



KIRKKOHALLITUKSEN YLEISKIRJE

Nro 40/2005  
05.12.2005

- Sisältää:
1. Ohje konsernitaseen laatimisesta
  2. Hallinnollisen kirjanpidon aikaisten pakollisten rahastojen poistaminen taseen omasta pääomasta
  3. Aamu- ja iltapäiväkerhojen toiminnan arvonlisäverollisuus

1. OHJE KONSERNITASEEN LAATIMISESTA

Seurakunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräysvalta jossakin kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Kirkkohallitus on antanut ohjeen konsernitaseen laatimisesta seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä yleiskirjeen nro 30/2003 liitteenä. Kirkkohallituksen virastokollegio hyväksyi em. ohjeen päivityksen 24.11.2005. Päivityksen pääasiallinen peruste on kirjanpitolain muutos 30.12.2004/1336. Sen mukaan entistä pienemmät seurakuntataloudet joutuvat tekemään konsernitaseen, mikäli niillä on määräysvallassa olevia tytäryhteisöjä.

Seurakunnan konsernitaseen tavoitteena on selvittää ne varat, velat ja vastuut, joihin seurakunnalla on omistajuuden tai sopimuksen perusteella määräysvalta, velvoitteita tai vastuuta. Seurakunnalla on velvollisuus laatia konsernitase myös hautainhoitorahastolle, jos päättyneellä tilikaudella ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella rahaston ja sen tytäryhteisöjen osalta yhteenlaskettuna ylittyy vähintään kaksi KPL 3:9,2:ssa luetelluista rajoista.

Seurakunta määrittelee konsernitaseen laadintaperiaatteet, joissa otetaan huomioon olennaisuuden periaate. Seurakunta voi harkita konsernitaseen laatimatta jättämistä, jos tytäryhteisöllä (tai tytäryhteisöillä yhteensä) ei ole merkittävää varallisuutta eikä velkaa eikä merkittäviä vastuusitoumuksia ja jonka (joiden) oma pääoma vastaa seurakunnan taseeseen merkittyä osakkeiden tai osuuksien hankintamenoa. Konsernitase voidaan jättää laatimatta, jos tytäryhteisöjen taseiden yhdisteleminen seurakunnan taseeseen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi seurakunnan taloudellisesta asemasta. Tällöin seurakunta laatii tilinpäätökseen liitetiedon, jossa on tytäryhteisön nimi, kotipaikka, konsernin omistusosuus sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä.

Liitteenä olevaa ohjetta noudatetaan seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä 1.1.2006 alkaen. Seurakunnan tulee ohjeistaa tytäryhteisöjään konsernitaseen laa-

timista varten. Seurakuntien edun mukaista on, että se päättää ennen tilikauden alkua konsernitaseen laatimisperiaatteista ja sen jälkeen sopii tytäryhteisöjen kanssa keskinäisten tilien merkitsemistavoista ja keskinäisten tilien täsmäyttämiskerroista tilikauden aikana.

## 2. HALLINNOLLISEN KIRJANPIDON AIKAISTEN PAKOLLISTEN RAHASTOJEN POISTAMINEN TASEESTA

Kirkkohallituksen vuosina 2002 ja 2003 taloushallinnosta antamien ohjeiden mukaan seurakunnilla ei ole perustetta pitää taseessaan hallinnollisen kirjanpidon aikaisia verontasaus- ja pääomarahastoja. Verontasaus- ja pääomarahastot perustuivat lakiin evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista (25.2.1966/106), pykälään 13 a-17. Em. pykälät on kumottu 27.11.1998/860.

Mikäli seurakunnalla on vielä taseessa hallinnollisen kirjanpidon ajalta verontasaus- ja/tai pääomarahasto, ne puretaan suoraan peruspääomaan ja/tai edellisten tilikausien yli-/alijäämätilille. Hallinnollisen kirjanpidon ajalta olevasta verontasaus- ja pääomarahastosta voidaan myös perustaa uusi yleiskatteinen rahasto/rahastoja, jolle kirkkovaltuusto hyväksyy rahastosäännöt.

Muut mahdolliset oman pääoman rahastot, joilla tarkoitetaan vapaaehtoisia ja yleiskatteisia rahastoja, voidaan purkaa ainoastaan tuloslaskelman kautta rahaston vähennyksenä. Tällaisia yleiskatteisia rahastoja seurakunnassa voi olla lähinnä tulevien investointien rahoittamiseen.

