

Konsernilaskenta

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi,
hankintamenolaskelmat,

Osakkuusyhtiöiden yhdisteleminen

24.4.2019

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi, hankintamenolaskelmat



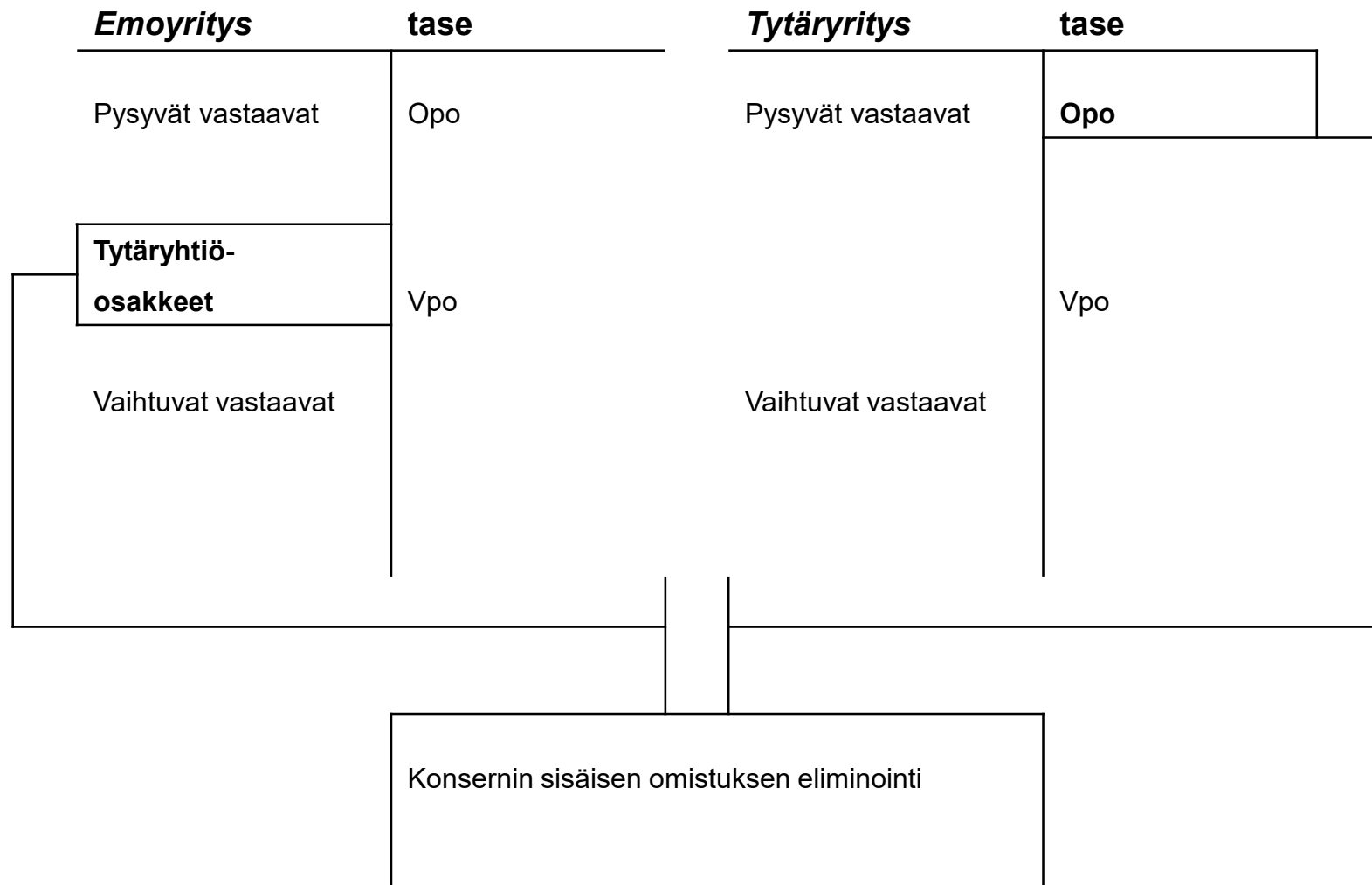
Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnin tarkoitus

