

# Konsernilaskenta

Kertausluento 22.5.2019

Juha-Matti Heino ja Anniina Etelämaa

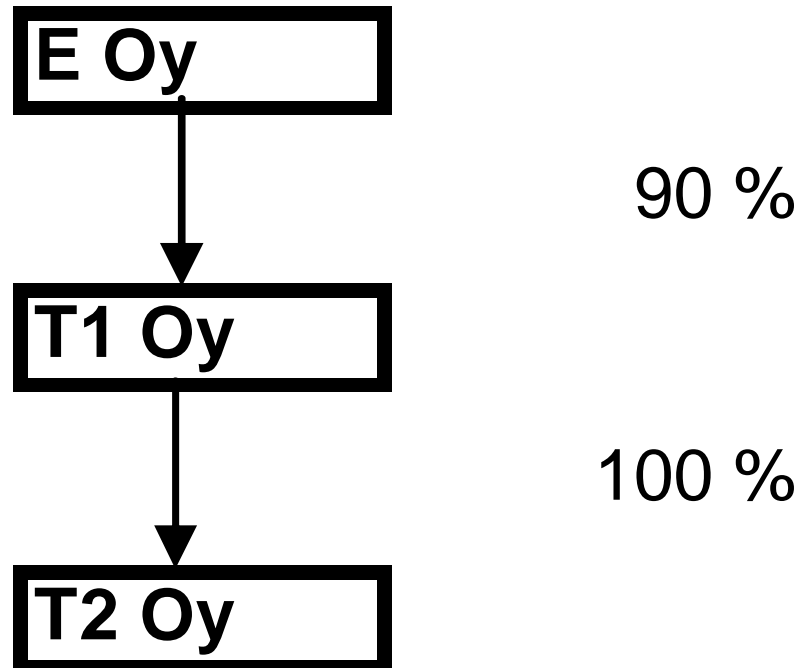


# Konsernirakenteet

# Konsernirakenteet

---

## Alistuskonserni

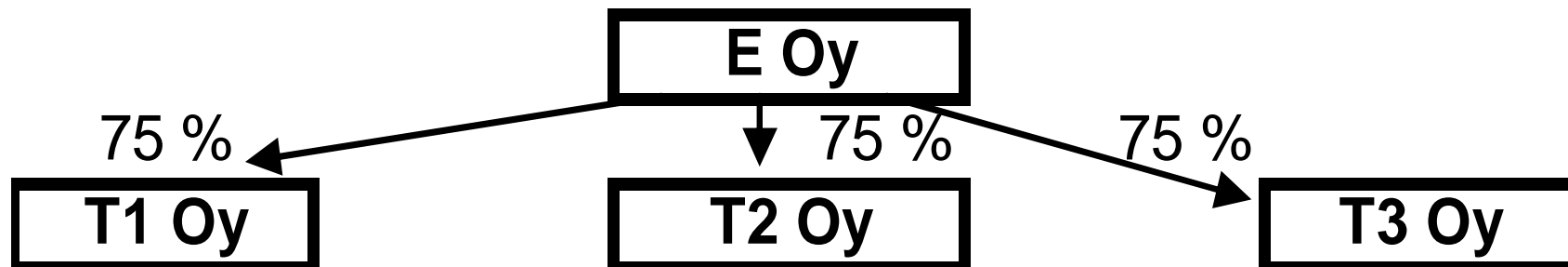


E Oy:llä on välitön määräysvalta T1 Oy:ssä ja välillinen määräysvalta T2 Oy:ssä.

# Konsernirakenteet

---

## Rinnakkaiskonserni

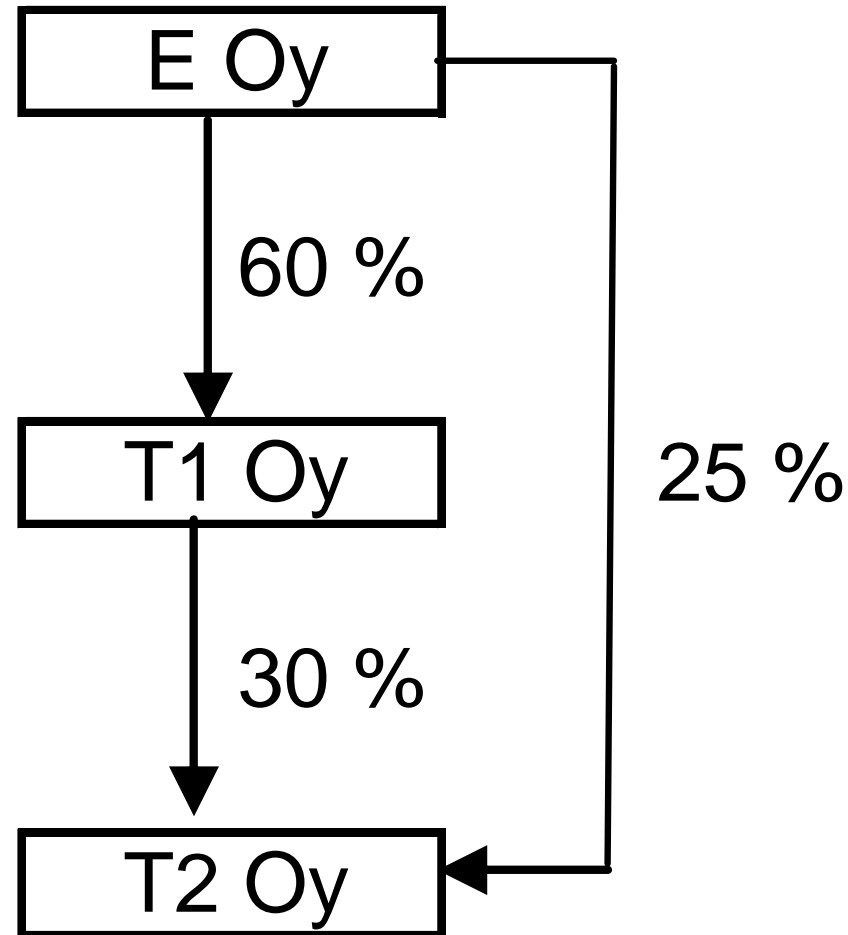


E Oy:llä on välitön määräysvalta T1 Oy:ssä, T2 Oy:ssä ja T3 Oy:ssä.