Taseen peruspääoman ja pysyvien vastaavien suhteesta, peruspääoman vahvistamistarpeesta, alijäämän kattamismahdollisuudesta peruspääomaa käyttäen jne. on ohjeet yleiskirjeen 17/2003 liitteenä olevassa tilinpäätöksen laatimisohjeessa. Esimerkkejä taserakenteen tarkastelusta on yleiskirjeen 2/2004 liitteessä 1.

Tilinpäätöstä tehtäessä on aina syytä tarkistaa, onko vastaavaa -puolella olevien rahoitusarvopaperien sekä rahojen ja pankkisaamisten yhteismäärä vähintään yhtä suuri kuin vastattavaa -puolella olevien oman pääoman yleiskatteisten rahastojen, yli-/alijäämien ja varausten summa. Kirkkovaltuusto päättää rahaston perustamisesta ja lakkauttamisesta sekä oman pääoman eri erien välisistä siirroista. Kirkkovaltuuston päätöksen jälkeen kirjanpitoon tehdään päätöksen mukaiset siirrot.

## 3. AAMU- JA ILTAPÄIVÄKERHOJEN TOIMINNAN ARVONLISÄVEROLLISUUS

Verohallituksessa on tehty päätös (21.9.2005/Drno 1190), jonka mukaan kunnan järjestämä koululaisten aamu- ja iltapäiväkerhotoiminta ei ole arvonnlisäverotonta sosiaalihuoltoa. Päätöksen mukaan, kun kunta hankkii palveluja esim. järjestöiltä

ja yhteisöiltä, arvonlisäverollisuus ratkaistaan erikseen kunkin palveluntuottajan osalta. Päätöksen mukaan toimintaa ei ole säädetty sosiaalihuoltolaissa kunnan järjestettäväksi sosiaalihuolloksi ja sen vuoksi sitä ei voi pitää verottomana sosiaalihuoltona.

Useat seurakunnat ovat tehneet sopimuksen kunnan kanssa perusopetuslain edellytysten mukaisesta aamu- ja iltapäiväkerhotoiminnasta. Silloin kunta valvoo ja koordinoi toimintaa, hakee valtionosuuden hankkimalleen toiminnalle ja maksaa seurakunnalle toiminnasta sopimuksen mukaisesti.

Verohallituksen edustajat totesivat kirkkohallituksen edustajille 30.11.2005 käydyssä keskustelussa, että verohallituksen päätös po. toiminnan verollisuudesta ei koske seurakuntia. Näin ollen seurakuntien ylläpitämä lasten aamu- ja iltapäiväkerhotoiminta on arvonlisäverotonta toimintaa kuten tähänkin saakka.

Mahdolliset tiedustelut tähän yleiskirjeeseen liittyen voi osoittaa Maija-Liisa Hietakankaalle, os. etunimi.sukunimi@evl.fi.

KIRKKOHALLITUS

Risto Junttila

Maija-Liisa Hietakangas

**SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN  
KONSERNITASEEN LAATIMINEN**

**Kirkkohallituksen virastokollegio 24.11.2005**

# SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN KONSERNITASEENLAATIMINEN

<b>Sisällysluettelo</b>	1
<b>1. Konsernitasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet</b>	2
1.1. Konsernitaseen tavoite ja sisältö	2
1.2. Seurakuntakonsernin osapuolet	3
1.3. Poikkeukset konsernitaseen laatimiseen	4
<b>2. Laadintaperiaatteet</b>	5
2.1. Konsernitaseen yleiset laadintaperiaatteet ja aikataulu	5
2.2. Poistojen oikaisu yhdistelyssä	6
2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	6
2.4. Konsernirakenteen muutokset	7
2.5. Äänivallan vaikutus yhdistelyyn	7
2.6. Olennaisuuden periaate konsernitasetta laadittaessa	7
<b>3. Konsernitaseen laajuus</b>	8
3.1. Pääsääntö	8
3.2. Poikkeukset tytäryhteisöjen yhdistelemisvelvollisuudesta	8
<b>4. Konsernin sisäisten erien vähentäminen</b>	9
4.1. Yleistä	9
4.2. Konsernin sisäiset saamiset ja velat	9
4.3. Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen	9
<b>5. Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi</b>	10
5.1. Yleistä	10
5.2. Nimellis- eli pariarvomenetelmä	10
5.3. Tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien arvonkorotukset ja arvonalennukset	11
<b>6. Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta</b>	11
<b>7. Konsernitaseen kaava, sen liitetiedot ja yhdistelylaskelmat</b>	12
7.1. Yleistä	12
7.2. Konsernitase ja liitetiedot	12
7.3. Osakkuus- ja yhteisyhteisöjen merkitseminen liitetietoihin	13
7.4. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys	13

## LIITTEET

- Liite 1 Seurakunnan konsernitaseen kaava
- Liite 2 Esimerkki ohjeesta tytäryhteisöille, joiden tase yhdistellään konsernitaseeseen
- Liite 3 Esimerkki kahden tytäryhteisön yhdistelystä seurakunnan konsernitaseeseen
- Liite 4 Esimerkki konsernitaseen liitetiedoista, joihin kerätään tiedot seurakunnan omistuksista tytäryhteisöissä ja muissa yhteisöissä
- Liite 5 Yksinkertainen esimerkki seurakunnan ja yhden tytäryhteisön yhdistelystä seurakunnan konsernitaseeseen

## **Seurakunnan ja seurakuntayhtymän konsernitaseen laatiminen**

Seurakunnalla tarkoitetaan tässä ohjeessa myös seurakuntayhtymää, jollei toisin ole sanottu. Hautainhoitorahaston konsernitase laaditaan samojen periaatteiden mukaan kuin seurakunnan konsernitase. Tätä ohjetta noudatetaan 1.1.2006 alkavasta tilikaudesta lähtien.

Tämä ohje korvaa kirkkohallituksen yleiskirjeessä 30/2003 antaman ohjeen konsernitaseen laatimisesta.

### **1. Konsernitasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet**

#### 1.1. Konsernitaseen tavoite ja sisältö

Seurakunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräysvalta jossakin kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Sen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. (KJ 15:9,4) Seurakuntakonsernin tuloslaskelman ja rahoituslaskelman laatiminen on vapaaehtoista.

Seurakunnan konsernitaseen tavoitteena on selvittää ne varat, velat ja vastuut, joihin seurakunnalla on omistajuuden tai sopimuksen perusteella määräysvalta, velvoitteita tai vastuuta. Konsernitaseen tarkoituksena on myös antaa tietoa konsernin omasta pääomasta sekä ulkopuolisesta omistuksesta tytäryhteisöissä. Konsernitaseen ja sen liitetietojen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta.

Konsernitase laaditaan seurakunnan ja sen tytäryhteisöjen taseiden yhdistelmänä antamaan oikea ja riittävä kuva seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta ikään kuin seurakuntakonserniin kuuluvat yhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Tytäryhteisöjen sekä osakkuus- ja yhteisyhteisöjen tulee antaa kaikki tarvittavat tiedot siten, että seurakunnan on mahdollista laatia konsernitase liitetietoineen säädetyssä ajassa.

Seurakunnan tase ja tytäryhteisöjen taseet yhdistellään rivi riviltä eliminoiden

- konserniyhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat
- konsernin sisäiset olennaiset katteet
- konsernin sisäinen omistus

Ulkopuolisten omistus tytäryhteisöissä merkitään konsernitaseeseen omana eränään.

Konsernitaseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin samat tiedot kuin seurakunnan tilinpäätöksessä taseen liitetietoina. Lisäksi seurakunnan toimintakertomuksessa selostetaan konsernin toiminnan kehittymistä koskevat olennaiset asiat.

Konsernitaseen varmentamiseksi laaditaan tase-erittelyjen tapaan yhdistelylaskelmat, joissa eritellään, miten konsernitase on laadittu seurakunnan ja sen tytäryhteisöjen taseiden yhdistelmänä.

## 1.2. Seurakuntakonsernin osapuolet

Konsernilla tarkoitetaan seurakuntaa sekä sen tytäryhteisöjä. Konsernitaseen laativa seurakunta on konsernin *emoseurakunta*.

Seurakunnan *tytäryhteisöillä* tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, yhdistyksiä ja muita yhteisöjä sekä säätiöitä, joissa seurakunnalla on yksin tai yhdessä muiden seurakuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräysvalta. Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä. Määräysvalta arvioidaan tosiasiallisten olosuhteiden perusteella.