- ▶ Konsernin sisäinen tytäryritysten osakkeiden omistus ei ole konserniyritysten kokonaisuuden kannalta todellista, konsernin ulkopuolelle suuntautuvaa osakkeiden tai osuuksien omistusta
 - ▶ Siksi kyseinen omistus on eliminoitava konsernitilinpäätöstä laadittaessa
- ▶ Konsernissa emoyritys omistaa ainakin yhden tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia.
 - ▶ Omistusta voi olla myös tytäryritysten välillä ja lisäksi tytäryritys voi omistaa emoyhtiön osakkeita

Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnin tarkoitus

- ▶ Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi on yksi konsernitilinpäätöksen laatimisen ydinkohdista
- ▶ Eliminointi tehdään siten, että samaan konserniin kuuluvan tytäryhtiön osakkeita omistavan konserniyrityksen taseesta vähennetään osakkeiden hankintameno ja tytäryhtiön taseesta vähennetään konsernin omistusosuutta vastaava oman pääoman määrä
- ▶ Tällöin konsernin omaan pääomaan jää jäljelle tytäryhtiön hankinnan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä

Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnin tarkoitus



Hankintameno

- ▶ KPL:ssä ei ole määritelty hankintamenon käsitettä konsernitilinpäätökseen liittyvissä säännöksissä
 - ▶ Tietoa ei myöskään löydy KILA:n konserniyleisohjeesta
 - ▶ IFRS 3 määrittelee hankintamenon
- ▶ Hankintameno syntyy
 - ▶ Kun konserniin kuuluva yritys sijoittaa kohdeyhtiöön omaa pääomaa perustamisvaiheessa tai myöhemmin tapahtuvan lisäsijoituksen (osakepääoman korotus tai svop-sijoitus) yhteydessä
 - ▶ Kun konserniin kuuluva yritys ostaa tytäryhtiön osakkeita yhdessä tai useammassa erässä omistajalta/omistajilta

Hankintameno

- ▶ Hankintameno tulee aina selvittää, kun kyseessä on
 - ▶ perustaminen (tytäryhtiö, osakkuusyhtiö, yhteisyritys) tai
 - ▶ hankinta (tytäryhtiö, osakkuusyhtiö, yhteisyritys)
- ▶ Hankintameno koostuu
 - ▶ Osakkeiden merkintähinnasta (nimellisarvo + ylikurssi)
 - ▶ Kauppahinnasta (kiinteä, muuttuva)
- ▶ Hankintameno on tuleva lukea myös
 - ▶ asiantuntijakulut,
 - ▶ varainsiirtoverot ja
 - ▶ mahdollinen lisäkauppahinta, kun sen toteutuminen on todennäköistä

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointimenetelmät

- ▶ Olemassa useita erilaisia menetelmiä:
 - ▶ Yhdistelmä- eli poolingmenetelmä
 - ▶ Nimellis- eli pariarvomenetelmä
 - ▶ Sidotun pääoman menetelmä

- ▶ Uuden KPL:n myötä enää hankintamenomenetelmä käytössä (KPL 6:8§)
 - ▶ Tällä kurssilla keskitytään hankintamenomenetelmän mukaiseen eliminointiin

- ▶ Konzernin sisäinen tytäryritysten osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta
 - ▶ Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennetty poistoero ja vapaaehtoiset varaukset
 - ▶ Omistusosuus lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella eikä siihen vaikuta esimerkiksi osakkeisiin liittyvä erilainen äänivalta

- ▶ Jos yrityksen osakkeita on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys
 - ▶ Osakkeita on siis voitu hankkia ennen konsernisuhteen syntymistä niitä eliminoimatta
 - ▶ Eliminointi alkaa vasta, kun tytäryrityksestä saadaan määräysvalta