# Konsernirakenteet

E Oy muodostaa konsernin yhdessä tytäryritystensä T1 ja T2 kanssa, vaikka E Oy:n osuus matemaattisesti laskien on vain 43%:a äänivallasta

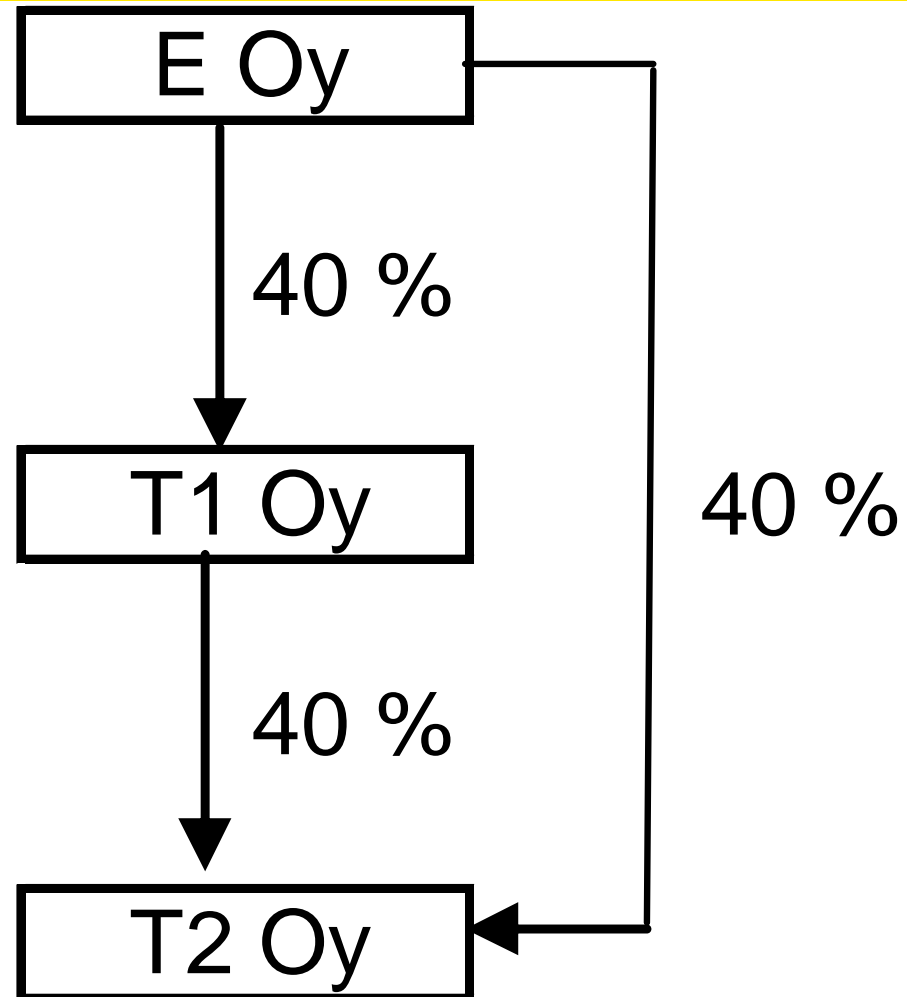
- Koska E Oy:llä on määräysvalta T1 Oy:ssä, sen äänivalta on T2 Oy:ssä todellisuudessa 55%:a (25% + 30%)



# Konsernirakenteet

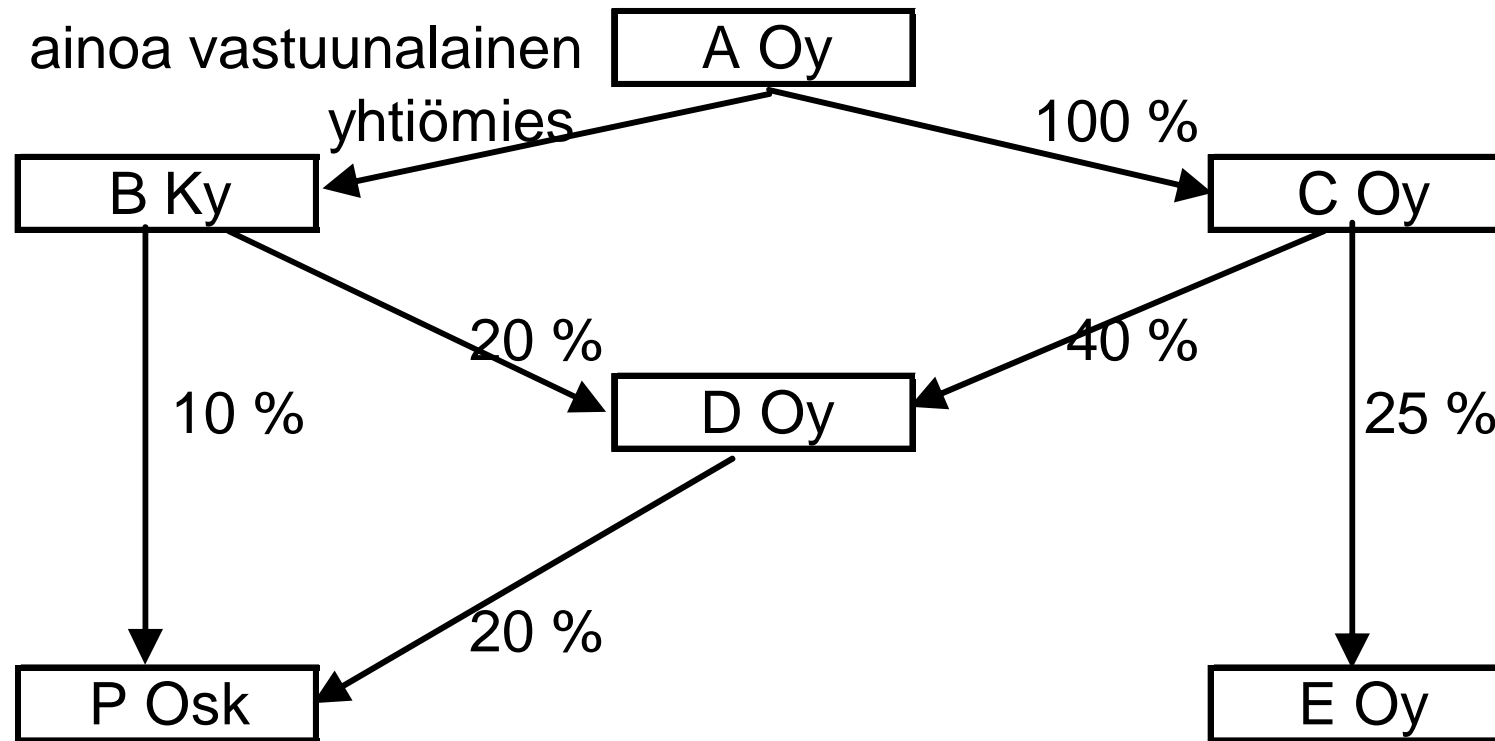
Rakenne ei muodosta konsernia, vaikka matemaattisesti E Oy omistaa 56%:a T2 Oy:stä

- Ei määräysvaltaa T1 Oy:ssä => ei pysty käyttämään T1 Oy:n omistamien T2 Oy:n osakkeiden päätösvaltaa



# Konsernirakenteet

---



A Oy:llä on välitön määräysvalta C Oy:ssä ja B Ky:ssä sekä välillinen määräysvalta D Oy:ssä. Konserniin yhdistellään lisäksi osakkuusyritykset E Oy sekä osuuskunta P.