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, kun sillä on:

1. enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen
2. oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1. kohdassa tarkoitettu äänen enemmistö.

Edellä tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta.

Lisäksi kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (KPL 1:5,1-3)

Konsernitase laaditaan seurakunnan määräysvallassa olevasta taloudellisesta kokonaisuudesta. Kirjanpitolain säätämä (KPL 3:3,1) sisältöpainotteisuuden periaate otetaan huomioon, kun arvioidaan, onko seurakunnalla määräämisvalta toisessa yhteisössä. Yhteisöä ei katsota seurakunnan tytäryhteisöksi eikä sen tasetta yhdistellä seurakunnan konsernitaseeseen, vaikka seurakunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksen jäsenistä, kun

- seurakunta ei omista lainkaan yhteisöä eikä seurakunta ole edunsaaja yhteisön toiminnan lopuessa sekä
- seurakunta ei määrää yhteisön periaatteista eikä käytä muutoinkaan tosiasiallisesti määräysvaltaa yhteisössä.

Mikäli seurakunta antaa avustuksia yhdistyksen tai säätiön menojen rahoittamiseksi, mutta seurakunnalla ei ole määräysvaltaa edellä esitetyllä tavalla, yhdistys tai säätiö ei ole tytäryhteisö eikä sen tasetta yhdistellä seurakunnan konsernitaseeseen.

*Osakkuusyhteisö* on emoseurakunnan tai sen tytäryhteisön osittain omistama yhteisö, jossa konsernilla ei ole määräysvaltaa, mutta sillä on huomattava omistusosuus yhteisössä ja huomattava vaikutusvalta yhteisön toiminnan ja rahoituksen johtamisessa. Osakkuusyhteisö on kysymyksessä myös silloin, kun emoseurakunnalla yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisön kanssa taikka tytäryhteisöllä yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on huomattava omistusosuus ja vaikutusvalta toisessa yhteisössä (KPL 1:8,2). Osakkuusyhteisö ei kuulu seurakuntakonserniin. Huomattava vaikutusvalta

merkitsee sitä, että kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön toiminnan ja talouden operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa yhteisössä.

Kirjanpitolain mukaan, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yhteisön osakkeista tai osuuksista sekä vähintään viidesosa ja enintään puolet osittain omistamansa yhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä (KPL 1:8,1). Huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi silloin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi.

Osakkuusyhteisö merkitään konsernitaseeseen vain sen omistuksen hankintamenon perusteella pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin sekä siitä annetaan lisätietoja konsernitaseen liitetiedoissa. Sellaista osakkuusyhteisöä, jota seurakunta tai sen tytäryhteisö omistaa ja jota se hallinnoi seurakunnan konserniin kuulumattoman yhden tai useamman omistajayhteisön kanssa, nimitetään *yhteisyhteisöksi*. Myös yhteisyhteisö merkitään konsernitaseeseen vain sen omistuksen hankintamenon perusteella pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin sekä siitä annetaan lisätietoja konsernitaseen liitetiedoissa.

### 1.3. Poikkeukset konsernitaseen laatimiseen

Kirjanpitolain mukaisesti konsernitase saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on emoseurakunnan ja sen tytäryhteisöjen osalta yhteenlaskettuna ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 6:1,3 ja KPL 3:9,2):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa
- taseen loppusumma 3 650 000 euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä

Seurakunnan liikevaihtoa vastaavaan tuottoon luetaan toimintatuotot ja verotulot. Seurakunnan sisäisiä tuottoeriä (esim. sisäiset vuokratuotot) ei sisällytetä tähän tuottoon. (Kkh yleiskirje 8/2005)

Mikäli hautainhoitorahaston varoina on niin suuri määrä yhden tai useamman tytäryhteisön omistuosuuksia, että hautainhoitorahaston olisi itsenäisenä kirjanpitovelvollisena, KPL 6:1,3 §:n mukaiset rajat huomioon ottaen, laadittava konsernitilinpäätös, hautainhoitorahaston tilinpäätöksen osaksi laaditaan hautainhoitorahaston konsernitase. Hautainhoitorahaston konsernitase laaditaan samojen periaatteiden mukaan kuin seurakunnan konsernitase. Mikäli hautainhoitorahaston varoihin sisältyvien tytäryhteisöjen omistusten merkitys on kuitenkin niin vähäinen, että tytäryhteisöjen taseiden yhdisteleminen hautainhoitorahaston taseeseen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi hautainhoitorahaston taloudellisesta asemasta, hautainhoitorahaston konsernitase saadaan jättää laatimatta. Konsernitaseen laativan hautainhoitorahaston varat ja pääomat yhdistellään seurakunnan konsernitaseeseen toimeksiantojen varoihin ja pääomiin hautainhoitorahaston konsernitaseen loppusummien määräisinä.

