

Tuomas Honkamäki, Marko Reponen,  
Lotta Mäkelä, Sari Pohjonen

# KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINTA

Talentum Pro  
Helsinki 2016

4., uudistettu painos  
Copyright © 2016 Talentum Media Oy ja tekijät

Taitto: Sirpa Puntti

ISBN 978-952-14-2735-0  
ISBN 978-952-14-2736-7 (verkkokirja)  
ISBN 978-952-14-2737-4 (sähkökirja)

BALTO print, Liettua 2016

*Palautte kirjasta: [www.talentum.fi](http://www.talentum.fi)*

# Sisällys

<b>Esipuhe</b> .....	5
<b>Sisällys</b> .....	7
<b>1. Mikä on konserni</b> .....	13
1.1 Liiketoiminnan harjoittaminen yhtenä vs. useampana yrityksenä .	13
1.2 Konsernin määritelmä .....	14
1.3 Konsernitilinpäätöksen tarkoitus .....	16
1.4 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus .....	16
1.5 Konsernitilinpäätöksen laatimis- ja kirjaamistapa .....	18
1.6 Suomalaisen kirjanpitokäytännön mukainen tuloslaskelma ja tase .....	19
1.7 IFRS:n mukainen tuloslaskelma ja tase .....	19
1.8 Konsernitilinpäätöksen laatimista havainnollistavat esimerkit . . .	19
<b>2. Konsernin muodostuminen</b> .....	21
2.1 Yleiset periaatteet .....	21
2.2 Tytäryhtiön perustaminen .....	22
2.3 Tytäryhtiön hankinta .....	25
2.3.1 Hankintameno .....	26
2.3.2 Hankinta-ajankohta .....	32
2.3.3 Omistusosuus .....	34
2.3.4 Hankintamenon kohdistaminen .....	38

2.3.5	Esimerkki 100 %:n tytäryhtiön hankinnasta	47
2.3.6	Esimerkki 80 %:n tytäryhtiön hankinnasta	66
2.3.7	Tytäryhtiön vähemmistöosuuden (määräysvallattomien omistajien osuuden) hankinta	74
2.3.8	Tytäryhtiön hankinta vaiheittain	86
2.3.9	Erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt	94
2.4	<b>Osakkuusyhtiöt</b>	94
2.4.1	Yleiset periaatteet ja määritelmät	94
2.4.2	Pääomaosuusmenetelmä	95
2.4.3	Osakkuusyhtiön perustaminen ja hankinta	96
2.5	<b>Yhteisyritykset</b>	98
2.5.1	Yleiset periaatteet ja määritelmät	98
2.5.2	Yhteisyrityksen perustaminen ja hankinta	99
<b>3.</b>	<b>Konsernitilinpäätöksen laatiminen</b>	103
3.1	<b>Tekninen laatimistapa</b>	103
3.1.1	Järjestelmän valinta	103
3.1.2	Järjestelmän tekniset ratkaisut	104
3.1.3	Konsernitilinpäätökseen liittyvä kirjanpitoaineisto	106
3.2	<b>Ulkomaisten tytäryhtiöiden yhdistely</b>	107
3.2.1	Tiedonkeruu	107
3.2.2	Muuntoerot	108
3.3	<b>Täsmäytyslaskelmat</b>	110
3.4	<b>Konsernin sisäisten erien eliminointi</b>	114
3.4.1	Tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat	114
3.4.2	Vaihto-omaisuuden sisäiset katteet	121
3.4.3	Pysyvien vastaavien hyödykkeiden sisäiset katteet	127
3.4.4	Sisäinen voitonjako	131
3.5	<b>Laskennalliset verot</b>	137
3.5.1	Laskennallisten verojen laskeminen ja esittäminen	137
3.5.2	Laskennallinen verosaaminen	138
3.5.3	Laskennallinen verovelka	141
3.6	<b>Osakkuusyhtiöiden yhdistely</b>	142
3.6.1	Tulososuudet	142
3.6.2	Sisäiset tapahtumat	143
3.6.3	Laskennalliset verot	146