# Keskinäiset liiketapahtumat



# Sisäisten liiketapahtumien eliminointi

---

- ▶ Konsernitilinpäätöksen tavoitteena esittää konsernin tulos ja taloudellinen asema 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.
  - ▶ Sisäisten erien eliminoinnit tehdään samalla tavalla riippumatta siitä, noudattaako yhtiö IFRS-standardeja vai Suomen kirjanpitolakia.

# Sisäisten liiketapahtumien eliminointi

---

- ▶ Konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminoinnilla ei vaikutusta konsernin tulokseen tai omaan pääomaan.
- ▶ Sisäiset liiketapahtumat eliminoidaan konsernitilinpäätöksessä, koska konsernikokonaisuuden kannalta ne eivät ole toteutuneita transaktioita.
- ▶ Eliminoinneilla ei yleensä ole vaikutusta konsernin tulokseen
  - ▶ Poikkeuksena sisäinen osingonjako ja sisäiset katteet
- Tapahtumat vaikuttavat kuitenkin tuloksen muodostumisesta saatavaan kuvaan

# Konserniavustus

---

- ▶ Konserniavustus mahdollistaa konserniin kuuluvien yhteisöjen välisen tulontasauksen (Laki konserniavustuksesta verotuksessa, 1986/825)
- ▶ Konserniavustus on saajalleen veronalaista tuloa ja antajalleen vähennyskelpoinen kulu, kun seuraavat edellytykset täyttyvät
  - ▶ Vähintään 90% omistusosuus tytäryhtiön osakkeista tai osuuksista
    - ▶ Myös välillinen omistus huomioidaan
    - ▶ Väliomistus/emoyhtiö voi olla myös Suomen ulkopuolella (KHO 1992/537 ja KHO 2004/1525)
    - ▶ Konserniavustus mahdollinen myös suomalaisen yhteisön suomalaisen kiinteän toimipaikan välillä (KHO 2003:79)
- ▶ Konsernisuhteen tulee olla kestänyt koko verovuoden ajan
- ▶ Antajan ja saajan tilikausien tulee päättyä samaan aikaan
- ▶ Antajan ja saajan tulee harjoittaa elinkeinotoimintaa
- ▶ Antaja tai saaja ei saa olla
  - ▶ Talletuspankki
  - ▶ luotto-, vakuutus- tai eläkelaitos

# Poistoeron käsittely konsernitilinpäätöksessä

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Positiivinen ja negatiivinen poistoero:
  - ▶ **Positiivista** poistoeroa syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tehtyt **kokonaispoistot (EVL) ovat suunnitelmapoistoja suuremmat** (ylipoisto).
    - à Kirjataan taseelle
  - ▶ **Negatiivista** poistoeroa (hyllypoisto) syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tehtyt **kokonaispoistot (EVL) ovat suunnitelmapoistoja pienemmät** (alipoisto).
    - à Seurataan taseen ulkopuolella ellei netota kertyneen poistoeron kanssa.

# Poistoero konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Poistoero konsernitilinpäätöksessä:
  - ▶ Konsernitilinpäätöstä laadittaessa poistoero (niin kertynyt kuin tilikaudenkin) puretaan laskennalliseen verovelkaan ja oman pääoman osuuteen.
- ▶ Purkutavat
  - ▶ Mikäli erillisyhtiö (konsernin emoyhtiö) purkaa poistoeron omaan tilinpäätökseensä, niin kaikkien konserniyhtiöiden tulee menetellä samoin ja purkaa omat mahdolliset poistoeronsa erillistilinpäätökseen.
  - ▶ Toinen (ja käytetyin) menetelmä: Erillisyhtiöt eivät pura poistoerojaan erillistilinpäätöksiin, vaan poistoeron purku tehdään ainoastaan konsernitilinpäätökseen.

# Poistoero konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Kertynyt poistoero (avaava tase)
  - ▶ Puretaan avaavan taseen voittovaroihin ja laskennalliseen verovelkaan.
    - ▶ An poistoero 100 %
    - ▶ Per Laskennallinen verovelka 20 %
    - ▶ Per Voittovarot 80 %
  - à Tarkistus: Kertynyt poistoero = 0
- ▶ Tilikauden poistoero (tulosvaikutteinen)
  - ▶ Puretaan tilikauden tuloksen kautta voimassa olevan verokannan mukaan
    - ▶ Poistoeron muutoksen eliminointi 100 % à poistoeron muutos = 0
    - ▶ Laskennallisten verojen muutos 20 %
    - ▶ Loppu (80 %) tuloksen kautta omaan pääomaan

# Laskennalliset verot



# Laskennalliset verot

---

- ▶ Kirjanpitolautakunnan yleisohje laskennallisista veroista annettu 12.9.2006
  - ▶ KILAn yleisohjeen mukaisesti laskennallisten verojen kirjanpitolain mukainen käsittely on yhteneväinen IAS 12 kanssa.
  - ▶ Yleisohje antaa *erillistilinpäätöksen* laatijalle kaksi vaihtoehtoista tapaa esittää laskennalliset verot tilinpäätöksessä.
    1. Omana eränään tuloslaskelmassa ja taseessa
    2. Liitetietona tuloverojen osiossa, jos ne ovat olennaisia, eikä niitä ole merkitty taseeseen
- ▶ Kirjanpidon ja verotuksen välillä on myös pysyviä eroja, jotka kirjataan kirjanpitoon, mutta ne eivät vaikuta verotukseen (tai päinvastoin).
  - ▶ Pysyvistä eroista ei lasketa laskennallisia veroja!
    - ▶ Esim. edustusmenot (50 %) ja verovapaat tulot (esim. fuusiovoitto ja konsernin sisäiset osingot)

# Laskennalliset verot konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Konsernitilinpäätökseen laskennallisia veroja muodostuu:
  1. erillistilinpäätöksiin sisältyvistä laskennallisista verovelosta ja –saamisista.
    - ▶ **Jaksotuseroista** = kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon väliset ajoitukselliset erot, jotka syntyvät yhdellä tilikaudella ja kumoutuvat seuraavalla tai seuraavilla tilikausilla.
    - ▶ **Arvostuseroista** = ero tase-erien kirjanpidollisen jäännösarvon ja verotuksellisen jäännösarvon välillä.
  2. eristä, jotka syntyvät erillistilinpäätösten muuttamisesta konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi.
  3. poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista.
  4. **yhdistelytoimenpiteistä** aiheutuvista eristä.