Seurakunnalla ei ole velvollisuutta laatia konsernitasetta, jos sillä on omistuosuuksia ainoastaan yhdessä tai useammassa osakkuusyhteisössä tai yhteisyhteisössä, mutta ei yhdessäkään tytäryhteisössä.

sössä. Seurakunnan on esitettävä tilinpäätöksen liitetietoina yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yhteisöstä nimi, kotipaikka sekä seurakunnan omistusosuuden mukaan lasketut tiedot viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä.

Kun konsernitase sisällytetään ensimmäisen kerran seurakunnan tilinpäätökseen, konsernitaseesta ei tarvitse esittää vertailutietoja edelliseltä tilikaudelta, mikäli ne eivät ole vaikeuksitta laadittavissa.

## 2. Laadintaperiaatteet

### 2.1. Konsernitaseen yleiset laadintaperiaatteet ja aikataulu

Konsernitaseessa esitetään konsernin taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan. (KPL 6:7,1) Konsernitasetta laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä. (KPL 6:4,1)

Konsernitaseeseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee, mikäli mahdollista, olla sama tilikausi kuin emoseurakunnalla. Jos tytäryhteisön tilikausi poikkeuksellisesti päättyy enintään kolme kuukautta ennen seurakunnan tilikauden päättymistä tai sen jälkeen, voidaan yhdistely tehdä tytäryhteisön tilinpäätöksen perusteella. Jos tytäryhteisön tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoseurakunnan tilikauden päättymistä tai yli 3 kuukautta sen jälkeen, on konsernitaseeseen yhdisteltävä tytäryhteisön välitilinpäätös, joka laaditaan seurakunnan tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin kirjanpitolain 1. ja 3.-5. luvun säännöksiä. (KPL 6:5,1-3)

Mikäli tytäryhteisö on yhdistelty emoseurakunnan tilikaudesta poikkeavalta tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, konsernitaseen liitetietona on esitettävä tytäryhteisön taloudelliseen asemaan vaikuttaneet olennaiset tapahtumat, jotka ovat sattuneet tytäryhteisön tilikauden ja seurakunnan tilikauden päättymisen välisenä aikana. (KPA 4:3,1, kohta 7)

Seurakunnan tulee ohjeistaa tytäryhteisöjään konsernitaseen laatimista varten. Konsernitaseen laatimista varten konserniin kuuluvien yhteisöjen on annettava tilinpäätöksensä, tai jos tytäryhteisö laatii konsernitilinpäätöksen, konsernitilinpäätöksensä lisäksi emoseurakunnalle seuraavat lisätiedot:

1. Saamiset seurakunnalta ja velat seurakunnalle
2. Saamiset ja velat tytäryhteisöjen kesken
3. Tytäryhteisöjen pysyvien ja vaihtuvien vastaavien olennaiset sisäiset katteet, niiden syntymisvuosi ja katteen perusteet
4. Konserniyhteisöjen hallitusten jäseniä ja toimitusjohtajia koskevat eläkesitoumukset
5. Konserniyhteisöjen hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille myönnetyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta
6. Konserniin kuuluvien kiinteistöyhteisöjen poistojen oikaisua varten tarvittavat tiedot

Tytäryhteisön on ilmoitettava yhteisön muut omistajat seurakunnan lisäksi sekä muiden omistajien omistus- ja ääniosuudet. Mikäli muita omistajia on enemmän kuin viisi, riittää, että alle 10 %:n omistukset ilmoitetaan yhtenä summattietona.

Koska kirkkoneuvoston tulee laatia emoseurakunnan tilinpäätös vuosittain 31.3. mennessä konsernitaseineen, tytäryhteisöjen tilinpäätösten tulee käytännössä yleensä olla valmiita helmikuun kuluessa. Seurakuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen tilinpäätökset mahdolliset konsernitaseet mukaan lukien tulee pyrkiä antamaan emoseurakunnalle helmikuun aikana. Tämän mahdollistamiseksi emoseurakunnan ja tytäryhteisöjen keskinäisiä eriä koskevat tilit tulisi täsmäyttää välitilinpäätösten yhteydessä jo tilivuoden aikana.

