

Keskinäisten liiketapahtumien ja sisäisten katteiden eliminointi

Keskinäisten liiketapahtumien eliminointi



Konsernitilinpäätöksen laadinta – tiedon kerääminen keskinäisiä eliminoiteja varten

- ▶ Konserniyhtiöiden ohjeistus
- ▶ Tiedon kerääminen keskinäisistä liiketapahtumista
- ▶ Täsmäytykset
 - ▶ Sisäiset tapahtumat
 - ▶ Avoimet saldot

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi

- ▶ Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on esittää konsernin tulos ja taloudellinen asema siten kuin se olisi yksi yritys
 - ▶ Konsernin tuloslaskelmasta ja taseesta on vähennettävä konsernin sisäiset tuotot ja kulut, tase-eriin sisältyvät katteet, saamiset ja velat sekä voitonjako
 - ▶ Eliminointi tehdään aina täysimääräisesti riippumatta siitä, kuuluuko konserniin vähemmistöjä vai ei
 - ▶ Sisäisten erien eliminoinnit tehdään samalla tavalla riippumatta siitä, noudattaako yhtiö IFRS-standardeja vai Suomen kirjanpitolakia

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi

- ▶ Konzernin sisäisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminoinnilla ei ole vaikutusta konsernin tulokseen tai omaan pääomaan
 - ▶ Jos tapahtumia ei eliminoidaisi, esim. konsernin liikevaihto ja ostot sekä taseen vastaavaa ja vastattavaa olisivat liian suuret

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi – tuloslaskelman näkökulma

- ▶ Tuotteiden ja palvelujen myynti konserniyhtiöltä toiselle vähennetään konsernin tuloslaskelmasta, koska niillä on vaikutusta tuloksen muodostumisesta saatavaan kuvaan tai itse tulokseen
- ▶ Myöskään sisäinen voitonjaolla tai konserniavustuksilla ei tulisi olla vaikutusta konsernitulokseen (tai taseeseen)
- ▶ Usein konserneissa on erilaisia lainajärjestelyjä ja näihin liittyen rahoitustapahtumat, jotka tulee ottaa huomioon konsernitulosta muodostettaessa

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - taseen näkökulma

- ▶ Sisäiset saamiset ja velat eliminoidaan ao. tase-eristä
 - ▶ Myyntisaamista tai ostovelkaa
 - ▶ Lainasaamista tai –velkaa
 - ▶ Muuta saamista tai velkaa
- ▶ Ongelmallisia eliminoinneissa usein matkalla olevat tavarat ja maksusuoritukset

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi

- ▶ Konserniyhtiöiden on täsmäytettävä esimerkiksi keskinäiset saamis- ja velkasaldonsa, tilikauden aikana toteutuneen laskutuksensa, veloitetut korot, lainat, korkojaksotukset yms. keskenään
 - ▶ Varmistetaan, että yhtiöiden väliset liiketoimet huomioidaan samalla tavalla molempien osapuolten tilinpäätöksissä
 - ▶ Edellyttää toimivaa tiedonkeruujärjestelmää
 - ▶ Erojen syyt on selvitettävä ja olennaiset erot korjattava

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - muut palvelut

- ▶ Emoyritys E Oy myy hallintopalveluja tytäryritykselleen T Oy:lle. Vuosittainen veloitus on 1000 + arvonnävero 24%
- ▶ Hallintovelotus laskutetaan kerran tilikaudessa, lasku on avoimena tilinpäätöksen laadinta-hetkellä
- ▶ Verokanta 20% (1.1.2014 alk.)
- ▶ Kirjaukset konsernitilinpäätöksessä?

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - muut palvelut

- ▶ Hallintopalvelun eliminoimiseksi tehdään seuraavat kirjaukset

Tuottojen ja kulujen eliminointi

Muut tuotot (E)
1000

Muut kulut (T)
1000

Velkojen ja saamisten eliminointi

Velat saman konsernin yrityksille (T)
1240

Saamiset saman konsernin yrityksiltä (E)
1240

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - muut palvelut

Tuloslaskelma	E Oy	T Oy	Eliminointi	Konserni
Muut tuotot	1 000		-1 000	0
Muut kulut		-1 000	1 000	0
<hr/>				
Tulos ennen veroja	1 000	-1 000	0	0
Verot	-200	200		
<hr/>				
Tilikauden tulos	800	-800	0	0

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - muut palvelut

Tase	E Oy	T Oy	Eliminointi	Konserni
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	1240		-1240	0
Arvonlisäverosaaminen		240		240
Tuloverosaaminen		200		200
VASTAAVAA	1240	440	-1240	440
Tilikauden tulos	800	-800		0
Velat saman konsernin yrityksille		1240	-1240	0
Arvonlisäverovelka	240			240
Tuloverovelka	200			200
VASTATTAVAA	1240	440	-1240	440

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - voitonjako ja konserniavustukset

- ▶ Tytäryhtiö T1 on jakanut osinkoa Emoyhtiö E:lle 280
- ▶ Lisäksi T2 Oy on antanut Emoyhtiö E:lle konserniavustusta 100
- ▶ Kirjaukset konsernitilinpäätöksessä?

Sisäisten liiketapahtumien eliminointi - voitonjako ja konserniavustukset

Osinkotuotot (E Oy)		Voitonjakokelpoiset varat (T1 Oy)	
280	(280)		280 (1)
Tilinpäätössierrot (E Oy)		Tilinpäätössierrot (T2 Oy)	
100	(100)	(100)	100 (2)

- 1) Osinkotuottojen eliminointi
- 2) Konserniavustuksen eliminointi – 2016 uudistetun KPL:n myötä erästä tilinpäätössierrot, konserniavustukset

Sisäisten katteiden eliminointi



Sisäisten katteiden eliminointi

- ▶ Sisäisten katteiden eliminoinnin jälkeen hyödykkeet ovat konsernitilinpäätöksessä siinä arvossa, jolla ne on konserniin ostettu tai mitä niiden valmistamisesta on konsernin ulkopuolella maksettu (myyjän hankintameno)
 - ▶ Sisäisistä myynneistä veloitetut katteet eivät saa vaikuttaa
- ▶ Sisäisten katteiden eliminoinneissa tulee noudattaa jatkuvuutta
- ▶ Sisäiset katteet eliminoidaan aina tytäryhtiön osalta kokonaisuudessaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden konserniyritykset siitä omistavat

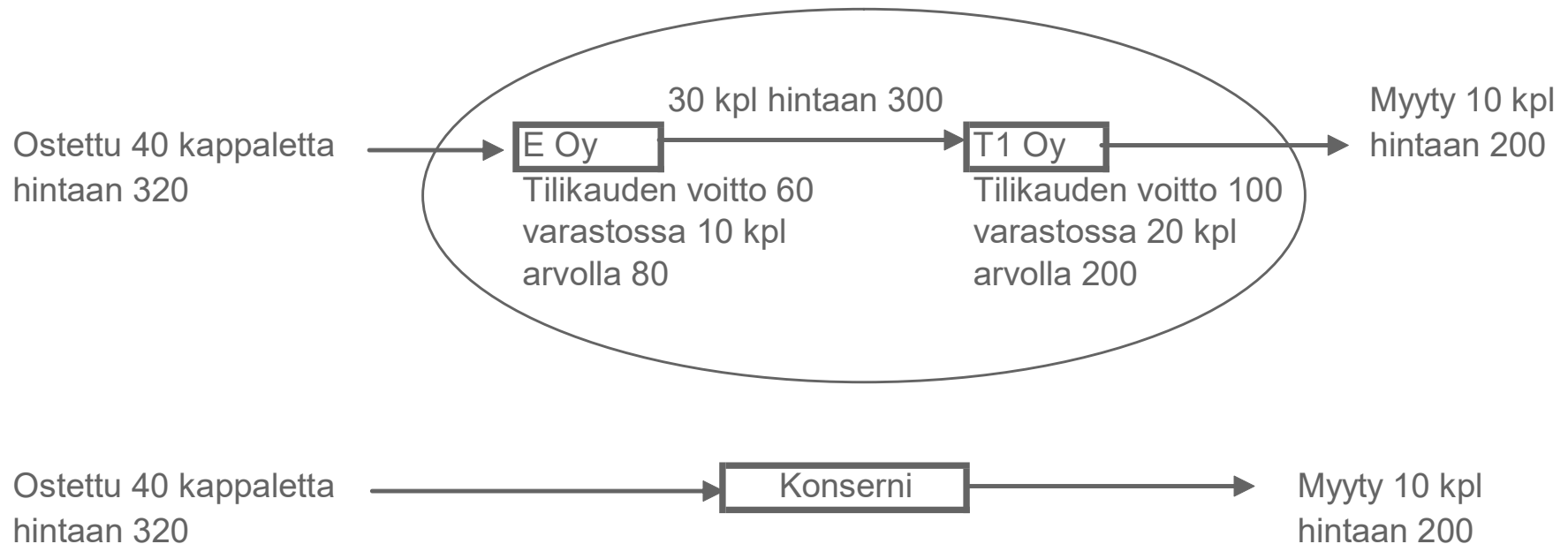
Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

