAINETUT LÄHTEET

Ahti, A., Tikkanen, R., Vierros, H. & Viljanen, J. 2008. Konsernitilinpäätös. Helsinki. Tietosanoma Oy.

Englund, T., Prepula, E., Riistama, V., & Tuokko, Y. 2005. Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan. Juva. WS Bookwell Oy.

Kananen, J. 2008. Kvali: Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän yliopistopaino.

L360/1968. Laki elinkeinotulon verottamisesta. 24.6.1968.

L1336/1997. Kirjanpitolaki. 30.12.1997.

L1620/2015. Laki kirjanpitolain muuttamisesta. 30.12.2015.

L825/1986. Laki konserniavustuksesta verotuksessa. 21.11.1986

Mäkelä, L., Reponen, M., Pohjonen S. & Honkamäki, T. 2012. Konsernitilinpäätöksen laadinta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Tomperi, S., 2015. Kehittyvä kirjanpitotaito. Keuruu. Otavan Kirjapaino Oy.

SÄHKÖISET LÄHTEET

Hoffren, M. 2008. Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet. [Viitattu 22.2.2017] Saatavissa: <http://theseus.fi/bitstream/handle/10024/11323/2008-04-18-07.pdf?sequence=1>

Kauppa- ja teollisuusministeriö, Kirjanpitolautakunta. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta. 28.3.2017 [Viitattu 8.4.2017] Saatavissa: [http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/0/C3D2C035A0029AA9C22580F20043EEF5/\\$FILE/konserniyleisohje%20F.pdf](http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/0/C3D2C035A0029AA9C22580F20043EEF5/$FILE/konserniyleisohje%20F.pdf)

Lemetti, M. 2008. Konsernitilinpäätöksen laatimisohje pienille ja keskisuurille yrityksille. [Viitattu 2.3.2017] Saatavissa: <http://theseus.fi/bitstream/handle/10024/9062/Lemetti.Merja.pdf?sequence=1>

Rantalainen Oy Lahti. 2017. Lahti [Viitattu 18.4.2017]. Saatavissa: <http://www.rantalainen.fi/tilitoimisto/lahti/>

LUENNOT

Kytöharju, S. Luento 18.4.2016. Sisäisten katteiden eliminointi. Ernst & Young Oy.

LIITTEET

LIITE 1. Ohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta