

LIITTEET

Liite 1

1. Konsernituloslaskelman ja -taseen mallit

<i>Kululajikohtainen konsernituloslaskelma (KPA 1:1 §)</i>	<i>(Tilikausi)</i>	<i>(Edellinen tilikausi)</i>
	-----	-----
LIIVEVAIHTO	0,00	0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/- 0,00	+/- 0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)	0,00	0,00
Liiketoiminnan muut tuotot	0,00	0,00
Materiaalit ja palvelut		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot tilikauden aikana	0,00	0,00
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+ 0,00	-/+ 0,00
Ulkopuoliset palvelut	<u>0,00</u> - 0,00	<u>0,00</u> - 0,00
Henkilöstökulut		
Palkat ja palkkiot	0,00	0,00
Henkilösivukulut		
Eläkekulut	0,00	0,00
Muut henkilösivukulut	<u>0,00</u> - 0,00	<u>0,00</u> - 0,00
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00	0,00
Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys	0,00	0,00
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00	0,00
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	<u>0,00</u> - 0,00	<u>0,00</u> - 0,00
Liiketoiminnan muut kulut	- 0,00	- 0,00
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00	+/- 0,00
LIIVEVOITTO (-TAPPIO)	0,00	0,00
Rahoitustuotot ja -kulut		
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00	+/- 0,00
Tuotot osuuksista muissa omistusyhteisyrityksissä	0,00	0,00
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	0,00	0,00
Muut korko- ja rahoitustuotot	0,00	0,00
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	- 0,00	- 0,00
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	- 0,00	- 0,00
Korkokulut ja muut rahoituskulut	<u>- 0,00</u> +/- 0,00	<u>- 0,00</u> +/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	0,00	0,00
Satunnaiset erät		
Satunnaiset tuotot	0,00	0,00
Satunnaiset kulut	- 0,00	- 0,00
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00 +/- 0,00	+/- 0,00 +/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA	0,00	0,00
Tuloverot		
Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verot	- 0,00	- 0,00
Laskennalliset verot	- 0,00	- 0,00
Muut välittömät verot	<u>- 0,00</u> - 0,00	<u>- 0,00</u> - 0,00
Vähemmistöosuudet	+/- 0,00	+/- 0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

- Satunnaisista eristä johtuvat verot saadaan eritellä ja merkitä tuloslaskelmassa satunnaisten erien jälkeiseksi eräksi. Tällöin käytetään seuraavasta välisummasta nimikettä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN" (KPA 1:1.3 §).

Toimintokohtainen konsernituloslaskelma (KPA 1:2 §)	(Tilikausi)	(Edellinen tilikausi)
	-----	-----
LIKEVAIHTO	0,00	0,00
Hankinnan ja valmistuksen kulut	<u>- 0,00</u>	<u>- 0,00</u>
Bruttokate	0,00	0,00
Myynnin ja markkinoinnin kulut	- 0,00	- 0,00
Hallinnon kulut	- 0,00	- 0,00
Liiketoiminnan muut tuotot	0,00	0,00
Liiketoiminnan muut kulut	- 0,00	- 0,00
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00	+/- 0,00
LIKEVOITTO (-TAPPIO)	0,00	0,00
Rahoitustuotot ja -kulut		
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00	+/- 0,00
Tuotot osuuksista muissa omistusyhteisyrityksissä	0,00	0,00
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	0,00	0,00
Muut korko- ja rahoitustuotot	0,00	0,00
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	- 0,00	- 0,00
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	- 0,00	- 0,00
Korkokulut ja muut rahoituskulut	<u>- 0,00</u>	<u>- 0,00</u>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	0,00	0,00
Satunnaiset erät		
Satunnaiset tuotot	0,00	0,00
Satunnaiset kulut	- 0,00	- 0,00
Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)	+/- 0,00	+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA	0,00	0,00
Tuloverot		
Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verot	- 0,00	- 0,00
Laskennalliset verot	- 0,00	- 0,00
Muut välittömät verot	<u>- 0,00</u>	<u>- 0,00</u>
Vähemmistöosuudet	+/- 0,00	+/- 0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

- Satunnaisista eristä johtuvat verot saadaan eritellä ja merkitä tuloslaskelmassa satunnaisten erien jälkeiseksi eräksi. Tällöin käytetään seuraavasta välisummasta nimikettä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN" (KPA 1:2.3 §).