- ▶ Sisäisen katteen laskennassa noudatetaan konsernin soveltamaa hankintamenon määrittämistapaa
 - ▶ Mikäli hankintamenuon on aktivoitu sekä välittömiä että välillisiä kustannuksia, molemmat otetaan huomioon myös sisäisten katteiden eliminoinneissa
- ▶ Vaihto-omaisuuden sisäiset katteet eliminoidaan siltä osin kun sisäistä vaihto-omaisuutta sisältyy tilinpäätöshetken varastoon
- ▶ Konsernin sisäinen kate ja kateprosentti lasketaan vähentämällä konsernin sisällä käytetystä myyntihinnasta myyvän yhtiön hyödykkeen tasearvo eli
 - ▶ $\text{Sisäinen kate} = \text{myyntihinta konsernin sisällä} - \text{myyvän yrityksen hankintameno hyödykkeelle}$
- ▶ Edellisessä tilinpäätöksessä eliminoitu kate vähennetään myyneen yhtiön voittovaroista

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

- ▶ Sisäisen katteen muutokset kirjataan eliminoinnin yhteydessä tuloslaskelman varaston muutoksiin
- ▶ Sisäisten katteiden eliminoinnin tulosvaikutus = tilikauden alun ja lopun sisäisten katteiden välinen erotus

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus



Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

Oletus: Vaihto-omaisuus tilikauden alussa = 0

Konsernin varastot ja sisäiset katteet

	Varasto	Sis. kate	Konserni
E Oy	80	0	80
T1 Oy	200	40	160
SUM	280	40	240

E Oy on ostanut tuotteet konsernin ulkopuolelta, joten sen varasto ei sisällä sisäistä katetta.

T1 Oy on ostanut tuotteet E Oy:ltä. Tuotteiden sisäinen kate 2/kpl

$$\Rightarrow \text{sisäinen kate} = 20 * 2 = 40$$

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

Tuloslaskelma

	Erillistp.yht.	Eliminointi	Konserni
Liikevaihto	500	-300	200
Ostot	-620	300	-320
Varaston muutos	280	-40	240
SUM	160	-40	120

Tase

Vaihto-omaisuus	280	-40	240
Tilikauden tulos	160	-40	120
Muut velat	120	0	120

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

Esimerkki

Tytäryhtiön ostot emoyhtiöltä 1000

Tuotteita tytäryhtiön varastossa

 tilikauden alussa 200

 tilikauden lopussa 300

Sisäinen kate 20 %

Kirjaukset konsernitilinpäätöksessä?

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

Tilikauden lopun sisäinen kate

$$20 \% * 300 = 60$$

Tilikauden alun sisäinen kate

$$20 \% * 200 = 40$$

Kirjaukset:

	<u>Vaihto-omaisuus</u>	<u>Varaston muutos</u>	<u>Ed.tk:n voittovarot</u>
tk:n lopun sis.katteen eliminointi	(300) 60	60	40
tk:n alun sis.katteen eliminointi			40

Lisäksi eliminoitava keskinäiset ostot ja myynnit

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

Tuloslaskelma

	Emoyhtiö	Tytäryhtiö	Eliminointi	Konserni
Liikevaihto	1000	0	-1000	0
Ostot	0	-1000	1000	0
Varaston muutos	0	0	-20	-20
SUM	1000	-1000	-20	-20

Tase

Vaihto-omaisuus	0	300	-60	240
Muut saamiset	1000	0	0	1000
Ed.tk.tulos	0	1300	-40	1260
Tilikauden tulos	1000	-1000	-20	-20

Huom! Ei sisällä kaikkia tuloslaskelman eikä taseen tapahtumia / eliminointeja.

Sisäisten katteiden eliminointi – vaihto-omaisuus

- ▶ Negatiiviset vaihto-omaisuuskatteet
 - ▶ Negatiivisia katteita ei useimmiten eliminoida, sillä vaihto-omaisuushyödykkeiden arvo konsernitilinpäätöksessä ei saa ylittää niiden jälleenhankinta- tai luovutushintaa
 - ▶ Mikäli vaihto-omaisuushyödykkeitä on myyty konsernin sisällä tasearvoa alhaisempia käypiä arvoja käyttäen, negatiivinen kate voi olla merkki hyödykkeen aiemmasta yliarvostuksesta
 - ⇒ negatiivinen sisäinen kate jätetään eliminoimatta
 - ⇒ omaisuus tulee arvostettua asianmukaisesti alimman arvon periaatteella
 - ▶ Normaalitilanteessa negatiivisia katteita ei muodostu, koska varasto on tai tulisi olla normaalisti kirjattu alimpaan arvoon jo erillistilinpäätöksessä

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

- ▶ Pysyvien vastaavien hyödykkeiden sisäiset katteet eliminoidaan lähtökohtaisesti samoilla periaatteella kuin vaihto-omaisuuden sisäiset katteet
- ▶ Vaihto-omaisuuden sisäisen katteen eliminointi kirjataan tuloslaskelmassa oikaisemaan varaston muutosta – pysyvien vastaavien hyödykkeiden osalta oikaistaan useimmiten poistoja
- ▶ Pysyviin vastaaviin sisältyvä kate pienenee vuosittain poistokirjausten myötä
- ▶ Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on selvitettävä alkuperäisen luovutusvoiton lisäksi, miten hyödykkeestä sisäisen myynnin jälkeen lasketut poistot poikkeavat alkuperäisen konserniyhtiön poistokirjauksista

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

Esimerkki

Konserniyritys A Oy myy toimistorakennuksen sisaryritys B Oy:lle.