# 1. Erillistilinpäätökset

---

- ▶ **Jaksottamisesta** johtuvat väliaikaiset erot
  - ▶ Myynti tuloutetaan suoriteperusteella, mutta verotus suoritetaan maksuperusteella (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Vahvistetut tappiot (laskennallinen verosaaminen)
  - ▶ Verotuksessa vähentämätön arvopapereiden arvonalennuskirjaus (laskennallinen verosaaminen)
- ▶ **Arvostamisesta** johtuva väliaikainen ero
  - ▶ Arvonkorotus (laskennallinen verovelka) → ei viedä tuloslaskelmaan
  - ▶ Rahoitusinstrumenttien arvostaminen hankintahintaa korkeampaan käypään arvoon (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Rahoitusinstrumenttien arvostaminen hankintahintaa alempaan käypään arvoon (laskennallinen verosaaminen)

## 2. Laskentaperiaatteiden yhtenäistäminen

---

- ▶ Laskennallisia veroja syntyy konserniyhtiöiden laskentaperiaatteiden harmonisoinnista konsernitilinpäätöksen laadintaa varten.
  
- ▶ Tyypillisiä muutoksia (jaksotus- tai arvostuseroja)
  - ▶ Vaihto-omaisuuden arvostus
  - ▶ Käyttöomaisuuden poistoajat ja -menetelmät
  - ▶ T&K-menojen käsittely ja jaksotus
  - ▶ Rahoitusinstrumenttien arvostaminen

# 3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

---

- ▶ Poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen (esim. jälleenhankintavaraus) muodostaminen edellyttää, että kirjanpidon ja verotuksen kulukirjaukset ovat käytännössä yhtä suuret.
  - ▶ Teknisesti ei siis ole kyseessä kirjanpidon ja verotuksen välinen ero, josta olisi laskettava laskennalliset verot.
- ▶ Jaettava
  - ▶ Oman pääoman osuuteen (voittovaroihin) ja laskennalliseen verovelkaan,
  - ▶ Tilikauden laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.
- ▶ Uuden KPL:n mukaan, jos pienkonserni laatii konsernitilinpäätöksen, niin pitää jatkossa erottaa myös pienkonsernissa poistoero laskennalliseen verovelkaan ja oman pääoman osuuteen.
  - ▶ Aiemmin ollut lievennys, että erottelua ei ole tarvinnut tehdä.

# 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Sisäisten myyntivoittojen (ja tappioiden) eliminointi
  - ▶ Kate tai myyntivoitto (laskennallinen verosaaminen)
- ▶ Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen
  - ▶ Kohdistettu osuus konserniaktiivasta (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Kohdistettu osuus konsernireservistä (laskennallinen verosaaminen)
  - ▶ Kohdistamattomalle osalle (konserniliikearvo/-reservi) ei lasketa laskennallista verovelkaa/-saamista.
- ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden voitot ja tappiot
  - ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden jakamattomat voitot (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden tappiot (laskennallinen verosaaminen)
- ▶ Muuntoerot
  - ▶ Positiivinen muuntoero (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Negatiivinen muuntoero (laskennallinen verosaaminen)
- ▶ Konsernitasolla tehtävät kirjaukset à Esim. rahoitusleasing

**Vähemmistöosuus (KPL)  
Määräysvallattomien osuus (IFRS)**

# Vähemmistöosuuden erottaminen

---

- ▶ Vähemmistöosuus tuloksesta:
  - ▶ Muiden kuin konserniyritysten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen.
  - ▶ Esitetään konsernituloslaskelman viimeisenä eränä ennen tilikauden tulosta.
- ▶ Vähemmistöosuus omasta pääomasta:
  - ▶ Muiden kuin konserniyritysten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet tytäryritysten omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen.
  - ▶ Esitetään konsernitaseessa oman pääoman jälkeen.



# Vähemmistöosuuden erottaminen

---

- ▶ Laskennan pohjana on osakeomistusmäärä, ei äänivalta.
- ▶ Merkitsevää on erilainen oikeus tytäryrityksen tulokseen ja omaan pääomaan.
  - ▶ oikeus vähimmäisosinkoon
  - ▶ mm. yhtiöjärjestyksen perusteella poikkeava oikeus tytäryhtiön varoihin yhtiötä purettaessa

# Vähemmistöosuuden erottaminen

---

- ▶ Vähemmistöosuus erotetaan oikaistusta tuloksesta ja oikaistusta omasta pääomasta.
  - ▶ Ko. tytäryhtiöön kohdistuvat oikaisut, jotka vaikuttavat konsernitulokseen tai tytäryhtiön oman pääoman eriin.
- ▶ Vähemmistöosuudet:
  - ▶ välitön (suora) vähemmistö
  - ▶ välillinen (epäsuora) vähemmistö
  - ▶ kertaantuva vähemmistö

# Ulkomaisten tytäryhtiöiden yhdisteleminen

# Ulkomaisen tytäryhtiön yhdistäminen

---

- ▶ Tilinpäätöksen sisällön yhdenmukaistaminen
- ▶ Tilinpäätöksen muuntaminen Suomen rahaksi
- ▶ Sisäisten liiketapahtumien oikaiseminen
- ▶ Sisällön yhdenmukaistaminen
  - ▶ Yhtenäiset tilinpäätösperiaatteet (KPL 6:4§ 2 mom.)
  - ▶ Tuloslaskelma- ja tasekaavat

# Tilinpäätöserien muuntaminen Suomen rahaksi

---

- ▶ tase-erät muunnetaan Suomen Pankin (EKP) tilinpäätöspäivän kurssiin
- ▶ tuloslaskelmaerät muunnetaan tilikauden keskipäivän kurssiin
- ▶ liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin ne tuloslaskelman ja taseen erät, joihin ne liittyvät
- ▶ myös muut hyvän kirjanpitoavan mukaiset menetelmät (KPL 6:6§)

# Muuntoerot

---

- ▶ Oman pääoman muuntamisen yhteydessä syntyvää kurssieroä nimitetään muuntoeroksi.
- ▶ Konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa syntyvä alkuperäisen hankintahetken ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välinen ero.
- ▶ Hankinta-ajankohdan jälkeen kertyneelle omalle pääomalla syntyy muuntoeroa siitä tilinpäätöksestä lähtien, johon se ensimmäisen kerran sisältyy.

# Muuntoerot

---

- ▶ Keskipurssiero
  - ▶ ero tuloslaskelman ja taseen muuntokursseissa
    - ▶ keskipurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin välillä
  - ▶ tilikauden tulos on erisuuruinen tuloslaskelmassa ja taseessa
  - ▶ keskipurssiero kirjataan konsernitaseen vapaaseen omaan pääomaan.

# KPL Hankintamenolaskelma



# Hankintameno

---

- ▶ KPL:ssa ei ole selkeästi määritelty hankintamenoa käsitettä
- ▶ Hankintameno tulee aina selvittää, kun kyseessä on
  - ▶ perustaminen (tytäryhtiö, osakkuusyhtiö, yhteisyritys) tai
  - ▶ hankinta (tytäryhtiö, osakkuusyhtiö, yhteisyritys).
- ▶ Hankintameno koostuu:
  1. Osakkeiden nimellisarvoa vastaavana osakepääomana sijoitetusta määrästä (perustamisvaihe) tai
  2. Osakkeista maksetusta kauppahinnasta mukaan lukien mahdollisena nimellisarvon ylittävänä ylikurssina osakkeista maksetusta määrästä (markkinahinta).
- ▶ Hankintamenoon tulee lukea myös
  - asiantuntijakulut,
  - varainsiirtoverot ja
  - mahdollinen lisäkauppahinta
    - Lisäkauppahinnan toteutumisen todennäköisyyttä myös arvioitava
    - Esim. sidonnaisuus tulevaisuuden tuloksiin – varovaisuuden periaatteella

# Sisäisen omistuksen eliminointi – hyvä muistaa

---

1. Konsernin sisäinen tytäryritysten osakkaiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta.
  - ▶ Huom! Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennetty poistoero ja verotusperusteiset varaukset (*aiempi KPL:n mukainen termi ”vapaaehtoiset varaukset”*).
  - ▶ Pääsäännön mukaan vähemmistöosuus erotetaan kaikista kohdistuksista
2. Hankintamenomenetelmä
  - ▶ Kirjanpitolain uudistuksen myötä ainoa KPL:n mukainen menetelmä
3. 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.

# Konserniaktiiva ja konserniliikearvo

---

## 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

# Konsernipassiiva ja konsernireservi

---

## Konsernipassiiva

- ▶ Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä ( $\text{hankintameno} - \text{opo} \leq 0$ ), 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.

# Laskennalliset verot ja hankintamenolaskelma

---

- ▶ Hankintataseeseen tehdyistä kohdistuksista lasketaan laskennalliset verovelat ja –saamiset
  - ▶ Vaikuttaa konserniliikearvon määrään
- ▶ Laskennalliset verot tulee huomioida myös taseen ulkopuolisten erien kohdistuksista
- ▶ Poistoeron sisältämä laskennallinen verovelka jaetaan konsernitilinpäätöksessä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan
  - ▶ Poistoeron laskennallinen verovelka ei vaikuta konserniliikearvon määrään.

# IFRS Hankintamenolaskelma

# IFRS Hankintamenon määritelmä

---

## ▶ IFRS 3.37 - 38

- ▶ Hankintameno on vastikkeen kaupan toteutumisajankohdan (the date of exchange) käypä arvo, jonka hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen määräysvallan hankinnan kohteesta.
- ▶ Hankkijaosapuolen liikkeelle laskemat arvopaperit arvostetaan käypään arvoon (at the date of exchange).
- ▶ Hankintaan liittyvät menot kirjataan kuluksi (aikaisemmin sisältyivät hankintamenuon) – ei kuitenkaan oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeellelaskuun liittyviä menoja.

## ▶ IFRS 3.10 -31

- ▶ Yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat arvostetaan hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin
  - ▶ Myös IAS 37:n mukainen ehdollinen velka edellytyksenä, että käypä arvo voidaan määrittää luotettavasti
- ▶ IFRS 5 (held-for-sale) poikkeuksena
- ▶ Määräysvallattomien osuus arvostetaan myös käypään arvoon tai määrään, joka vastaa senhetkisten omistukseen oikeuttavien instrumenttien suhteellista osuutta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden kirjatusta määrästä.

# IFRS Hankittujen varojen ja velkojen kirjaaminen taseeseen

---

- ▶ IFRS:ssä lasketaan ensin hankitun yrityksen käyvät nettovarat, jonka jälkeen voidaan sen perusteella laskea liikearvo. Hankitut varat ja velat tulevat aina käyvin arvoin konsernitilinpäätökseen.
- ▶ Liikearvo = se osa hankintamenosta, joka ylittää hankkijaosapuolen osuuden yksilöitävissä olevien varojen, velkojen ja ehdollisten velkojen käyvästä arvosta kaupan toteutumisajankohtana
- ▶ Liikearvosta (tai aineettomista oikeuksista, joista on taloudellisesti rajoittamaton käyttöikä) ei tehdä vuosittaisia poistoja vaan arvostus tehdään vuosittain IAS 36 mukaan
- ▶ Edulliset kaupat (IFRS 3.34-36) hankkijaosapuolen on kirjattava tästä syntyvä voitto tulosvaikutteisesti hankinta-ajankohtana.



**Keskeisiä eroja IFRS ja  
suomalaisen  
tilinpäätöskäytännön välillä**

# Tilinpäätöksen sisältö

---

## ▶ KPL

- ▶ Tase
  - ▶ Tuloslaskelma
  - ▶ Rahoituslaskelma
  - ▶ Liitetiedot
  - ▶ Toimintakertomus
- à Tulos-orientoitunut
  - à Hankintamenopohjainen
  - à Vahva varovaisuuden periaate, mutta KPL on kuitenkin paljon kirjoittamatonta ”hyvää kirjanpitoa”

## ▶ IFRS

- ▶ Tase
  - ▶ Laaja tuloslaskelma
  - ▶ Laskelma oman pääoman muutoksista
  - ▶ Rahavirtalaskelma
  - ▶ Liitetiedot
- à Tase-orientoitunut
  - à Käypään arvoon pohjaava
  - à Liiallinen varovaisuus on tulosmanipulaatiota, IFRS puitesäännöstö – jokaisella omat tavoitteensa

