

Konsernilaskenta

Konsernirakenteen muutokset



Edellisen luennon kertaus

- ▶ Poistoero
 - ▶ EVL:n mukaisesti verotuksessa ei voi vähentää suurempaa veroa kuin mitä kirjanpidossa vähennetty
 - ▶ Käytännössä kirjanpidon ja verotuksen välillä oleva ero poistolaskennassa ero tulee siten kirjattavaksi poistoeron kautta
- ▶ Konsernitilinpäätöksessä poistoeroa ei esitetä, sillä konserni ei ole verotuksen subjekti
 - ▶ Taseeseen (erillistilinpäätöksessä) kertynyt poistoero jaetaan OPO:on ja laskennalliseen verovelkaan
 - ▶ Päätyneen tilikauden tuloslaskelmalla (erillistilinpäätöksellä) näkyvä poistoeron muutos jaetaan laskennallisen tilikauden tulokseen ja laskennalliseen verovelkaan

Edellisen luennon kertaus

- ▶ Laskennalliset verot
 - ▶ Kirjataan vain väliaikaisista verotuksen ja kirjanpidon eroista
 - ▶ Laskennallinen verovelka ei ole todellinen verovelka verottajalle, vaan puhtaasti kirjanpitotekninen erä
 - ▶ Perusteena käytetään voimassaolevaa yritysverokantaa

Konsernirakenteiden muutokset

- ▶ tytäryrityksen myyminen
- ▶ sulautuminen ja jakautuminen
- ▶ purku

Yleistä konsernin sisäisistä yritysjärjestelyistä

- ▶ Konserni on kuin yksi yritys: ainoastaan konsernin ulkopuolisilla muutoksilla on merkitystä.
- ▶ Konsernin sisäisillä muutoksilla, kuten kokonaan omistetun tytäryrityksen sulautumisella tai purkautumisella, ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.
 - ▶ Poikkeuksena kuitenkin esimerkiksi ulkomaisen tytäryrityksen purkamisessa realisoituva muuntoero.
- ▶ Mikäli yritysjärjestelyn osapuolina on konsernin ulkopuolinen taho, kyseessä on konsernin ulkoinen tapahtuma eikä ulkoisten rakennejärjestelyjen vaikutusta konsernin tulokseen ja taseeseen eliminoida.
 - ▶ Myyntivoitto konsernin ja myyvän yrityksen kannalta poikkeaa kuitenkin usein toisistaan ja tämän vuoksi myyntivoittoa/-tappiota tulee oikaista konsernitilinpäätöksessä.

Yleistä konsernin sisäisistä yritysjärjestelyistä

KILAN YLEISOHJE KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

- ▶ Konsernin oma pääoma voi lähtökohtaisesti lisääntyä tai vähentyä edellisen konsernitilinpäätöksen osoittamasta omasta pääomasta vain samoista syistä kuin konserniyritysten tilinpäätöksissä eli
 - ▶ tilikauden tuloksella,
 - ▶ konsernin ulkoisella voitonjaolla,
 - ▶ Arvonkorotuksella,
 - ▶ emoyrityksen oman pääoman maksullisella korotuksella.
- ▶ Lisäksi muutoksia voivat aiheuttaa muuntoerot.

Yleistä konsernin sisäisistä yritysjärjestelyistä

KILAN YLEISOHJE KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESTA

- ▶ Konsernirakenteen muutosten yhteydessä konsernin oman pääoman tulee jatkua siten, että konsernirakenteen ulkoisista muutoksista, kuten tytäryrityksen myynnistä, esitetään konsernituloslaskelmassa vain niiden vaikutus konsernin omaan pääomaan.
- => Vältetään esittämästä jo aikaisempina tilikausina konsernituloksessa esitettyjä eriä toistamiseen myyntivoittona tai –tappiona.

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Emoyritys myy tytäryrityksen osakkeet/osuudet:
 - ▶ emon tuloslaskelman voittona/tappiona osakkeiden tai osuuksien myyntihinnan ja osakkeiden/osuuksien kirjanpitoarvon erotus.
- ▶ Konserni myy tytäryritykseen liittyvät varat ja velat:
 - ▶ myyntivoitto = myyntihinta vähennettynä myydyn yhtiön nettovaroilla.
- ▶ Emoyrityksen ja konsernin myyntivoitto poikkeavat usein toisistaan:
 - ▶ konsernitilinpäätökseen tehtävä tarpeelliset eliminoinnit/oikaisut.

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Eroja erillisyrittäjän ja konsernin myyntituloksiin aiheuttavat esimerkiksi:
 - ▶ myydyn tytäryrityksen hankinnan jälkeiset voitot ja tappiot
 - ▶ sisäisten katteiden realisoituminen (vaihto- ja käyttöomaisuus)
 - ▶ myydyn tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerille mahdollisesti kohdennettu konserniaktiiva ja –passiiva sekä niistä tehdyt poistot ja vähennykset
 - ▶ konserniliikearvo ja siitä tehdyt poistot
 - ▶ muuntoerot
 - ▶ tytäryrityksen osakkeista tehdyt arvonalennukset
 - ▶ tytäryrityksen yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennalliset verovelat ja –saamiset konsernitilinpäätöksessä

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Konsernin myyntivoitto lasketaan myyntihetken taseen mukaan.
- ▶ Konsernitilinpäätöstä laadittaessa osakkeet ja osuudet omistaneen yrityksen tuloslaskelmaan merkittä myyntivoittoa tai –tappiota oikaistaan vastaamaan konsernin kannalta laskettua myyntivoiton tai –tappion määrää.
- ▶ Myydyn tytäryrityksen tuloslaskelma sisällytetään konsernituloslaskelmaan myyntihetkeen asti.
 - ▶ Tuloslaskelman osoittama tulos merkitään vastakkaismerkkisenä samalle tuloslaskelman riville kuin myynnistä syntynyt voitto tai –tappio.
 - ▶ Tytäryrityksen myyntivoiton tai –tappion määräksi muodostuu tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien myyntihinta vähennettynä tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerien konsernitasearvojen erotuksella myyntihetkellä.
 - Jos tytäryrityksen tuloslaskelman merkitys on konsernin kannalta vähäinen, se voidaan jättää yhdistelemättä myyntitilikaudelta.
 - ▶ Konsernin myyntivoitto/-tappio lasketaan edellisen konsernitaseen arvojen perusteella.
- ▶ Mikäli tytäryritys myydään osissa, laskenta tapahtuu vastaavalla tavalla ja myyntivoitto lasketaan myytyyn osuuteen perustuen.

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Kun tytäryritys myydään konsernin ulkopuolelle, siirtyvät kyseiseen tytäryritykseen liittyvät varat ja velat pois konsernista.
 - Aiemmin eliminoituneet katteet ja laskennalliset verot realisoituvat.
 - Tytäryrityksen myynti tulouttaa vaihto- ja käyttöomaisuuteen sisältyvät sisäiset katteet ja kasvattaa konsernin myyntivoittoa emoyhtiön myyntivoittoon verrattuna.

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Sellaisen ulkomaisen tytäryrityksen myynti, jonka tilinpäätöstä ei laadita euroissa, poikkeaa suomalaisen tytäryrityksen myynnistä muuntoerojen osalta.
 - Tytäryrityksen muuntoerot realisoituvat eli ne joko kasvattavat tai pienentävät konsernin saamaa myyntivoittoa.
 - Käytännössä myydystä tytäryhtiöstä kirjattu muuntoero realisoituu tulosvaikutteiseksi eräksi.

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

- ▶ A Oy perusti tytäryhtiön T Oy (omistus 100 %) 1.1.2017 sijoittamalla siihen osakepääomaa 10 000.
- ▶ Vuonna 2017 T Oy teki voittoa 1 250.
- ▶ A Oy päätti myydä T Oy:n 1.1.2018. Ostaja oli valmis maksamaan T Oy:stä 14 000 sen tulevaisuuden näkymiin perustuen. T Oy:n tulosta 1.1.2018 ei huomioitu myyntitilikaudelta konsernin kannalta epäolennaisena.

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

► Emoyhtiön kirjaama myyntivoitto

Myyntihinta	14 000
./. Osakkeiden kp-arvo	<u>10 000</u>
Voitto	4 000

► Konsernin kannalta myyntivoiton määrä on seuraava

Myyntihinta	14 000
./. Nettovarat 1.1.2018	<u>11 250</u> (10 000 + 1 250)
Voitto	2.750

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

► Myynnin vaikutus konsernin tulokseen myyntitilikaudella

Emon myyntivoitto	+4 000
<u>Voitot konsernissa oloaikana</u>	<u>-1 250</u>
Konsernin myyntivoitto	+2 750
<u>Tuloksen yhdistely</u>	<u>-----</u>
Tilikauden tulos konsernissa	+2 750

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tase ennen myyntiä 31.12.2017

	A Oy	T Oy	Eliminoinnit	Konserni
Sijoitukset	10 000	0	-10 000	0
Muut varat	2 500	11 250	0	13 750
Vastaavaa	<hr/> 12 500	<hr/> 11 250	<hr/> -10 000	<hr/> 13 750
Osakepääoma	7 000	10 000	-10 000	7 000
Ed.tk.voittovarat	4 000	0	0	4 000
Tilikauden tulos	500	1 250	0	1 750
Velat	1 000	0	0	1 000
Vastattavaa	<hr/> 12 500	<hr/> 11 250	<hr/> -10 000	<hr/> 13 750

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tulos 1.1.-31.12.2018

	A Oy	T Oy*	Eliminoinnit	Konserni
Liikevaihto	0			0
Liiketoiminnan muut tuotot	4 000		-1 250	2 750
Kulut	0			0
Tulos ennen rah. eriä ja veroja	4 000		-1 250	2 750
Rahoitustuotot	0			0
Verot	0			0
Tulos	4 000		-1 250	2 750

* T Oy:n tulosta 1.1.2017 ei huomioida esimerkissä.

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tase 31.12.2018	A Oy	T Oy*	Eliminoinnit	Konserni
Sijoitukset	0			0
Muut Varat	16 500			16 500
Vastattavaa	16 500			16 500
Osakepääoma	7 000			7 000
Ed. tk. Voittovarot	4 500		1 250	5 750
Tk:n tulos	4 000		-1 250	2 750
Velat	1 000			1 000
	16 500		0	16 500

* T Oy:n tulosta 1.1.2016 ei huomioida esimerkissä.

Esimerkki 1 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

► Konsernin oman pääoman jatkuvuus

1.1.	12 750
Tulos 1 – 12/18	<u>2 750</u>
31.12.	15 500

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

- ▶ A Oy perusti tytäryhtiön T Oy (omistus 100 %) 1.1.2017 sijoittamalla siihen osakepääomaa 10 000.
- ▶ Vuonna 2017 T Oy teki voittoa 1 250.
- ▶ A Oy päätti myydä T Oy:n 31.3.2018. Ostaja oli valmis maksamaan T Oy:stä 14 000 sen tulevaisuuden näkymiin perustuen. T Oy:n tammi-maaliskuun tulos oli 500.

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

▶ Emoyhtiön kirjaama myyntivoitto

Myyntihinta	14 000
./. Osakkeiden kp-arvo	<u>10 000</u>
Voitto	4 000

▶ Konsernin kannalta myyntivoiton määrä on seuraava

Myyntihinta	14 000
./. Nettovarat 31.3.2018	<u>11 750</u> (10 000 + 1 250 + 500)
Voitto	2 250

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

► Myynnin vaikutus konsernin tulokseen myyntitilikaudella

Emon myyntivoitto	+4 000
Voitot konsernissa oloaikana	-1 250
<u>T Oy:n tulos tilikaudelta ennen myyntiä</u>	<u>-500</u>
Konsernin myyntivoitto	+2 250
<u>Tuloksen yhdistely</u>	<u>+500</u>
Tilikauden tulos konsernissa	+2 750

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tase ennen myyntiä 31.12.2017

	A Oy	T Oy	Eliminoinnit	Konserni
Sijoitukset	10 000	0	-10 000	0
Muut varat	2 500	11 250	0	13 750
Vastaavaa	<hr/> 12 500	<hr/> 11 250	<hr/> -10 000	<hr/> 13 750
Osakepääoma	7 000	10 000	-10 000	7 000
Ed.tk.voittovarat	4 000	0	0	4 000
Tilikauden tulos	500	1 250	0	1 750
Velat	1 000	0	0	1 000
Vastattavaa	<hr/> 12 500	<hr/> 11 250	<hr/> -10 000	<hr/> 13 750

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tulos 1.1.-31.12.2018

	A Oy	T Oy	Eliminoinnit	Konserni
Liikevaihto	0	5 000	0	5 000
Liiketoiminnan muut tuotot	4 000	0	-1750	2 250
Kulut	0	-4 250	0	-4 250
Tulos ennen rah.tuottoja ja veroja	4 000	750	-1750	3 000
Rahoitustuotot	1000	0		1000
Tulos ennen veroja	5 000	750	-1 750	4 000
Verot	0	-250	0	-250
Tulos	5 000	500	-1 750	3 750

Huom! T Oy:n tulos on huomioitu vain myyntihetkeen asti eli kaudelta 1.1. - 31.3.2018.

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

Tase 31.12.2018

	A Oy	T Oy	Eliminoinnit	Konserni
Sijoitukset	0	0	0	0
Muut varat	17 500	0	0	17 500
Vastaavaa	17 500	0	0	17 500
Osakepääoma	7 000	0	0	7 000
Ed.tk.voittovarot	4 500	0	1 250	5 750
Tk:n tulos	5 000	0	-1 250	3 750
Velat	1 000	0	0	1 000
Vastattavaa	17 500	0	0	17 500

Esimerkki 2 tytäryrityksen myynnistä – itse perustettu yhtiö

► Konsernin oman pääoman jatkuvuus

1.1.	12 750
Tulos 1 - 12/18	<u>3 750</u>
31.12.	16 500

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Mikäli tytäryhtiö myydäänkin konsernin sisällä konserniyhtiöltä toiselle, syntyy yleensä konsernin sisäinen myyntivoitto tai –tappio.
- ▶ Nämä myyntitulokset on eliminoitava samoin kuin konsernissa sisäisesti syntyneet mahdolliset konserniaktiivat ja –passiivat.
 - ▶ Konsernitilinpäätöksessä on eliminoitava kauppahinnan kohdistukset tase-erille sekä niistä tehdyt poistot.
- ▶ Myyntivoittoa tai –tappiota syntyy, kun konsernin sisäisissä kaupoissa käytetään käyviä arvoja tai muita kirjanpitoarvoista poikkeavia arvoja.

Tytäryrityksen myyminen

- ▶ Ulkomaisen tytäryrityksen myynnissä muistettava huomioida lisäksi omasta pääomasta realisoituva muuntoero, joka vaikuttaa konsernin myyntivoittoon.
- ▶ Mikäli yhtiö onkin hankittu yhtiö, emon myyntivoitto muodostuu osakkeiden hankintahinnan (arvonalentuneen kirjanpitoarvon) ja myyntihinnan erotuksena.
 - ▶ Vastaavasti konsernin myyntivoittoa laskettaessa tulee huomioida vain hankinnan jälkeiset tulokset ja voitonjaot sekä liikearvojen poistot tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta.

Jakautuminen

▶ OYL 17:1 §

- ▶ Osakeyhtiö (*jakautuva yhtiö*) voi jakautua siten, että jakautuvan yhtiön varat ja velat osittain tai kokonaan siirtyvät yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle (*vastaanottava yhtiö*) ja jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat jakautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. Jakautumisvastike saa olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia.
- ▶ Verosääntelystä johtuen jakautumiset ovat usein Suomessa kokonaisjakautumisia – kaikki varat ja velat siirretään yhdelle tai useammalle yhtiölle.

Tytäryrityksen jakautuminen

- ▶ Konzernin sisäinen tapahtuma
- ▶ Vaikutukset hankintamenolaskelmaan:
 - ▶ Ennen jakautumista eliminoidaan vain yksi tytäryhtiö, jakautumisen jälkeen useampi.
 - ▶ Konsernitilinpäätöksen kannalta ainoastaan tekniikka => ei vaikuta lopputulokseen.
 - ▶ Konserniliikearvot ja mahdolliset konsernipassiivat käsitellään kuten ennen jakautumista, mikäli olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia.

Emoyrityksen jakautuminen

- ▶ Emoyrityksen jakautumisessa syntyy yksi tai useampi konserni, joilla sama omistus kuin oli jakaantuneella yhtiöllä.
 - ▶ Syntyvien konsernin omat pääomat yhteensä vastaavat jakautuvan konsernin omaa pääomaa.
 - ▶ Jakautuminen realisoi sisäiset katteet siltä osin kun ne jäävät eri konserneihin.

Tytäryrityksen sulautuminen

- ▶ Tavallisimpia konsernirakenteessa tapahtuvia muutoksia.
- ▶ Tytäryhtiösulautumisessa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastikkeetta emoyritykselle.
- ▶ Fuusio voidaan tehdä myös sisaryhtiösulautumisena <-> varat ja velat eivät siirry emoyhtiölle vaan jollekin toiselle konserniyritykselle.
 - ▶ Mikäli sulautuvassa konserniyrityksessä ei ole vähemmistöomistusta, sulautumiset tehdään useimmiten vastikkeettomina.
- ▶ Sekä tytär- että sisaryhtiösulautumisissa vain konsernin juridinen rakenne muuttuu.
- ▶ Konsernin varoissa ja veloissa ei tapahdu muutoksia, joten fuusioilla ei saa olla vaikutuksia myöskään konsernin tulokseen tai omaan pääomaan.

Tytäryrityksen sulautuminen

- ▶ Konsernisuhteessa emoyritys hallitsee tytäryrityksen omaisuus- tai velkaeriä välillisesti tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistuksen kautta.
 - Sulautumisessa emoyritys ottaa nämä omaisuus- ja velkaerät välittömästi suoraan haltuunsa.
 - Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee noudattaa samoja periaatteita kuin sulautuneen yrityksen käsittelyssä olisi noudatettu, jos sulautumista ei olisi tapahtunut.

Tytäryrityksen sulautuminen

- ▶ Tytäryhtiösulautumisessa fuusiotulos emoyrityksen kannalta on suoraan sulautuvan yrityksen osakkeiden kirjanpitoarvon ja oman pääoman erotus.
 - ▶ Osakkeiden kirjanpitoarvo emon taseessa 1 000 ja sulautuvan yrityksen oma pääoma 600, syntyy fuusiotappiota 400.
 - ▶ Osakkeiden kirjanpitoarvo taseessa 1 000 ja sulautuvan yrityksen oma pääoma 1 400, syntyy fuusiovoittoa 400.

Tytäryrityksen sulautuminen

- ▶ Fuusiotuloksen kirjanpidollinen käsittely:
 - ▶ Riippuu siitä, mistä sen syntyminen on johtunut.
 - ▶ Fuusiotulos voidaan kirjata erillistilinpäätöksessä omaksi eräkseen taseeseen, kohdistaa tase-erille tai kirjata suoraan tulosvaikutteisesti.
- ▶ Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa osakkeiden sijaan eliminoinnin toisena osatekijänä on hankintahetken oma pääoma.

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

► Taustatiedot

- Emoyritys on hankkinut tytäryrityksen koko osakekannan hintaan 1 000 vuoden X0 lopussa. Hankinta-ajankohtana tehty hankintamenolaskelma on seuraava:

Hankintameno		1 000
Hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma		
Osakepääoma	300	
Voittovarot	<u>200</u>	<u>500</u>
Konserniaktiiva		500

Syntynyt konserniliikearvo poistetaan 5 vuodessa.

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

Konsernitilinpäätös ennen fuusiota 31.12.X2

	<i>Emo</i>	<i>Tytär</i>	<i>Eliminoinnit</i>	<i>Kons.liike- arvon poistot</i>	<i>Konserni</i>
Konserniliikearvo	0	0	500	-200	300
Osuudet saman konsernin yrityksissä	1000	0	-1000	0	0
Muut vastaavat	2000	1400	0	0	3400
VASTAAVAA YHTEENSÄ	3000	1400	-500	-200	3700
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	300	-300	0	1000
Edellisten tilikausien voitto	0	550	-200	-200	150
Vieras pääoma	2000	550	0	0	2550
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	3000	1400	-500	-200	3700

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

Kun tytäryritys fuusioidaan emoyritykseen 1.1.X3, syntyy seuraava fuusioerotus:

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

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

Oletus: fuusio on emoyrityksen ainoa liiketapahtuma vuonna X3. Fuusiotilin päätös olisi siten ilman eliminointeja seuraava:

	Emo	Tytär A	Eliminoinnit	Konserniliikearvon poistot	Konserni
Liiketoiminnan muut kulut	-150	0	0	0	-150
Konserniliikearvon poisto	0	0	0	0	0
Tilikauden tulos	-150	0	0	0	-150
Konserniliikearvo	0	0	0	0	0
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0	0	0	0	0
Muut vastaavat	3400	0	0	0	3400
VASTAAVAA YHTEENSÄ	3400	0	0	0	3400
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	0	0	0	1000
Edellisten tilikausien voitto	0	0	0	0	0
Tilikauden voitto (tappio)	-150	0	0	0	-150
Vieras pääoma	2550	0	0	0	2550
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	3400	0	0	0	3400

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

- ▶ Kun verrataan konsernitilinpäätöstä ennen ja jälkeen fuusion, havaitaan että
 - ▶ tuloslaskelmassa on 150 suuruinen fuusiotappio.
 - ▶ Konsernin sisäinen liiketapahtuma, joka tulee eliminoida.
 - ▶ tytäryrityksen poistamaton konserniliikearvo 300 on poistunut konsernitaseesta.
 - ▶ Palautetaan tilanne ennalleen, mikäli tytäryritykseen liittyvät tulonodotukset ovat edelleen olemassa.
 - ▶ tytäryrityksen kerryttämät voitot (350) ja liikearvosta tehdyt poistot (-200) ovat poistuneet.
 - ▶ Palautetaan tilanne ennalleen.
 - ▶ tehdään konsernin kannalta alkuperäisestä konserniliikearvosta tilikauden poisto 100 – pienentää vastaavasti jäljellä olevan konserniaktiivan määrää.

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

- ▶ Oikaisuviennit konsernitilinpäätökseen ovat seuraavat:

Konserniliikearvo
300

Liiketoiminnan muut kulut
150

Konserniliikearvon poistot
100

Edellisten tilikausien voitto
150

Konserniliikearvo
100

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

Tase fuusion jälkeen 31.12.X3 oikaisukirjaukset huomioiden

	<i>Emo</i>	<i>Tytär A</i>	<i>Oikaisu 1</i>	<i>Oikaisu 2</i>	<i>Konserni</i>
Muut tuotot/kulut	-150	0	150	0	0
Konserniliikearvon poisto	0	0	0	-100	-100
Tilikauden tulos	-150	0	150	-100	-100
Konserniliikearvo	0	0	300	-100	200
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0	0	0	0	0
Muut vastaavat	3400	0	0	0	3400
VASTAAVAA YHTEENSÄ	3400	0	300	-100	3600
Oma pääoma					
Osakepääoma	1000	0	0	0	1000
Edellisten tilikausien voitto	0	0	150	0	150
Tilikauden voitto (tappio)	-150	0	150	-100	-100
Vieras pääoma	2550	0	0	0	2550
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	3400	0	300	-100	3600

Esimerkki tytäryrityksen sulautumisesta

- ▶ Jos emoyritys olisi jaksottanut fuusiotappion poistamisen useammalle vuodelle, kohdistettaisiin oikaisut vastaavasti aktivoituun fuusiotappioon ja siitä tehtyihin poistoihin.
- ▶ Mahdollisten käyttöomaisuus-/vaihto-omaisuuskatteiden eliminointeja jatketaan aikaisempaan tapaan.