<i>Konsernitase (KPA 1:6 §)</i>	<i>(Tilikauden päättymispäivä)</i>		<i>(Edellisen tilikauden päättymispäivä)</i>	
Vastaavaa				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
<i>Aineettomat hyödykkeet</i>				
<i>Perustamismenot</i>	0,00		0,00	
<i>Tutkimusmenot</i>	0,00		0,00	
<i>Kehittämismenot</i>	0,00		0,00	
<i>Aineettomat oikeudet</i>	0,00		0,00	
<i>Liikearvo</i>	0,00		0,00	
Konserniliikearvo	0,00		0,00	
<i>Muut pitkävaikutteiset menot</i>	0,00		0,00	
<i>Ennakkomaksut</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Aineelliset hyödykkeet</i>				
<i>Maa- ja vesialueet</i>	0,00		0,00	
<i>Rakennukset ja rakennelmat</i>	0,00		0,00	
<i>Koneet ja kalusto</i>	0,00		0,00	
<i>Muut aineelliset hyödykkeet</i>	0,00		0,00	
<i>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Sijoitukset</i>				
Osuudet osakkuusyhtiöissä	0,00		0,00	
<i>Osuudet muissa omistusyhtiöissä</i>	0,00		0,00	
<i>Saamiset omistusyhtiöiltä</i>	0,00		0,00	
<i>Muut osakkeet ja osuudet</i>	0,00		0,00	
<i>Muut saamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Omat osakkeet tai osuudet</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
<i>Vaihto-omaisuus</i>	0,00		0,00	
<i>Aineet ja tarvikkeet</i>	0,00		0,00	
<i>Keskeneräiset tuotteet</i>	0,00		0,00	
<i>Valmiit tuotteet/Tavarat</i>	0,00		0,00	
<i>Muu vaihto-omaisuus</i>	0,00		0,00	
<i>Ennakkomaksut</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Saamiset</i>				
<i>Pitkäaikaiset</i>				
<i>Myyntisaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Saamiset omistusyhtiöiltä</i>	0,00		0,00	
<i>Lainasaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Muut saamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Maksamattomat osakkeet tai osuudet</i>	0,00		0,00	
<i>Siirtosaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Laskennalliset verosaamiset</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Lyhytaikaiset</i>				
<i>Myyntisaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Saamiset omistusyhtiöiltä</i>	0,00		0,00	
<i>Lainasaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Muut saamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Maksamattomat osakkeet tai osakkeet</i>	0,00		0,00	
<i>Siirtosaamiset</i>	0,00		0,00	
<i>Laskennalliset verosaamiset</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Rahoitusarvopaperit</i>				
<i>Omat osakkeet tai osuudet</i>	0,00		0,00	
<i>Muut osakkeet ja osuudet</i>	0,00		0,00	
<i>Muut arvopaperit</i>	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
<i>Rahat ja pankkisaamiset</i>				
		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
Vastaavaa yhteensä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Konsernitase (KPA 1:6 §)	(Tilikauden päättymispäivä)		(Edellisen tilikauden päättymispäivä)	
	-----	-----	-----	-----
Vastattavaa				
OMA PÄÄOMA				
Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma		0,00		0,00
Ylikurssirahasto		0,00		0,00
Arvonkorotusrahasto		0,00		0,00
Omien osakkeiden tai osuuksien rahasto		0,00		0,00
Vararahasto		0,00		0,00
Muut rahastot				
Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot	0,00		0,00	
Muut rahastot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)		0,00		
Tilikauden voitto (tappio)		0,00		0,00
VÄHEMMISTÖOSUUDET		0,00		0,00
PAKOLLISET VARAUKSET				
Eläkevaraukset	0,00		0,00	
Verovaraukset	0,00		0,00	
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
KONSERNIRESERVI		0,00		0,00
VIERAS PÄÄOMA				
Pitkäaikainen				
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikainen				
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Vastattavaa yhteensä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

- Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa (KPA 3:3.1 §).
- Yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntynyt laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien KPL 5:18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa (KPA 3:3.3 §).
- Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä voidaan esittää omana eränään vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi yhdistelystä aiheutuvien laskennallisten verovaiikutusten kanssa (KPA 3:3.5 §).