# KPL vs. IFRS 3

Asia	KPL	IFRS 3
<b>Liikearvon määrittäminen</b>	Hankintamenon ja hankitun oman pääoman välinen erotus on kirjattu liikearvoksi. Konserniaktiivaa tulisi kohdistaa niihin eriin, joista se on syntynyt.	Hankinnan yhteydessä arvostetaan kaikki omaisuuserät käypään arvoon. Hankintahinnan ja ”uudelleen” arvostetun oman pääoman välinen erotus kirjataan liikearvoksi.
<b>Liikearvon kirjaaminen</b>	Kirjataan poistoja suunnitelman mukaan, poistettava suunnitelman mukaan kymmenen vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan.	Ei kirjata poistoja, vuosittain arvonalentumistestin piirissä.
<b>Lisäkauppahinta</b>	Huomioidaan osana kauppahintaa, jos maksu on todennäköinen ja muutokset kirjataan liikearvoa vastaan.	Huomioidaan käypään arvoon ja muutokset kirjataan tuloksen kautta, jos lisäkauppahinta maksetaan rahassa. Omana pääomana maksettavassa ei tapahdu muutoksia.
<b>Transaktiokulut</b>	Kirjataan osaksi hankintamenoa.	Kirjataan kuluksi.
<b>Negatiivinen liikearvo</b>	Tuloutetaan systemaattisesti joko ylimääräisten kulujen realisoitumisen yhteydessä tai varovaisuuden periaatteen mukaisesti tasasuhteisesti.	Edellytetään hankintamenolaskelman tarkistamista – jos ei muutu, niin tuloutetaan kerralla.
<b>Määräysvallattomien omistajien (IFRS)/ vähemmistön osuus (KPL)</b>	Arvostetaan tytäryhtiön omasta pääomasta ilman käyvän arvon kohdistuksia.	Osuus voidaan arvostaa joko kohdistusten jälkeisestä käyvästä arvosta tai omistajille voidaan kohdistaa myös liikearvoa.

# Esimerkkejä lisäkauppahinnasta (IFRS 3)

- ▶ Lisäkauppahinta (Ehdollinen vastike) IFRS 3 mukaisesti
  - ▶ Rahassa maksettava lisäkauppahinta
    - ▶ Muutokset arvioidussa määrässä kirjataan aina tulosvaikutteisesti
  - ▶ Noteerattu osake tai osuus
    - ▶ Arvostetaan käypään arvoon käyttäen hankintahetken osakekurssia. Ei saa arvostaa uudelleen.

Lisäkauppahinta			
Lisäkauppahinnan suoritus tapa	1. Maksetaan rahavaroina	2. Suoritetaan luovuttamalla tietty määrä hankkivan yhteisön osakkeita	3. Lisäkauppahinta on määritelty kiinteänä rahamääränä, joka kuitenkin suoritetaan luovuttamalla tietty määrä hankkivan yhteisön osakkeita, joiden lukumäärä riippuu kyseisen osakkeen arvon kehityksestä
Lisäkauppahinnan luokittelu	Luokitellaan rahoitusvelaksi	Luokitellaan omaksi pääomaksi	Luokitellaan rahoitusvelaksi
Myöhempi arvostaminen	Arvostetaan uudelleen joka tilinpäätöksessä	Ei arvosteta uudelleen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen	Arvostetaan uudelleen joka tilinpäätöksessä

Lähde: IFRS käytännön käsikirja

# Muutokset konsernirakenteissa

# Muutokset konsernirakenteissa

---

Tyypillisiä yritysjärjestelyjä konserneissa

- ▶ Tytäryrityksen myyminen
- ▶ Sulautuminen ja jakautuminen
- ▶ Purku
- ▶ Muut muutokset konsernirakenteissa
  - ▶ Liiketoimintakauppa
  - ▶ Liiketoimintasiirto

# Muutokset konsernirakenteissa

---

- ▶ 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.

# Muutokset konsernirakenteissa

---

- ▶ 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.



# Muutokset konsernirakenteissa

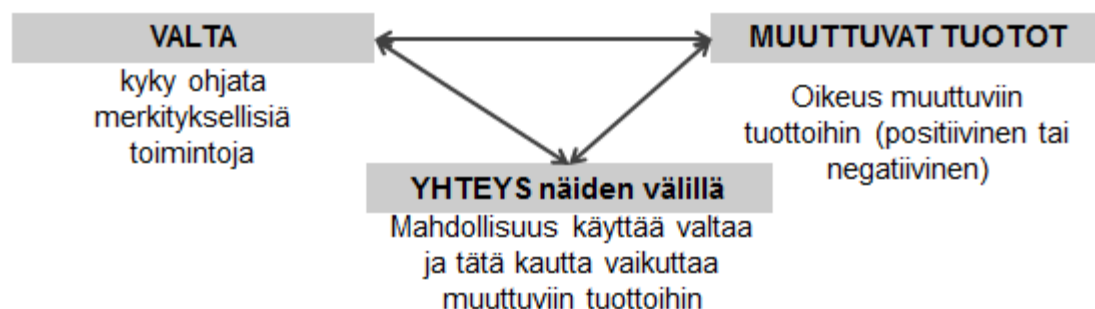
---

- ▶ 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.