## 2.2. Poistojen oikaisu yhdistelyssä

Seurakunnan omistama kiinteistöyhteisö ja tytäryhteisön asemassa oleva säätiö yhdistellään konsernitaseeseen kuten tässä yleisohjeessa on yhdistelystä esitetty.

Vaikka kiinteistötytäryhteisö tai tytäryhteisön asemassa oleva säätiö ei tekisi omassa tilinpäätöksessään suunnitelman mukaisia poistoja, sen on ilmoitettava suunnitelman mukaisista poistoista kertynyt määrä sekä pysyvien vastaavien aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä konsernitaseen laatimista varten toimitettavissa lisätiedoissa, mikäli yhteisön tai säätiön poistomenettelyn kohteena olevien hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseen kannalta. Poistot lasketaan seurakunnan kirkkovaltuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaan.

Mikäli suunnitelmapoistoin laskettu pysyvien vastaavien poistamaton määrä yhteensä alittaa kiinteistöyhteisön tai säätiön taseeseen aktivoitun määrän, vähennetään suunnitelman mukaisen jäännösarvon ylittävä osa konsernitasetta laadittaessa. Sama määrä vähennetään kiinteistöyhteisön tai säätiön omasta pääomasta riviltä *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)*.

Esimerkki seurakunnan omistaman kiinteistöyhteisön yhdistämisestä konsernitaseeseen suunnitelman mukaisin poistoin: Seurakunnan omistaman kiinteistöyhtiön taseeseen aktivoitu rakennuksen hankintameno on 1.500.000 euroa, josta kiinteistöyhtiö on tehnyt poistoja 650.000 euroa. Suunnitelman mukaan kertyneet poistot olisivat olleet 900.000 euroa. Kiinteistöyhtiö ilmoittaa tällöin taseeseen liitetiedoissa kertyneen laskennallisen poistovajauksen olevan 250.000 euroa suunnitelmapoistoihin verrattuna. Konsernitasetta laadittaessa tämä poistovajaus vähennetään kiinteistöyhtiön rakennusten kirjanpitoarvosta ja kiinteistöyhtiön oman pääoman erästä *Edellisten tilikausien ylijäämä /alijäämä*.

## 2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Emoseurakunta merkitsee konsernitaseeseen tytäryhteisöjensä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. (KPL 6:7,6)

#### 2.4. Konsernirakenteen muutokset

Konsernitaseessa on esitettävä konsernin taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7,1). Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tällaisesta kokonaisuudesta konsernirakenteiden ulkoiset muutokset, esimerkiksi tytäryhteisön tai sen osan hankkiminen tai myyminen, tulee esittää niin kuin tytäryhteisön tai sen osan omaisuus- ja velkaerät olisi hankittu tai myyty erillisinä.

Seurakunnan konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan (KPA 4:2).

#### 2.5. Äänivallan vaikutus yhdistelyyn

Kun konsernitaseeseen yhdistellään tytäryhteisöjä, vaikuttaa yhdistelyyn tytäryhteisön yhtiöjärjestykseen, sääntöihin, yhtiösopimukseen tai muuhun vastaavaan sopimukseen perustuva osakkeiden tai osuuksien äänivalta. Äänivalta vaikuttaa siihen, katsotaanko yhteisö tytäryhteisöksi vai esimerkiksi osakkuusyhteisöksi. Yhdistely tehdään kuitenkin omistusosuuden mukaisesti, eikä siihen vaikuta äänivalta.

Seurakunta tai seurakuntakonserniin kuuluva yhteisö voi olla määräysvallan omaavana omistajana tai jäsenenä kolmannessa yhteisössä, jossa on myös muita omistajia tai jäseniä. Tällainen yhteisö yhdistellään seurakunnan konsernitaseeseen tytäryhteisönä.