2. Esimerkki osakkuusyrittien tilinpäätöstietojen yhdistelemisestä

Emoyritys osti 1.1. vuonna 1 (1.1.v1) 40 % A Oy:n osakekannasta hintaan 3500.
 Hankinta-ajankohtana A Oy:n oma pääoma oli 5000.
 Poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia A Oy:llä ei ollut.
 Emoyrityksen ja A Oy:n tilikausi on kalenterivuosi.

31.12.v2 A Oy:n oma pääoma oli 7000 ja tilikauden voitto 1000 .

31.12.v3 A Oy:n oma pääoma oli 7800 ja tilikauden voitto 1000. A Oy on jakanut omistajilleen vuoden 3 aikana osinkoja 200. Emoyrityksen osuus osingoista on $200 \cdot 40 \% = 80$.

Konserniliikearvon laskenta:

Hankintahinta	3500
Osuus hankitusta omasta pääomasta $40\% \cdot 5000$	<u>2000</u>
Konserniaktiiva, joka on konserniliikearvoa ja joka poistetaan 5 vuodessa ($300/v$).	<u>1500</u>

Konsernitiilinpäätös 31.12.v3

Konsernituloslaskelma

Osuus osakkuusyrittien tuloksesta $40\% \cdot 1000$	400
Konserniliikearvon poisto	<u>-300</u>
= Tulos rivillä "Osuus osakkuusyrittien voitosta (tappiosta)"	100
Emoyrityksen saaman osingon eliminointi	<u>-80</u>
= Tulosvaikutus (netto) konsernituloslaskelmassa	20

Konsernitase (Vastaavaa)

Osakkuusyrittien osakkeet

Hankintameno emoyrityksen taseessa	3500
Osuus alkavan taseen edellisten tilikausien voitosta (tappiosta) $40\% \cdot (7000 - 5000)$	800
Osuus tilikauden tuloksesta	400
Saadun osingon eliminointi	-80
Alkavan taseen kertyneet poistot konserniliikearvosta ($2 \cdot 300$)	-600
<u>Tilikauden poisto konserniliikearvosta</u>	<u>-300</u>
Oikaisut osakkuusyrittien osakkeisiin yhteensä	220 <u>220</u>
= Osakkeiden kirjanpitoarvo konsernitaseessa	<u>3720</u>

Osakkeiden kirjanpitoarvoa oikaistaan siis osuudella osakkuusyrityksen hankinnan jälkeen kertyneestä omasta pääomasta ja tehdyillä konserniliikearvon poistoilla sekä saaduilla osingoilla.

Konsernitase (Vastattavaa)

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

Osuus alkavan taseen edellisten tilikausien voitosta (tappiosta)		
40 % * (7000 - 5000)	800	
Alkavan taseen kertyneet poistot konserniliikearvosta (2 * 300)	-600	
Oikaisut edellisten tilikausien voittoon (tappioon) yhteensä	<u>200</u>	200

Tilikauden tulos

= Tulosvaikutus (netto) konsernituloslaskelmaan 20

Oman pääoman oikaisut yhteensä 220

Yhteenveto konsernitilinpäätöksessä tehdyistä kirjauksista:

a)	Osuus osakkuusyrityksen tuloksesta (40% * 1000)	400
	per "Osakkuusyritysosakkeet"	
	an "Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)"	
b)	Tilikauden poisto konserniliikearvosta	300
	per "Osuus osakkuusyritysten voitosta" (tappiosta)	
	an "Osakkuusyritysosakkeet"	
c)	Saadun osingon eliminointi	80
	per "Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä"	
	an "Osakkuusyritysosakkeet"	
d)	Osuus alkavan taseen edellisten tilikausien voitosta (tappiosta)	800
	40 % * (7000 - 5000)	
	per "Osakkuusyritysosakkeet"	
	an "Edellisten tilikausien voitto" (tappio)	
e)	Alkavan taseen kertyneet poistot konserniliikearvosta (2 * 300)	600
	per "Edellisten tilikausien voitto"	
	an "Osakkuusyritysosakkeet"	

Osakkuusyrittyslaskenta yleisellä tasolla:**Konsernituloslaskelma**

A. Osinkotuotot tai muut voitto-osuudet

Osinkotuotot osakkuusyrittäjän omistavan konserniyrityksen tilinpäätöksessä eliminoidaan konsernitilinpäätöksessä.