- ▶ Rakennuksen suunnitelman mukainen poistoaika on A Oy:llä 40 vuotta (tasapoistot), poistojasta on kulunut 20 vuotta myyntihetkellä.
- ▶ Myynti B:lle käypään hintaan 200.000 1.1.xxxx.
- ▶ Myyntihetken jäljellä oleva poistamaton hankintameno 100.000.
- ▶ B Oy poistaa rakennuksen 20 vuodessa eli jatkaa konsernin alkuperäistä poistosuunnitelmaa.

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

- ▶ Konsernissa vuosipoisto olisi ollut $100.000/20 = 5.000$
- ▶ B Oy poistaa hankintamenon 20 vuodessa eli vuoden poisto B Oy:ssä on $200.000/20 = 10.000$
- ▶ Kirjaukset hankintaa seuranneessa konsernitilinpäätöksessä?

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

Konsernitilinpäätökseen tehtävät eliminoinnit:

Muut tuotot (A)	Rakennukset (B)	Poistot (B)
100 000	(190 000)	(10 000)
(100 000)	100 000	5 000 (1)
	5 000	5 000 (2)

- 1) Myyntikatteen eliminointi
- 2) Sisäisestä katteesta tehtyjen poistojen eliminointi

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

<i>Tuloslaskelma</i>	<i>A Oy</i>	<i>B Oy</i>	<i>Eliminointi</i>	<i>Konserni</i>
Muut tuotot	100 000		-100 000	0
Suunnitelman mukaiset poistot		-10 000	5 000	-5 000
Tulos	100 000	-10 000	-95 000	-5 000

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

<i>Tase</i>	<i>A Oy</i>	<i>B Oy</i>	<i>Eliminointi</i>	<i>Konserni</i>
Rakennukset		190 000	-95 000	95 000
VASTAAVAA	0	190 000	-95 000	95 000
Kertyneet voittovarot	*	100 000		100 000
Tilikauden tulos		100 000	-10 000	-5 000
VASTATTAVAA		100 000	-10000	95 000

* lähtötieto; ei johdettavissa esimerkin luvuista

Sisäisten katteiden eliminointi - pysyvät vastaavat

- ▶ Kirjauksissa tulee lisäksi huomioida vaikutukset tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin
 - ▶ Kirjaukset tullaan käymään läpi myöhemmillä kerroilla

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EY lyhyesti

EY on globaali tilintarkastuksen, verotuksen, liikejuridiikan, ja yritysjärjestelyiden asiantuntija ja liikkeenjohdon konsultti. Näkemyksemme ja korkealaatuiset palvelumme vahvistavat luottamusta pääomamarkkinoiden ja talouden toimintaan kaikkialla maailmassa. Kasvatamme huippuosaajia, joiden yhteistyöllä lunastamme lupauksemme ja rakennamme parempaa työ- ja liike-elämää sekä toimivampaa maailmaa asiakkaillemme, omalle henkilöstöllemme ja yhteisöille, joissa toimimme. Lisätietoja löydät internetistä www.ey.com/fi. Voit myös seurata meitä twitterissä: [@EY_Suomi](https://twitter.com/EY_Suomi).

EY viittaa globaaliin organisaatioomme ja saattaa viitata yhteen tai useampaan Ernst & Young Global Limitedin jäsenyhtiöön, joista kukin on erillinen oikeushenkilö. Ernst & Young Global Limited, joka on Yhdistyneen kuningaskunnan lakien mukainen yhtiö (company limited by guarantee), ei tarjoa palveluja asiakkaille. Lisätietoja organisaatiostamme löytyy osoitteesta ey.com.

© 2018 Ernst & Young Oy.

Kaikki oikeudet pidätetään.

Tässä julkaisussa olevat tiedot on tarkoitettu käytettäväksi ainoastaan yleisluonteisena tiedon lähteenä. Mikäli tarvitsette asiantuntijaneuvoja, suosittelemme ottamaan yhteyttä asiantuntijaan, joka voi avustaa yksittäisissä kysymyksissä.

ey.com/fi