Konserniaktiiva

- ▶ Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (hankintameno – opo > 0) eli konserniaktiiva niihin omaisuus- tai velkaeriin, joista sen katsotaan johtuvan

Konserniliikearvo

- ▶ on se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa omaisuus- tai velkaerille
- ▶ poistetaan lähtökohtaisesti enintään 10 vuoden kuluessa tai vaikutusaikanaan
 - ▶ Yli 10 vuoden poistoaika on pystyttävä perustelemaan
 - ▶ vertaa IFRS-säädökset (ei poistoja, testataan arvonalentumisen varalta vuosittain)

Konsernipassiiva

- ▶ Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (hankintameno – opo < 0), eli konsernipassiiva, niihin omaisuus- tai velkaeriin, joista sen katsotaan johtuvan

Konsernireservi

- ▶ on se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa omaisuus- tai velkaerille
- ▶ merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka sitä vastaava tuotto on realisoitunut

Hankintamenomenetelmän pääpiirteet

▶ Kaksi perusajatusta

1. Konsernin omaan pääomaan luetaan vain sellainen tytäryrityksen voitto/ tappio, joka on syntynyt tytäryhtiön osakkeiden hankinta-ajankohdasta lähtien
2. Konsernin tulokseen vaikuttaa se eliminoinnin jäännöserä, joka on syntynyt emoyrityksen (tai toisen tytäryrityksen) maksettua enemmän tai vähemmän tytäryhtiöosakkeista kuin tämän oman pääoman määrä hankinta-ajankohtana olisi edellyttänyt
 - ▶ Konserniaktiiva/-passiiva → konserniliikearvo/-reservi

Hankintamenomenetelmän pääpiirteet

- ▶ Hankinnassa syntyneen konserniaktiivan ja konsernipassiivan syyt tulee *mahdollisuuksien mukaan* selvittää
- ▶ Konserniaktiiva
 - ▶ Konserniaktiivaa muodostuu silloin, kun 1) hankitun yrityksen omaisuuserät ovat sen taseessa aliarvossa, 2) konsernin tulonodotukset ovat hankitun yrityksen varojen kirjanpitoarvoja korkeammat (goodwill) tai 3) kun hankitun yrityksen velat ja pakolliset varaukset ovat sen taseessa konsernin kannalta liian korkeassa arvossa
 - ▶ Konserniaktiiva lisätään näihin ”aliarvostettuihin” omaisuuseriin ja vähennetään ”yliarvostetuista” velkaeristä konsernitilinpäätöstä laadittaessa
 - ▶ Konserniaktiivaan voi sisältyä myös hankinta-ajankohtana ollut liikearvo (goodwill) → merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ”konserniliikearvo”

Hankintamenomenetelmän pääpiirteet

- ▶ **Konsernipassiiva**
 - ▶ Konsernipassiivaa muodostuu esimerkiksi 1) velkojen tai pakollisten varausten aliarvostuksesta, 2) varojen yliarvostuksesta tytäryrityksen kirjanpidossa, 3) hankitun yrityksen tulonodotusten ollessa tappiollisia tai 4) hankinnan ollessa edullinen
 - ▶ Konsernipassiiva vähennetään ”yliarvostetuista” omaisuuseristä ja lisätään aliarvostettuihin velkaeriin konsernitilinpäätöstä laadittaessa
 - ▶ Konsernipassiivaa ei useinkaan voida kohdistaa (usein yllä kohdat 3 ja 4) → syntyy konsernireservi (= negatiivinen goodwill)
- ▶ **Huom! IFRS -hankintamenolaskelmassa syntyy harvoin konsernireserviä, sillä IFRS 3:n mukaan hankintamenolaskelman käyvän arvon kohdistukset tulee arvioida uudelleen, mikäli kohdistusten teon jälkeen hankintamenolaskelman lopputulema näyttää olevan konsernireservi**