B. Osuus osakkuusyrittäjien voitosta (tappiosta)

+/- osakkuusyrittäjän tilikauden tulos * konsernin omistus-%

-/+ tilikauden konserniliiketoiminnan/-reservin pienennys

+/- osakkuus- ja konserniyritysten välisessä kaupankäynnissä syntyneiden aktivointien katteiden tilikauden muutos * konsernin omistus-%.

C = A + B. Tulosvaikutus (netto) konsernituloslaskelmassa.

Konsernitase (Vastaavaa)

D. Osuudet osakkuusyrittäjissä

Osuudet osakkuusyrittäjissä omistajayrittäjän taseessa

+ arvonalennukset

- peruutettavat arvonnkorotukset

+/- osuus osakkuusyrittäjän alkavan taseen hankinnan jälkeen kertyneistä voittovaroista

+/- osuus tilikauden tuloksesta

- tilikaudella osakkuusyrittäjistä saadun osingon tai muun voitto-osuuden eliminointi

-/+ alkavan taseen kertyneet konserniliiketoiminnan/-reservin vähennykset

-/+ tilikauden konserniliiketoiminnan/-reservin vähennykset

+/- osakkuus- ja konserniyritysten välisessä kaupankäynnissä syntynyt päättävän taseen sisäinen kate * konsernin omistus-%

= Osakkuusyrittäjien osuuksien arvo päättävässä konsernitaseessa

Konsernitase (Vastattavaa)

E. Edellisten tilikausien voitto (tappio)

+ osakkuusyrittäjien osuuksista tehdyt arvonalennukset

+/- osuus osakkuusyrittäjän alkavan taseen hankinnan jälkeen kertyneistä voittovaroista

-/+ alkavan taseen kertyneet konserniliiketoiminnan/-reservin vähennykset

+/- osakkuus- ja konserniyritysten välisessä kaupankäynnissä syntynyt alkavan taseen sisäinen kate * konsernin omistus-%

= Osakkuusyrittäjien osuuksista kohdistuva oikaisu alkavassa konsernitaseessa

F. Sidottu oma pääoma, arvonnkorotusrahasto

- arvonnkorotukset osakkuusyrittäjien osuuksiin

= Osakkuusyrittäjien osuuksiin kohdistuva oikaisu arvonnkorotusrahastossa

Konsernitaseen vastaavaa (D) = vastattavaa (C + E + F).

3. Esimerkki tytäryrityksen myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä

Emoyritys hankki tytäryrityksen koko osakekannan hintaan 1000 vuoden 0 lopussa. Hankinta-ajankohtana tehty hankintamenolaskelma on seuraava:

Hankintameno		1000
Hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma:		
- osakepääoma	300	
- edellisten tilikausien voitto	<u>200</u>	<u>500</u>
Konserniaktiiva (= konserniliikearvo)		<u>500</u>

Syntynyt konserniliikearvo poistetaan 5 vuodessa (100/v)

Emoyritys myy tytäryrityksen osakkeet 1.1. vuonna 3 (1.1.v3) hintaan 1500. Emoyrityksellä ei ole tänä vuonna muita liiketapahtumia. Tytäryrityksen oma pääoma on myyntiajankohtana seuraava:

- osakepääoma	300	
- edellisten tilikausien voitto	<u>550</u>	<u>850</u>
Myyntiajankohdan oma pääoma		<u>850</u>

Hankinta-ajankohtana syntyneestä konserniliikearvosta oli myyntiajankohtana poistamatta 300 (= 500 - 100*2).