3.6.4	Osakkuusyhtiön oman pääoman muutokset	147
3.6.5	Muut huomioitavat asiat	148
3.7	Keskinäisten kiinteistöyhtiöiden yhdistely	149
3.7.1	Yleiset periaatteet	149
<b>4.</b>	<b>Rakennejärjestelyt</b>	<b>151</b>
4.1	Konsernin ulkoiset rakennejärjestelyt	151
4.1.1	Tytäryhtiön myynti konsernin ulkopuolelle	151
4.1.2	Osakepääomasijoitus tytäryhtiöön	167
4.1.3	Suunnattu osakeanti tytäryhtiössä	168
4.1.4	Kolmikantasulautuminen	171
4.1.5	Emoyhtiön jakautuminen	174
4.1.6	Tytäryhtiösulautuminen tilanteessa, jossa tytäryhtiössä on vähemmistöomistusta	179
4.1.7	Tytäryhtiön käyttäminen osana laajempaa rakennejärjestelyä	182
4.2	Konsernin sisäiset rakennejärjestelyt	190
4.2.1	Tytäryhtiön myynti konsernin sisällä	191
4.2.2	Liiketoimintasiirto ja liiketoimintakauppa	194
4.2.3	Tytäryhtiön konkurssi	200
4.2.4	Sulautuminen	203
4.2.5	Tytäryhtiön purkaminen	208
4.2.6	Osakevaihto	212
4.2.7	Jakautuminen	216
4.3	Osakkuusyhtiöt	218
4.3.1	Osakkuusyhtiöstä tytäryhtiöksi	218
4.3.2	Tytäryhtiöstä osakkuusyhtiöksi	230
4.4	Yhteisyritykset	242
4.4.1	Yhteisyrityksestä tytäryhtiöksi	242
4.4.2	Tytäryhtiöstä yhteisyritykseksi	245
<b>5.</b>	<b>Erityiskysymykset</b>	<b>250</b>
5.1	Konserniliikearvon (liikearvon) testaus	250
5.1.1	Määritelmät	251
5.1.2	Arvon alentumistestauksen vaiheet	251
5.1.3	Muita näkökulmia arvonalentumistestaukseen	259

5.2	Rahoituslaskelma - laatimistekniikka	260
5.2.1	Rahoituslaskelman laatimisvelvollisuus ja vaihtoehtoiset esittämistavat	260
5.2.2	Konsernin rahoituslaskelman laatiminen	262
5.2.3	Rahavarat	263
5.2.4	Laskennalliset verot	263
5.2.5	Muuntoerot	264
5.2.6	Tytäryhtiöiden ostot ja myynnit	267
5.2.7	Osakkuusyhtiöt	269
5.2.8	Määräysvallattomien omistajien osuus / vähemmistöosuudet	271
5.3	Arvonalentumiset	271
5.3.1	Tytäryhtiöosakkeiden arvonalentuminen	272
5.3.2	Osakkuusyhtiöosakkeiden arvonalentuminen	273
5.3.3	Konserni- ja osakkuusyhtiöiden lainasaamisen arvonalentuminen	273
5.4	Arvonkorotukset	277
5.4.1	Arvonkorotukset konserni- ja osakkuusyhtiöiden osakkeisiin	277
5.4.2	Arvonkorotukset konserni- ja osakkuusyhtiöiden omaisuuseriin	278
5.5	Määräysvallattomien omistajien osuus (vähemmistöosuus)	281
5.5.1	Peruseriaatteet	282
5.5.2	Vähemmistön omistusosuus muuttuu tilikauden aikana	283
5.5.3	Vähemmistön osuus sisäisistä katteista	283
5.5.4	Vähemmistön osuus tappioista	285
5.5.5	Vähemmistön osuus kertyneestä poistoerosta	285
5.5.6	Välillinen vähemmistöosuus	286
<b>6.</b>	<b>Esimerkkikonserni</b>	<b>288</b>
6.1	Tilikausi 1.1.-31.12.20x1	289
6.1.1	Tosite 1: Itse perustetun tytäryhtiön hankintamenoeliminointi	289
6.1.2	Tosite 2: Itse perustetun ulkomaisen tytäryhtiön hankintamenoeliminointi	289
6.1.3	Tosite 3: Hankitun tytäryhtiön hankintamenoeliminointi ja vähemmistöosuuden erottaminen	290