Hankintamenomenetelmän pääpiirteet

- laskennalliset verot kohdistuksista

- ▶ Hankintataseeseen tehdyistä kohdistuksista lasketaan laskennalliset verovelat ja –saamiset, jotka vaikuttavat jäljelle jäävän konserniliikearvon/-reservin määrään
 - ▶ Laskennallinen verosaaminen
 - ▶ Pienentää konserniliikearvoa ja kasvattaa konsernireserviä
 - ▶ Laskennallinen verovelka
 - ▶ Kasvattaa konserniliikearvoa ja pienentää konsernireserviä
- ▶ Laskennalliset verot tulee huomioida myös taseen ulkopuolisten erien (esim. aineettomat oikeudet, vastuusitoumukset, käyvät arvot) kohdistuksista
- ▶ Laskennallinen vero pienenee kohdistuksesta tehtävien poistojen mukaan
 - ▶ Hankintamenolaskelmaa pitää muistaa päivittää tilikausittain
- ▶ Laskennallinen verovelka merkitään konsernitaseeseen, kun se on seurausta liiketoimintojen hankkimisesta (vrt. ”kuoriyhtiöt”)
- ▶ Konserniliikearvosta/ -reservistä ei huomioida laskennallista veroa, koska kyse on jäännöserästä

Hankintamenomenetelmän pääpiirteet

Esimerkki/Tytär A Oy: konserniaktiiva

- ▶ hankintameno: 1 500 t€
- ▶ tyttären hankinta-ajankohdan opo: 1 000 t€
- *konserniaktiiva = 500 t€*

Tiedetään, että A Oy:n maa-alue on 300 t€ aliarvostettu A Oy:n kirjanpidossa.

Kohdistetaan maa-alueisiin 300 t€, selvitetään laskennallinen verovelka (20 % 300 t€:sta) ja kirjataan konserniliikearvo ($500 - 300 + 60 = 260$)

Esimerkki/Tytär B Oy: konsernipassiiva

- ▶ hankintameno: 1 000 t€
- ▶ tyttären hankinta-ajankohdan opo: 1 200 t€
- *konsernipassiiva = 200 t€*

Ei selkeää kohdetta mihin konsernipassiiva voitaisiin kohdentaa.

Kaikki konsernireserviksi.

Hankinta-ajankohta ja vaiheittainen hankinta

- ▶ Toteutumisajankohta on hetki, jolloin kauppa on toteutunut
- ▶ Hankinta-ajankohta on hetki, jolloin määräysvalta kaupan kohteessa siirtyy hankkijalle
- ▶ Jos kauppa toteutuu yhdellä hankinnalla, niin hankinta-ajankohta = toteutumisajankohta
- ▶ Hankintameno määräytyy hankinta-ajankohdan arvojen perusteella
- ▶ Mikäli hankinta koostuu useammasta kaupasta, toteutumisajankohta ei ole sama kuin hankinta-ajankohta, vaan se on kunkin erillisen kaupan toteutumispäivä
 - ▶ Hankintameno määräytyy yksittäisten kauppojen hankintamenojen summana
 - ▶ Määräysvallan siirtyminen ei ratkaise vaiheittaisessa kaupassa käytettävää hankintahintaa

Hankintamenomenetelmä – kertaus 1/2

▶ Kertaus

- ▶ Hankinta-ajankohdan, hankintamenon ja omistusosuuden selvittämisen jälkeen laaditaan hankintamenolaskelma
 - ▶ hankintameno > hankintahetken oma pääoma → konserniaktiiva
 - ▶ hankintameno < hankintahetken oma pääoma → konsernipassiiva

Hankintamenomenetelmä – kertaus 2/2

- ▶ Konserniaktiiva/-passiiva tulee kohdistaa niihin omaisuus-/velkaeriin, joista näiden katsotaan johtuvan
- ▶ KPL:n käytännön sovellutuksissa kohdistuksia ei yleensä tehdä ”detaljitarkasti”, vaan liikearvoa/konsernireserviä syntyy ”helpommin” kuin IFRS-maailmassa, jossa käytetään arvostusta käypiin arvoihin ja yksityiskohtaista kohdistusta myös taseen ulkopuolisille erille (esim. vastuut)
- ▶ Kohdistamaton konserniaktiiva (liikearvo) poistetaan lähtökohtaisesti max 10 vuoden kuluessa
- ▶ Kohdistamaton konsernipassiiva (konsernireservi) tuloutetaan vaikutusaikanaan
- ▶ Laskennalliset verot huomioidaan hankintamenolaskelmissa