Myyntiä edeltävä konsernitase per 31.12.v2 (= ns. myyntitase, vertailutase) on seuraava:

	Emo	Tytär	Elim.	Konserniliike- arvon poistot	Konserni yhteensä
Konserniliikearvo			500	-200	300
Osuudet saman konsernin yrityksissä	1000		-1000		0
Muut vastaavat	2000	1400			3400
Vastaavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	300	-300		1000
Edellisten tilikausien voitto		550	-200	-200	150
Vieras pääoma	2000	550			2550
Vastattavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700

Jos konsernitilinpäätös laadittaisiin välittömästi myyntiajankohtana 1.1.v3 ja osakkeiden myyntivoitto esitettäisiin pelkästään emoyrityksen kannalta laskettuna, johtaisi se konsernitilinpäätöksessä seuraavaan lopputulokseen:

Emoyrityksen myyntivoitto tuloslaskelmassa:

Osakkeiden myyntihinta				1500		
Osakkeiden kirjanpitoarvo				<u>-1000</u>		
Myyntivoitto				<u>500</u>		
	Emo	Tytär	Elim.	Konserniliike- arvon poistot		Konserni yhteensä
Liiketoiminnan muut tuotot	500					500
Konserniliikearvon poisto						0
Tilikauden voitto (tappio)	500					500
Konserniliikearvo						0
Osuudet saman konsernin yri- tyksissä	0		0			0
Muut vastaavat	3500	0				3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	0	0	3500
Oma pääoma						
Osakepääoma	1000					1000
Edellisten tilikausien voitto						0
Tilikauden voitto (tappio)	500					500
Vieras pääoma	2000					2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	0	0	3500

Vertailtaessa konsernitaseen omaa pääomaa ennen myyntiä ja sen jälkeen havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien voitto ja tilikauden voitto ovat kasvaneet edelliseen tilinpäätökseen verrattuna kaikkiaan 350. Tilikauden voitto on 500, kun taas edellisten tilikausien voitto on pienentynyt 150:llä. Ero selittyy tytäryhtiön konsernissa oloaikana kerryttämällä voitolla (350) sekä tytäryhtiön konserniliikearvosta tehdyillä poistoilla (-200).

	31.12.v2	31.12.v3	Ero
Oma pääoma	1000	1000	0
Edellisten tilikausien voitto	150	0	-150
Tilikauden voitto (tappio)	0	500	500
Yhteensä	1150	1500	350

Emoyrityksen myyntivoitto oikaistaan konsernin myyntivoitoksi seuraavalla viennillä:

per Liiketoiminnan muut tuotot an Edellisten tilikausien voitto 150

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Emo	Tytär	Oikaisu 1		Konserni yhteensä
Muut tuotot	500		-150		350
Konserniliikearvon poistot					0
Tilikauden voitto (tappio)	500	0	-150		350
Konserniliikearvo					0
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0		0		0
Muut vastaavat	3500	0			3500
Vastaavaa yhteensä	3500	0	0	0	3500
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien voitto			150		150
Tilikauden voitto (tappio)	500		-150		350
Vieras pääoma	2000				2000
Vastattavaa yhteensä	3500	0	0	0	3500

Vertailtaessa nyt tehtyjen oikaisujen jälkeen konsernitaseen omaa pääomaa havaitaan, että konsernin edellisten tilikausien voitto ei ole pienentynyt ja tilikauden voitto osoittaa konsernin kannalta oikean myyntivoiton määrän.

	31.12.v2	31.12.v3	Ero
Oma pääoma	1000	1000	0
Edellisten tilikausien voitto	150	150	0
Tilikauden voitto (tappio)	0	350	350
Yhteensä	1150	1500	350

Tarkistus:

Emoyrityksen myyntivoitto	500
Tytäryrityksen hankinnan jälkeen kerryttämät voitot	-350
Tehdyt konserniliikearvon poistot	<u>200</u>
Konsernin myyntivoitto	350

Jos tytäryritys myydään kesken tilikautta, konsernitilinpäätökseen yhdistetään tytäryrityksen tuloslaskelma myyntiajankohtaan saakka. Tytäryrityksen tuloslaskelman osoittama tulos siirretään vastakkaismerkisenä konsernituloslaskelman siihen erään, johon voitto tai tappio tytäryrityksen myynnistä sisältyy. Näin menetellen tytäryrityksen myynnistä aiheutunut voitto tai tappio tulee jaettua tilikauden tulokseksi ja myyntivoitoksi tai -tappioksi.