# IFRS:n erityispiirteet

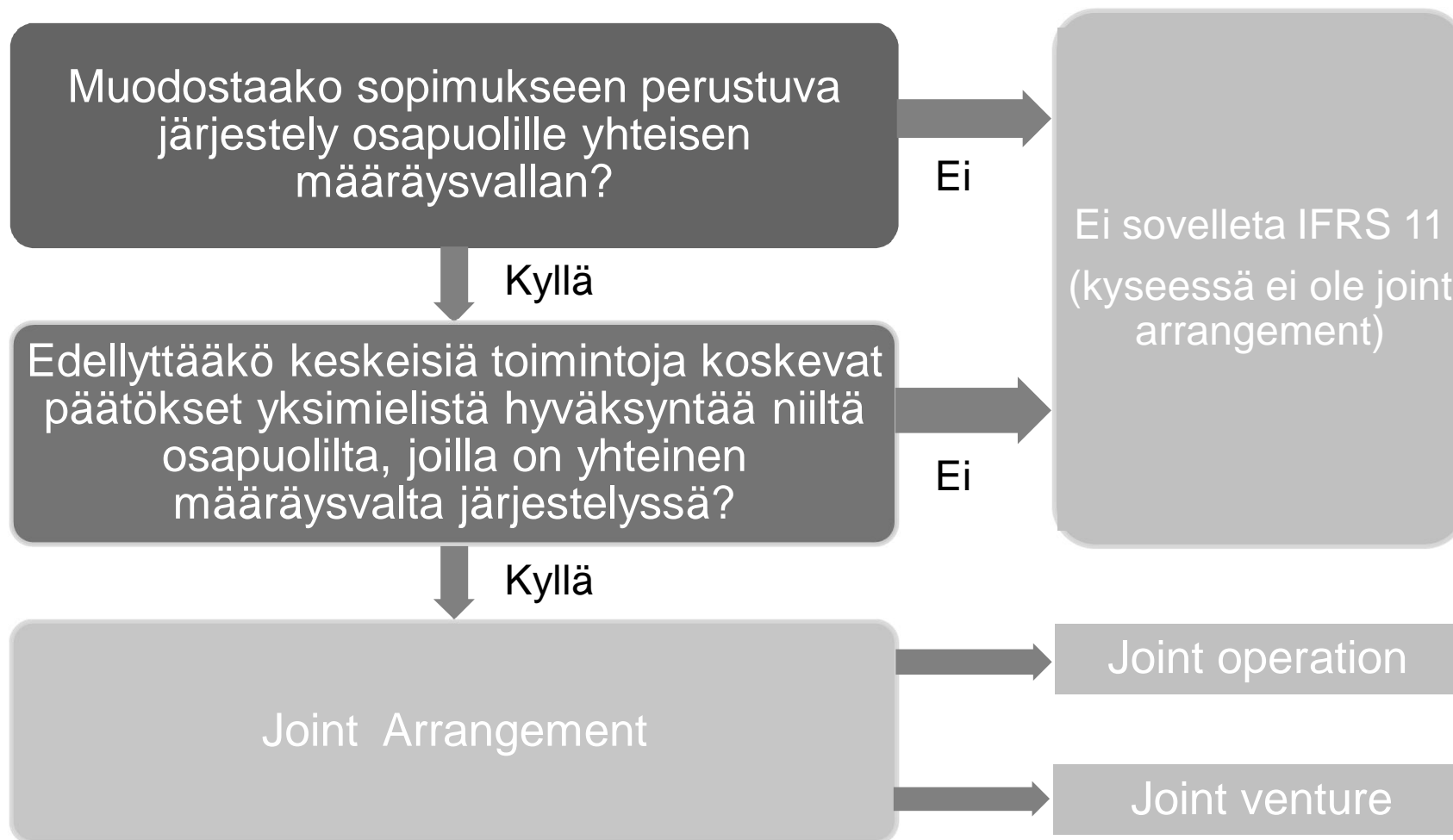
# IFRS 10 Konsernitilinpäätös

- ▶ Standardissa määritellään **määräysvallan periaate** ja esitetään kuinka sitä sovelletaan sen tunnistamiseksi, onko sijoittajalla määräysvalta sijoituskohteessa ja tuleeko sijoituskohde näin ollen yhdistellä sijoittajan konsernitilinpäätökseen
- ▶ Määräysvallan määritelmä:

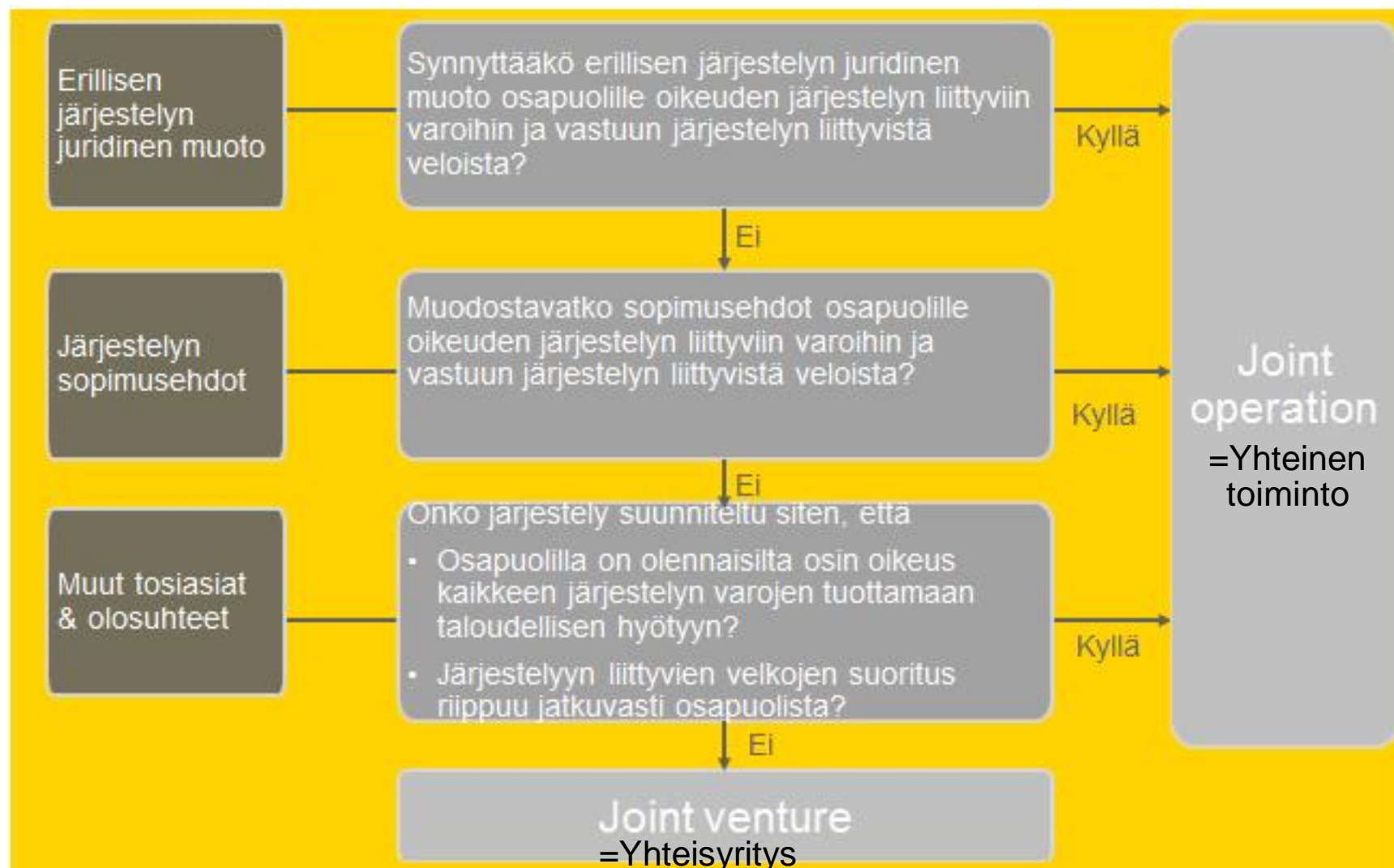


- ▶ Merkitykselliset toiminnot = toiminnot, joilla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon (tarkoitus ja rakenne)
- ▶ Valta = olemassa olevat tosiasialliset ("de facto") oikeudet, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja.
  - ▶ Äänioikeudet, Potentiaaliset äänioikeudet, Oikeus nimittää enemmistö hallituksesta