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

- ▶ A Oy hankkii 1.1.xxxx 100 %:n omistusosuuden B Oy:stä 3 500 rahalla
- ▶ Kaupanteon aikana ostettiin asiantuntijapalveluita 200 rahalla
- ▶ Hankintahetkellä B Oy:n tase oli seuraava

Vastaavaa

Rakennukset	1 000
Maa-alueet	500
Vaihto-omaisuus	1 000
Myyntisaamiset	300
Rahat	200
<hr/>	
Vastaavaa	3 000

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

Vastattavaa	
Osakepääoma	1 500
Muu opo	450
Poistoero	50
<u>Vieras pääoma</u>	<u>1000</u>
Vastattavaa	3 000

- ▶ Tehdyissä DD-tutkimuksissa ilmeni, että tasearvot vastaavat käypiä arvoja lukuun ottamatta sitä, että rakennuksen käypä arvo on 1 200 ja myyntisaamiset sisältävät 50 rahaa saamisia selvitystilassa olevalta yhtiöltä. Lisäksi löytyi taseeseen kirjaamaton 60 rahan vastuu
 - ▶ kohdistukset yhteensä: $(1\ 200 - 1\ 000) - 50 - 60 = 90$

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

- ▶ B Oy:n tase-erät käypiin arvoihin esitettynä
 - ▶ Huom. Tase ei tällöin mene "tasan"

Vastaavaa

Rakennukset	1 200
Maa-alue	500
VOM	1 000
Myyntisaamiset	250
Rahat	200
<u>Vastaavaa</u>	<u>3 150</u>

Vastattavaa

Osakepääoma	1 500
Muu opo	450
Poistoero	50
Vieras pääoma	1000
Vastuu	60
<u>Vastattavaa</u>	<u>3 060</u>

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

Hankintamenolaskelmaan

- ▶ Laskennallinen verosaaminen käyvän arvon kohdistamisesta
 - ▶ myyntisaamiset -50
 - ▶ josta laskennallinen verosaaminen 10 (20 % * 50)
 - ▶ vastuu -60
 - ▶ josta laskennallinen verosaaminen 12 (20 % * 60)
 - ▶ laskennalliset verosaamiset yhteensä **22**
- ▶ Laskennallinen verovelka käyvän arvon kohdistamisesta
 - ▶ rakennukset +200
 - ▶ josta laskennallinen verovelka 40 (20 % * 200)

Lisäksi konsernitilinpäätökseen

- ▶ taseen poistoeron sisältämä laskennallinen verovelka (jaetaan konsernitp:ssä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan)
 - ▶ poistoero +50
 - ▶ josta laskennallinen verovelka 10 (20 % * 50)
- Hankintamenolaskelman kohdistuksista syntyvät laskennalliset verosaamiset 22 ja verovelat 40; kuitenkin
- Konsernitaseen laskennalliset verovelat yhteensä 50 (40+10)

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

► Hankintamenon määrittäminen

Kauppakirjan mukainen kauppahinta	3 500
Asiantuntijakulut	200
<u>Varainsiirtovero (1,6 %)</u>	<u>56</u>
Yhteensä	3 756

Esimerkki hankintamenomenetelmästä

► Hankintamenolaskelma

Hankintahinta	3 756
<u>./ OPO (sis. p-eron opo-osuus)</u>	<u>1 990 (1500+450+50-10)</u>
Konserniaktiiva	1 766
Käyvän arvon kohdistukset	-90
Laskennallinen verosaaminen	-22
<u>Laskennallinen verovelka</u>	<u>40</u>
Konserniliikearvo	1 694

Huom!

Hankintamenolaskelman kohdistuksista syntyvään laskennalliseen verovelkaan ei huomioida hankittavan yhtiön taseen mahdollisesti sisältämästä poistoerosta tulevaa laskennallista verovelkaa. Poistoeron laskennallinen verovelka ei vaikuta konserniliikearvon suuruuteen.

Se huomioidaan ainoastaan osana konsernitaseen erää ”laskennalliset verovelat”.

Harjoituksia hankintamenomenetelmän käytöstä

Laske konserniliikearvon/-reservin määrä:

1. Hankitaan 100 %:n omistusosuus, hankintahinta 2 000 rahaa ja oman pääoman määrä 1 400 rahaa? Tasearvot vastaavat käypiä arvoja.
2. ...samat tiedot, mutta hankittavan yhtiön taseessa on myös kertynyt poistoero 100 rahaa (20 %:n verokannalla)?

Harjoituksia hankintamenomenetelmän käytöstä

Laske konserniliikearvon/-reservin määrä:

3. Hankitaan 80 %:n omistusosuus, hankintahinta 3 500 rahaa ja oman pääoman määrä 3 000 rahaa? Tasearvot vastaavat käypiä arvoja.
4. ...samat tiedot, mutta hankittavan yhtiön taseessa on myös kertynyt poistoero 200 rahaa (20 %:n verokannalla)?

Harjoituksia hankintamenomenetelmän käytöstä

Laske konserniliikearvon/-reservin määrä:

5. Pörssiyhtiö hankkii 100 %:n omistusosuuden suomalaisesta pk-yrityksestä, hankintahinta 2 500 rahaa ja oman pääoman määrä 2 000 rahaa. Käyttöomaisuuden tase-arvo on 800 rahaa, mutta käypä arvo on 200 rahaa enemmän. Muuten tasearvot vastaavat käypiä arvoja.
6. ...samat tiedot, mutta hankittavalla yhtiöllä on lisäksi taseeseen aktivoimattomia aineettomia oikeuksia 200 rahaa ja vastuita 150 rahaa.

Osakkuusyhtiöiden yhdisteleminen



Osakkuusyhtiö

- ▶ Konserniin kuulumaton yritys, mutta omistusosuuden kautta ko. yhtiöön on olemassa pysyvä yhteys ja yrityksellä on liiketoiminnallinen vaikutus konserniin
 - ▶ Näytöksi riittää yli 20 %:n omistusosuus (konsernin omistusosuus 20-50 %)
 - ▶ Osakkuusyhtiössä on huomattava vaikutusvalta, mutta ei määräysvaltaa
 - ▶ Nykyisessä laissa painotetaan edellistä edemmän ns. käytännön tosiseikkoja, jotka edellyttävät johdon harkintaa (osakkuusyhtiökäsittely voi tällöin tulla kysymykseen myös tilanteessa, että omistetaan alle 20 %).
- ▶ Hankintameno, hankinta-ajankohta ja omistusosuus määritellään samalla tavalla kuin tytäryhtiössä

Osakkuusyhtiö

- ▶ Osakkuusyhtiön tuloslaskelma ja tase eivät sisälly kokonaisuutena konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen, vaan yhdistelyssä käytetään **pääomaosuusmenetelmää**. Siinä konsernin taseen varoissa esitetään rivillä *Osuudet osakkuusyhtyksissä* konsernin osuus osakkuusyhtiön omasta pääomasta sekä kohdistettu että kohdistamaton konserniaktiiva tai –passiiva
- ▶ Konsernin osuus osakkuusyhtiön tuloksesta ja poistot konserniaktiivasta tai konsernireservin tuloutukset esitetään konsernin tuloslaskelmassa rivillä *Osuus osakkuusyhtysten voitosta*
- ▶ Erillisyhtiössä osakkuusyhtiön hankintameno esitetään taseen pysyvissä vastaavissa *Osuudet omistusyhteisyhtyksistä* –kohdassa
- ▶ Konsernitilinpäätöstä **ei laadita, jos yritys omistaa vain osakkuusyhtiöitä**