4. Esimerkki ulkomaisen tytäryrityksen myynnin käsittelystä konsernitilinpäätöksessä**Vuosi 1**

Ostetaan ulkomainen tytäryritys			
Hinta	1000 USD	à 5,-	5000
Yrityksen osakepääoma	700 USD	à 5,-	3500
Konserniaktiiva = liikearvo			1500
Hankintamenolaskelma/eliminointi			
an Tytäryritysosakkeet			5000
per Osakepääoma			3500
per Liikearvo			1500

Vuosi 2

Tytäryrityksen tilikauden voitto	200 USD	kurssi à 5,5	
Osakeomistuksen eliminointi			
an Tytäryritysosakkeet			5000
per Osakepääoma $700 * 5,5 =$			3850
an Muuntoerot sidottu oma pääoma			350
per Liikearvo			1200
per Liikearvon poisto (5 v.)			300

Vuosi 3

Tytäryrityksen tilikauden voitto (tappio) = 0		kurssi à 5,7	
Osakeomistuksen eliminointi			
an Tytäryritysosakkeet			5000
per Osakepääoma $700 * 5,7 =$			3990
an Muuntoerot sidottu oma pääoma $(5,7 - 5,0) * 700 =$			490
an Muuntoerot edellisten tilikausien voitto $(5,7 - 5,5) * 200 =*$			40
per Edellisten tilikausien voitto *			40
per Liikearvo $1500 - 300 - 300 =$			900
per Edellisten tilikausien voitto			300
per Liikearvon poistot/tulos			300

* Jotta muuntoeroja voidaan seurata yritys- ja tase-eräkohtaisesti, tulee yhdistelytoimenpiteiden yhteydessä ja erillisseurannassa tehdä yllä oleva siirto.

Vuosi 4

1.1.	kurssi à 5,7	
Tytäryritys myydään 1.1. hintaan 1400 USD		
Myyntitulo emoyrityksessä 1400 USD x 5,7 =		7980
Hankintameno		<u>-5000</u>
Myyntivoitto		<u>2980</u>
Myyntivoitto muodostuu seuraavista eristä:		
myyntivoitto 1400 - 1200 = 200 USD x 5,7 =		1140
kurssivoittoja (5,7 - 5,0) x 1000 =		700
edellisten tilikausien voitto 200 x 5,5 =		1100
sen kurssivoitto 200 x (5,7 - 5,5) =		40
		<u>2980</u>

Myyntitulos konsernitilinpäätöksessä oman pääoman kannalta

Myyntivoitto emoyrityksessä		2980
Hankinnan jälkeen kertyneet voittovarot 200 x 5,7 =		-1140
Kertyneet muuntoerot/sidottu oma pääoma		-490
+ kertyneet konserniliikearvon poistot 2 x 300 =		600
Myyntivoitto konsernituloslaskelmassa		<u>1950</u>
Tarkistus:		
Myyntihinta		7980
- myyty oma pääoma 900 USD x 5,7		-5130
- konserniliikearvon jäännös kuluksi		<u>-900</u>
		<u>1950</u>

Myyntitulos konsernitilinpäätöksessä konsernituloslaskelman kannalta
(muuntoerot kirjattu konsernituloslaskelmaan)

Myyntivoitto oman pääoman kannalta		1950
Kertyneet muuntoerot 490 + 40 =		<u>530</u>
(kirjaus per Edellisten tilikausien voitto an Myyntivoitto 530)		
Myyntivoitto konsernin tuloslaskelmassa		<u>2480</u>

5. Esimerkki tytäryrityksen sulautumisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä

Oletetaan, että liitteessä 3 esiintynyt tytäryritys, jonka emoyritys oli hankkinut hintaan 1000 vuonna 0, sulautuu emoyritykseen 1.1.v1. Tytäryrityksen vaikutus ennen fuusiota 31.12.v2 tehdyssä konsernitilinpäätöksessä oli:

	Emo	Tytär	Elim.	Konserniliikearvon poistot	Konserni yhteensä
Konserniliikearvo			500	-200	300
Osuudet saman konsernin yrityksissä	1000		-1000		0
Muut vastaavat	2000	1400			3400
Vastaavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	300	-300		1000
Edellisten tilikausien voitto		550	-200	-200	150
Vieras pääoma	2000	550			2550
Vastattavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700