Tytäryrityksen purku

- ▶ Nettovarallisuus siirtyy käyvin arvon vastaanottavalle yhtiölle.
- ▶ Purkaminen on konsernin sisäinen tapahtuma:
 - ▶ Sillä ei saa olla vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.
 - ▶ Purkutulos ja sen seuraukset puretaan.
- ▶ Vastaanottaneen yrityksen taseeseen käypiin arvoihin siirtyneet varat ja velat palautetaan konsernitilinpäätöksessä konsernin kirjanpitoarvoihin ja mahdollinen purkuvoitto tai –tappio eliminoidaan konsernin tilikauden tuloksesta.
- ▶ Purkutilikauden tuloslaskelma sisällytetään konsernituloslaskelmaan.

Tytäryrityksen purku

- ▶ Sisäisten katteiden eliminoinneissa ei tapahdu muutoksia.
 - ▶ Konsernissa vain jatkossa yksi yhtiö vähemmän, joiden välillä sisäisiä liiketoimia.
- ▶ Vastaanottavan yhtiön kirjaama ennakkopakosaaminen tai –velka eliminointava konsernitilinpäätöksessä.
 - ▶ Ei konsernin ulkoinen tapahtuma.

Tytäryrityksen purku

- ▶ Tytäryrityksen purku on rinnastettavissa tytär-yhtiösulautumiseen - kummassakin varat siirtyvät emoyhtiölle.
- ▶ Purussa varat siirtyvät kuitenkin käyvin arvoin, kun sulautumisessa käytetään kirja-arvoja.
- ▶ Koska tytär-yhtiön sulautuminen on konsernin sisäinen tapahtuma, tase-erien arvostus käypiin arvoihin tulee eliminoida samalla tavoin kuin sisäiset katteet.
- ▶ Jos jonkin tase-erän käypä arvo on alhaisempi kuin sen kirjanpitoarvo, tulee kuitenkin käyttää käypää arvoa erän arvostuksessa, jollei kirjanpitoarvoon kirjaamiselle löydy erityisiä perusteluja.

Tytäryrityksen purku

- ▶ Purkutappion/-voiton lisäksi konsernitilinpäätöksestä on palautettava purun vaikutukset konsernitilinpäätökseen sulautumisesimerkin tavoin.
- ▶ Palautettavia eriä ovat
 - ▶ konsernin oman pääoman muutokset,
 - ▶ konserniaktiivan (konserniliikearvon) poistamatta ja konsernipassiivan (konsernireservin) tulouttamatta olevat määrät,
 - ▶ Edellyttäen, että tulonodotukset ovat riittävän perusteltuja.
 - ▶ myös konsernin sisäisten katteiden eliminointia tulee jatkaa purusta huolimatta.

Yhteenvedo konsernirakenteiden muutoksista

- ▶ Konsernitilinpäätöksen tavoitteena esittää konsernin tulos ja tase siten kuin se olisi yksi yritys.
 - Konsernirakenteiden ulkoiset muutokset tulisi näkyä konsernitilinpäätöksessä ikään kuin konserni olisi hankkinut tai myynyt vastaavat omaisuuserät myyvän/ostavan yhtiön osakekaupan sijasta.
 - Konsernin sisäisillä muutoksilla, kuten kokonaan omistetun tytäryrityksen sulautumisella tai purkamisella, ei ole lähtökohtaisesti vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan.
- ▶ Järjestelyt tulee huomioida konsernitilinpäätöstä laadittaessa ja sisäiset yritysjärjestelyihin liittyvät tapahtumat tulee eliminoida/palauttaa vastaamaan tilannetta, jossa kyseisiä yritysjärjestelyjä ei olisi tapahtunut lainkaan.
- ▶ Vastaavasti konsernin ulkoisissa yritysjärjestelyissä konsernitilinpäätös tulee oikaista vastaamaan tilannetta, jossa myynnin kohteena olisikin ollut nettovarallisuus (konsernisuhteen aikana kertynyt) osakemyynnin sijaan.

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 huipputaloutta, 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.

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