Osakkuusyhtiö

- ▶ Hankintamenolaskelmassa hankintamenoa (osakkeiden tasearvoa) verrataan osakkuusyhtiön hankinta-ajankohdan omistusosuutta vastaavaan omaan pääomaan
- ▶ Hankintameno > oman pääoman osuus → konserniaktiiva
- ▶ Hankintameno < oman pääoman osuus → konsernipassiiva
- ▶ Konserniaktiiva ja –passiiva kohdistetaan tytäryhtiöhankinnan tavoin varoille ja veloille
 - ▶ Kohdistuksia ei kuitenkaan kirjata taseessa ko. omaisuuserille tai veloille, vaan koko käyvän arvon kohdistus esitetään osana osakkuusyhtiöiden tasearvoa. Myös konserniliikearvo ja –reservi esitetään osana osakkuusyhtiöiden tasearvoa

Osakkuusyhtiö

- ▶ Konzernin omistusosuutta vastaava osuus osakkuusyhtiön tuloksesta (voitto/tappio) yhdistellään konserniin hankintahetkestä alkaen ja myyntihetkeen asti
- ▶ Vastakirjauksena osuus voitosta kasvattaa osakkuusyhtiöosakkeiden tasearvoa konsernissa rivillä *Osuudet osakkuusyhtiöissä* ja osuus tappiosta pienentää tasearvoa
- ▶ Osakkuusyhtiöosakkeiden tappio kirjataan ainoastaan siihen asti kun kirjanpitoarvoa taseessa on jäljellä. Mikäli konserni kuitenkin esimerkiksi osakassopimuksen perusteella vastaa tosiasiallisesti kaikista osakkuusyhtiön tappioista, kirjataan negatiivinen tasearvo konserniin
- ▶ Konzerniliikearvon poisto tai konsernireservin tuloutus esitetään tuloslaskelmassa *Osuus osakkuusyhtiöiden voitosta* –rivillä eikä poistoissa

Osakkuusyhtiö

- ▶ Konserniyritysten osakkuusyhtiöiltä saatujen osinkojen eliminointi pienentää tuloslaskelman osinkotuottoja ja vastakirjaus pienentää osakkuusyhtiöosakkeiden tasearvoa rivillä *Osuudet osakkuusyrityksissä*
- ▶ Osakkuusyriytysten ja konserniyritysten väliset sisäiset katteet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, mutta vain konsernin omistusosuutta vastaavalta osalta

Osakkuusyhtiö

- ▶ Esimerkki osakkuusyhtiön hankinnasta
 - ▶ X Oy hankkii 30 % Y Oy:stä
 - ▶ Kauppahinta on 2 000 rahaa ja suoraan kauppaan liittyviä kuluja on yhteensä 500 rahaa
 - ▶ Y Oy:n oma pääoma on hankintahetkellä 4 000 rahaa
 - ▶ Rakennusten tasearvo on 500 rahaa ja käypä arvo 700 rahaa
 - ▶ Muilta osin tasearvot eivät poikkea käyvistä arvoista

Osakkuusyhtiö

▶ Tase hankintahetkellä

Vastaavaa	
Rakennukset	500
Muut erät	4 500
<hr/>	
Yhteensä	5 000

Vastattavaa	
OPO	4 000
VPO	1 000
<hr/>	
Yhteensä	5 000

▶ Hankintahetken tase käyvin arvoin

Vastaavaa	
Rakennukset	700
Muut erät	4 500
<hr/>	
Yhteensä	5 200

Vastattavaa	
OPO	4 000
VPO	1 000
<hr/>	
Yhteensä	5 000

- ▶ Käyvän arvon kohdistus →
 $(700 - 500) * 30\% = 60$

Osakkuusyhtiö

▶ Hankintamenon määrittäminen 30 % osuudelle:

▶ Kaupparahinta:	2 000
▶ <u>Kulut:</u>	<u>500</u>
▶ Yhteensä	2 500

▶ Hankintamenolaskelma

▶ Hankintameno	2 500
▶ Oma pääoma 30 %	1 200 (= 4 000 * 30 %)
▶ Konserniaktiiva	1 300
▶ Käyvän arvon kohdistus	-60 (= (700 – 500) * 30 %)
▶ <u>Laskennallinen verovelka</u>	<u>+12 (= 60 * 20 %)</u>
▶ Lopullinen konserniliikearvo	1 252

Osakkuusyhtiö

► Konsernin tase hankinnan jälkeen

	X Oy	Y Oy	Elim.	Konserni
Vastaavaa				
Osakkuusyrietykset	2 500	0	0	2 500
Muut varat	1 500	0	0	1 500
VASTAAVAA	4 000	0	0	4 000
Vastattavaa				
OPO	2 000	0	0	2 000
VPO	2 000	0	0	2 000
VASTATTAVAA	4 000	0	0	4 000

- Käyvän arvon kohdistukset, laskennallinen verovelka sekä kohdistamaton konserniliikearvo sisältyvät osakkuusyhtiöosakkeiden tasearvoon (2 500), koska osakkuusyhtiö yhdistellään yhdellä rivillä ja konserniin ei synny eliminointikirjauksia.
-

Yhteisyritykset

- ▶ Osakkuusyrityksen erityistapaus
- ▶ Yritys, jonka omistajat hallitsevat yhdessä
 - ▶ Omistusosuuden **ei tarvitse** olla 50-50
 - ▶ Se voi olla myös useamman omistajan erisuuruisilla osuuksilla hallinnoitu yhteisyritys, jossa omistajat hallinnoivat yhtiötä **tosiasiallisesti ja jatkuvasti** yhdessä
- ▶ Yhdistellään konserniin pääsäännön mukaan **suhteellisella menetelmällä** = rivi riviltä omistusosuuden mukaisiin osuuksiin
 - ▶ Vähemmistöosuutta ei tällöin eroteta erikseen
 - ▶ Laskentaperiaatteet yhtenevät konsernin kanssa
- ▶ Jos konsernilla on useita yhteisyrityksiä, yhdistelymenetelmä voi poiketa yhteisyrityksittäin toisistaan → olennaista yhdistellä tilikaudesta toiseen samalla menetelmällä

Yhteisyritykset

- ▶ Mahdollinen konserniaktiiva ja –passiiva kohdistetaan tytäryhtiön hankintamenolaskelman mukaisesti yhtiön omaisuuserille konsernin omistusosuutta vastaavalle määrälle
- ▶ Mahdollinen konserniliikearvo/-reservi esitetään taseessa vastaavissa erissä kuin tytäryhtiöiden hankinnasta syntynyt konserniliikearvo ja -reservi

Yhteisyritykset

- ▶ Esimerkki suhteellisen menetelmän soveltamisesta
 - ▶ Z Oy:n omistus- ja ääniosuus YY Oy:stä 50 %
 - ▶ Osakkeet hankittiin 1.1.2XXX
 - ▶ Hankintameno oli 5 000
 - ▶ YY Oy:n hankinta-ajankohdan oma pääoma oli 7 000 ja kertynyt poistoero 1 000

Yhteisyritykset

▶ Hankintamenolaskelma:

▶ YY:n osakkeiden hankintameno	5 000
▶ YY:n vastaava oma pääoma (50 %/ 7 000)	-3 500
▶ <u>Osuus YY:n kertyneestä poistoerosta (50 %/80 %* 1000)</u>	<u>-400</u>
▶ Konserniaktiiva	1 100
▶ <u>Kohdistukset</u>	<u>0</u>
▶ Konserniliikearvo	1 100

- ▶ Jos varsinaisia kohdistuksia ei ole, koko jäljelle jäävä summa on konserniliikearvoa
- ▶ Poistoeron laskennallinen verovelka huomioidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa osana koko konsernin laskennallisia veroja

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.

© 2019 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