Kun tytäryritys fuusioidaan emoyritykseen 1.1.v3, syntyy seuraava fuusioerotus:

Osakkeiden hankintameno	1000
Siirtyvät omaisuuserät	-1400
Siirtyvät velat	<u>550</u>
Fuusioerotus	<u>150</u>

Jos oletetaan, että fuusio on emoyrityksen ainoa liiketapahtuma vuonna 3, muodostuu konsernitilinpäätös 31.12.v3 ilman eliminointeja seuraavaksi:

	Emo	Tytär A	Elim.	Konserniliikearvon poistot	Konserni yhteensä
Satunnaiset tuotot	-150				-150
Konserniliikearvon poisto					0
Tilikauden tulos	-150	0	0	0	-150
Konserniliikearvo					0
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0				0
Muut vastaavat	3400				3400
Vastaavaa yhteensä	3400	0	0	0	3400
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien voitto					
Tilikauden voitto (tappio)	-150				-150
Vieras pääoma	2550	0	0	0	2550
Vastattavaa yhteensä	3400	0	0	0	3400

Verrattaessa tilannetta ennen fuusiota tehtyyn konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

- tuloslaskelmassa esiintyy fuusioerotus (fuusiotappio) -150. Tämä on konsernin sisäinen liiketa-
pahtuma, joka tulee eliminoida.
- tytäryrityksen poistamaton konserniliikearvo 300 on poistunut konsernitaseesta. Tämä tulee pa-
lauttaa ennalleen, jos tytäryritykseen liittyvät tulonodotukset ovat pysyneet ennallaan.
- tytäryrityksen kerryttämät voitot (350) ja liikearvosta tehdyt poistot (-200) ovat poistuneet. Pa-
lautetaan tilanne ennalleen.
- tehdään konsernin kannalta alkuperäisestä konserniliikearvosta tilikauden poisto 100, joka pie-
nentää vastaavasti jäljellä olevan konserniaktiivan määrää.

Oikaisuviennit ovat seuraavat:

per Konserniliikearvo	300	an Satunnaiset tuotot	150
		an Edellisten tilikausien voitto	150
(per Konserniliikearvon poistot 100		an Konserniliikearvo	100)

Vastaavat oikaisut taulukkomuodossa:

	Emo	Tytär	Oikaisu 1	Oikaisu 2	Konserni yhteensä
Satunnaiset tuotot	-150		150		0
Konserniliikearvon poistot				(-100)	(-100)
Tilikauden tulos	-150	0	150	0	0
Konserniliikearvo			300	(-100)	300
Osuudet saman konserni yri- tyksissä					0
Muut vastaavat	3400				3400
Vastaavaa yhteensä	3400	0	300	(-100)	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien voitto			150		150
Tilikauden voitto (tappio)	-150		150		0
				(-100)	(-100)
Vieras pääoma	2550	0			2550
Vastattavaa yhteensä	3400	0	300	(-100)	3700

Jos emoyritys olisi jaksottanut fuusiotappion poistamisen useammalle vuodelle, kohdistettaisiin oikaisut vastaavasti aktivoituun fuusiotappioon ja siitä tehtyihin poistoihin.

Mahdollisten sisäisten käyttöomaisuuskatteiden eliminointeja jatketaan entiseen tapaan.

6. Esimerkki tytäryrityksen purkamisen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä

Oletetaan, että emoyritys purkaa 1.1.v3 jo aikaisemmin liitteessä 3 esiintyneen tytäryrityksen, jonka emoyritys oli hankkinut vuonna 0. Tytäryrityksen vaikutus ennen purkua 31.12.v2 tehdyssä konsernitilinpäätöksessä on seuraava:

	Kon- serni *)	Tytär	Elim.	Konserniliike- arvon poistot	Konserni yhteensä
Konserniliikearvo			500	-200	300
Osuudet saman konsernin yri- tyksissä	1000		-1000		0
Muut vastaavat	2000	1400			3400
Vastaavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	300	-300		1000
Edellisten tilikausien voitto		550	-200	-200	150
Vieras pääoma	2000	550	0	0	2550
Vastattavaa yhteensä	3000	1400	-500	-200	3700

Tytäryrityksen pysyviin vastaaviin kuuluu rakennus, jonka arvo kirjanpidossa on 500, mutta käypä arvo 1200. Kun tytäryritys puretaan, emoyritykseen syntyy 1.1.v3 seuraava purkutulos:

Tytäryrityksen oma pääoma	850
Rakennuksen hankintamenojäännöksen oikaisu todennäköiseen luovutushintaan	<u>700</u>
Saatu jako-osuus, netto	1550
Osakkeiden hankintameno	<u>-1000</u>
Purkuvoitto	<u>550</u>

Purkamiseen liittyviä verovaikutuksia ei ole tässä otettu huomioon.