6.1.4	Tosite 4: Sisäisen katteen eliminointi (pysyvät vastaavat) . . . . .	292
6.1.5	Tosite 5: Sisäisen katteen eliminointi (vaihto-omaisuus) . . . . .	293
6.1.6	Tosite 6: Poistoeron muutoksen ja kertyneen poistoeron eliminointi . . . . .	294
6.1.7	Meri-konsernin yhdistelylaskelmat . . . . .	294
6.1.8	Rahoituslaskelma . . . . .	296
6.1.9	Pääkirja eliminointitositteista . . . . .	297
6.1.10	Rahoituslaskelman taustatiedot ja lisälaskelmat . . . . .	300
6.1.11	Täsmäytyslaskelmat . . . . .	302
<b>6.2</b>	<b>Tilikausi 1.1.-31.12.20x2 . . . . .</b>	<b>303</b>
6.2.1	Tosite 1: Itse perustetun tytäryhtiön hankintameno- eliminointi ja tytäryhtiösulautuminen . . . . .	303
6.2.2	Tosite 2: Itse perustetun ulkomaisen tytäryhtiön hankintamenoeliminointi . . . . .	304
6.2.3	Tosite 3: Hankitun tytäryhtiön hankintameno- eliminointi ja vähemmistöosuuden erottaminen . . . . .	305
6.2.4	Tosite 4: Sisäisen katteen eliminointi (pysyvät vastaavat) . . . . .	306
6.2.5	Tosite 5: Sisäisen katteen eliminointi (vaihto-omaisuus) . . . . .	307
6.2.6	Tosite 6: Poistoeron muutoksen ja kertyneen poistoeron eliminointi . . . . .	308
6.2.7	Tosite 7: Osakkuusyhtiön yhdisteleminen . . . . .	309
6.2.8	Tosite 8: Sisäisen voitonjaon eliminointi . . . . .	310
6.2.9	Meri-konsernin yhdistelylaskelmat . . . . .	310
6.2.10	Rahoituslaskelma . . . . .	312
6.2.11	Pääkirja eliminointitositteista . . . . .	313
6.2.12	Rahoituslaskelman taustatiedot ja lisälaskelmat . . . . .	316
6.2.13	Täsmäytyslaskelmat . . . . .	319
<b>6.3</b>	<b>Tilikausi 1.1.-31.12.20x3 . . . . .</b>	<b>320</b>
6.3.1	Tosite 1: Itse perustetun ulkomaisen tytäryhtiön hankintamenoeliminointi ja tytäryhtiön osittainen myynti . . . . .	321
6.3.2	Tosite 2: Hankitun tytäryhtiön hankintameno- eliminointi ja vähemmistöosuuden erottaminen . . . . .	324

6.3.3	Tosite 3: Sisäisen katteen eliminointi (pysyvät vastaavat) .....	326
6.3.4	Tosite 4: Sisäisen katteen eliminointi (vaihto-omaisuus) .....	327
6.3.5	Tosite 5: Poistoeron muutoksen ja kertyneen poistoeron eliminointi .....	327
6.3.6	Tosite 6: Osakkuusyhtiön yhdisteleminen .....	328
6.3.7	Tosite 7: Sisäisen voitonjaon eliminointi .....	329
6.3.8	Meri-konsernin yhdistelylaskelmat .....	330
6.3.9	Rahoituslaskelma .....	332
6.3.10	Pääkirja eliminointitositteista .....	333
6.3.11	Rahoituslaskelman taustatiedot ja lisälaskelmat .....	336
6.3.12	Täsmäytyslaskelmat .....	339
	<b>Liitteet</b> .....	343
	<b>Hakemisto</b> .....	411