# IFRS 11 Yhteisjärjestelyt – määritelmä



# IFRS 11 Yhteisjärjestelyt: Yhteinen toiminto vai Yhteisyritys?



# IFRS 5 Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

---

- ▶ **Ns. "Held for sale" -erät**
- ▶ Luokittelun ehtona, että omaisuuserä tai luovutettavien erien ryhmä on
  - ▶ Välittömästi myytävissä
  - ▶ Nykyisessä kunnossaan tavanomaisin myyntiehdoin ja
  - ▶ Myynnin on oltava erittäin todennäköinen
- ▶ Luokittelukriteereiden tulee täytyä ennen raportointijakson päättymistä
- ▶ Myytävänä olevaksi luokitellut erät
  - ▶ merkitään taseeseen kirjanpitoarvoon tai käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla sen mukaan, kumpi näistä on alempi
  - ▶ esitetään erikseen taseessa
- ▶ Lopetettujen toimintojen tulos esitetään erikseen laajassa tuloslaskelmassa

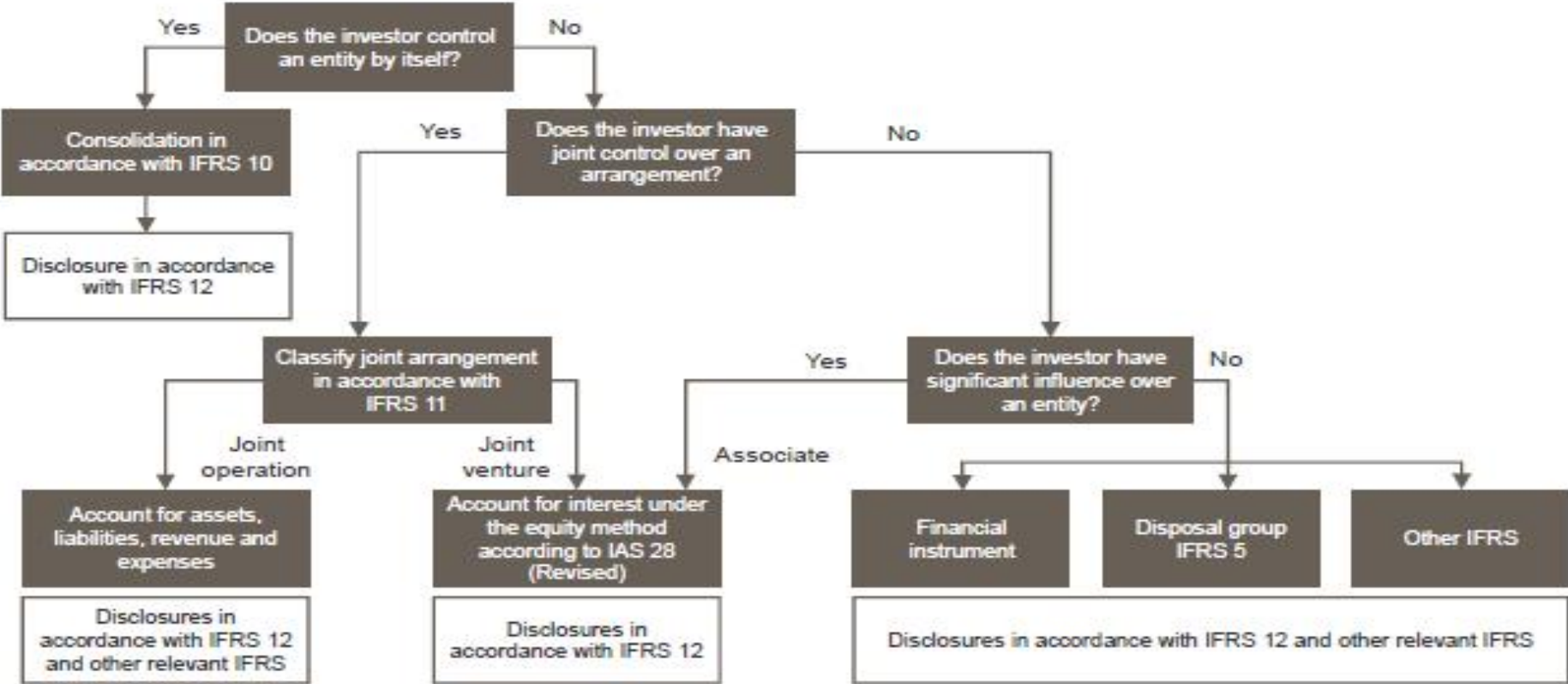
# Muita tärkeitä asioita IFRS-standardeista

---

- ▶ IAS 28: huomattavan vaikutusvallan käsite
  - ▶ Vertaa huomattava vaikutusvalta vs. määräysvalta
- ▶ IAS 1: määrittely siitä, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu
- ▶ IFRS 8: segmentin käsite
- ▶ IFRS 16:
  - ▶ Vuokralle ottaja kirjaa vuokrasopimuksen taseeseen (varaksi ja velaksi) sekä poistot ja korkokulun tuloslaskelmaan
  - ▶ Vuokralle antaja luokittelee vuokrasopimukset rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin
    - ▶ Rahoitusleasing saamiseksi taseeseen ja korkotuotot tuloslaskelmaan
    - ▶ Operatiivisista saadut vuokrat tuloutetaan tasaerinä tai muulla systemaattisella perusteella
- ▶ IFRS 3: ks. erillinen taulukko
  - ▶ Slide 42 (KPL vs. IFRS 3)

# IFRS -standardien vuorovaikutus

Interaction between IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 and IAS 28 (Revised)





# Lopuksi

---

- ▶ **Tentti 27.5.2019**
  - ▶ Uusinnat syksyllä, tiedotetaan myöhemmin
  - ▶ Pääosin soveltavia kysymyksiä kaikilta luentosarjan osa-alueilta
  - ▶ Koostuu keskimäärin viidestä kysymyksestä (voi olla myös a, b, c-osioita), joiden maksimipisteet ovat noin 20 pistettä per kysymys
  - ▶ Jos olet suorittanut harjoituksia, voit korvata yhden tenttikysymyksen keräämilläsi pisteillä
    - ▶ Huom. pisteet voidaan käyttää vapaavalintaisesti kaikissa kolmessa ”kurssiin kuuluvassa” tenttilaisuudessa.
    - ▶ Harjoituspisteillä korvattava tenttikysymys on vapaavalintainen
    - ▶ Tentin etusivulle ”rasti ruutuun” kohtaan käytän harjoituspisteet
- ▶ **Kiitokset aktiivisesta osallistumisesta!!**

Anniina, Kati, Juha-Matti ja Kasper