*) konserni ennen purkamisen aiheuttamia oikaisuja

Oletetaan, että purku on emoyrityksen vuoden 3 ainoa liiketapahtuma eikä purettavalla yrityksellä ole liiketapahtumia. Tällöin konsernitilinpäätös per 31.12.v3 ilman eliminoiteja muodostuisi seuraavaksi:

	Kon- serni *)	Tytär	Elim.	Konserniliike- arvopoistot	Konserni yhteensä
Satunnaiset tuotot	550				550
Konserniliikearvon poistot					0
Tilikauden tulos	550	0	0	0	550
Konserniliikearvo					0
Osuudet saman konsernin yri- tyksissä					0
Muut vastaavat	4100				4100
Vastaavaa yhteensä	4100	0	0	0	4100
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien voitto					0
Tilikauden voitto (tappio)	550				550
Vieras pääoma	2550	0	0	0	2550
Vastattavaa yhteensä	4100	0	0	0	4100

Verrattaessa tilannetta ennen purkua laadittuun konsernitilinpäätökseen havaitaan, että

- tuloslaskelmassa esiintyy purkuvoitto 550. Tämä on konsernin sisäinen liiketapahtuma, joka tulee eliminoida.
- tytäryritykseltä siirtynyt rakennus on emoyrityksen taseessa konsernin kannalta 700 liian korkeassa arvossa. Tämä konsernin sisäinen kate tulee eliminoida.
- tytäryrityksen poistamaton konserniliikearvo 300 on poistunut konsernitaseesta. Tämä tulee palauttaa ennalleen, jos tytäryritykseen liittyvät tulonodotukset ovat säilyneet ennallaan.
- tytäryrityksen kerryttämät voitot (350) ja konserniaktiivasta tehdyt poistot (-200) ovat hävinneet. Palautetaan tilanne ennalleen.
- tehdään konsernin kannalta alkuperäisestä konserniliikearvosta tilikauden poisto -100, joka pienentää vastaavasti jäljellä olevan konserniliikearvon määrää.

*) konserni ennen purkamisen aiheuttamia oikaisuja

Oikaisuviennit ovat:

per Konserniliikearvo	300	an Muut vastaavat	700
per Satunnaiset tuotot	550	an Edellisten tilikausien voitto	150
(per Konserniliikearvon poistot	100	an Konserniliikearvo	100)

	Kon- serni *)	Tytär	Oikaisu 1	Oikaisu 2	Konserni yhteensä
Satunnaiset tuotot	550	0	-550		0
Konserniliikearvon poistot				(-100)	(-100)
Tilikauden tulos	550	0	-550	0	0
Konserniliikearvo			300		300
				(-100)	(200)
Osuudet saman konsernin yri- tyksissä	0				0
Muut vastaavat	4100		-700		3400
Vastaavaa yhteensä	4100	0	-400	(-100)	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000				1000
Edellisten tilikausien voitto			150		150
Tilikauden voitto (tappio)	550	0	-550	0	0
				(-100)	(-100)
Vieras pääoma	2550				2550
Vastattavaa yhteensä	4100	0	-400	(-100)	3700

Jos emoyritys olisi jaksottanut purkutappion/-voiton poistamisen/tulouttamisen useammalle vuodelle, kohdistettaisiin oikaisut vastaavasti aktivoituun purkutappioon/-voittoon ja siitä tehtyihin poistoihin/tuloutuksiin.

Mahdollisia sisäisten käyttöomaisuuskatteiden eliminointeja jatketaan entiseen tapaan.

*) konserni ennen purkamisen aiheuttamia oikaisuja