#### 2.6. Olennaisuuden periaate konsernitasetta laadittaessa

Tiedon olennaisuus on merkitsevä tekijä emoseurakunnan ja sen konsernitaseeseen yhdisteltävien yhteisöjen taseinformaatiossa. Seurakunnan on syytä määritellä konsernitaseen laadintaperiaatteet, joissa otetaan huomioon olennaisuuden periaate. Tämän periaatteen perusteella voidaan ratkaista tytäryhteisöjen taseiden mukaan ottaminen (KPL 6:3) ja jaksotuksen tekeminen konsernitasetta valmisteltaessa. Epäolennaiseksi konsernitaseen kannalta voidaan katsoa tytäryhteisö, jolla ei ole merkittävää varallisuutta eikä velkaa eikä merkittäviä vastuusitoumuksia ja jonka oma pääoma vastaa seurakunnan taseeseen merkittyä osakkeiden tai osuuksien hankintamenoa.

Tytäryhteisön taseen yhdistely konsernitaseeseen voidaan tehdä, kun tytäryhteisön tilinpäätös on valmistunut hallituksen tai vastaavan toimielimen päätettäväksi. Yhdisteltävän tilinpäätöksen ei tarvitse olla vahvistettu yhtiökokouksessa tai vastaavassa tytäryhteisön vuosikokouksessa. Konsernitaseen viivyttäminen ei ole asiallista esim. sen vuoksi, että tiettyä ostolaskua ei ole vielä saatu, mikäli kyseisen menoerän merkitys tilinpäätöksessä ja talousarvioseurannassa on vähäinen.

### 3. Konsernitaseen laajuus

#### 3.1. Pääsääntö

Emoseurakunnan taseeseen yhdistellään tytäryhteisöjen taseet rivi riviltä, keskinäiset erät eliminoi-

#### 3.2. Poikkeukset tytäryhteisöjen yhdistelemisselvollisuudesta

Tytäryhteisön tilinpäätös saadaan KPL 6:3,1:n mukaan jättää yhdistelemättä konsernitaseeseen, jos:

1. Yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin taloudellisesta asemasta.

Jos kaksi tai useampia tytäryhteisöjä halutaan jättää yhdistelemättä tällä perusteella, arvioidaan näiden yhteisvaikutus oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Tytäryhteisön yhdistelemättä jättämisessä tulee ottaa huomioon varovaisuuden periaate. Poikkeamisperustetta tulee soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryhteisöihin kuin voittoa tuottaviin tytäryhteisöihin. Pienet asunto- ja kiinteistötytäryhteisöt voidaan jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta, mikäli seurakunnalla on vain vähäinen määrä kiinteistöomistuksia ja mikäli näillä tytäryhteisöillä ei ole taloudellisia vaikeuksia.

Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin omaan pääomaan ja konsernitaseen rakenteeseen. Yhdistelemättä jättäminen ei saa johtaa olennaisesti erilaiseen konsernitaserakenteeseen, vaikka sillä ei olisikaan vaikutusta konsernin omaan pääomaan.

2. Omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi. Esimerkkinä voidaan mainita tilapäiseen omistukseen tullut tytäryhteisö.
3. Konsernitaseen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja.
4. Merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla seurakuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhteisöistä on esitettävä konsernitaseen liitetietoina nimen, kotipaikan ja yhteisöjen omistusosuuden lisäksi seurakuntakonsernin omistusosuutta vastaava tieto oman pääoman ja vieraan pääoman määrästä sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 4:3,1). Tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Omaa pääomaa ja vierasta pääomaa sekä erikseen tilikauden voittoa/tappiota tai ylijäämää/alijäämää koskevat tiedot saa jättää ilmoittamatta, jos konserniyhteisöjen omistusosuus yhteisöstä on vähemmän kuin puolet eikä yhteisö ole velvollinen ilmoittamaan tilinpäätöstään rekisteröitäväksi (KPA 4:3,3).

## 4. Konsernin sisäisten erien vähentäminen

### 4.1. Yleistä

Seurakuntakonsernin taloudellinen asema on esitettävä konsernitaseessa niin kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvat sisäiset erät (KPL 6:7,1). Tällaisia eliminoitavia eriä ovat mm. konsernin sisäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet. Konsernin yhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta (KPL 6:7,4).

Ennen konsernin sisäisten erien vähentämistä on varmistettava, että sisäiset erät on kirjattu samansuuruisina yhdisteltäviin konserniyhteisöjen taseisiin. Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi ja niiden oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyhteisöjen tililuettelot laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen, vastapuolitunnuksella tai muulla tavalla siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan helposti erottaa muista liiketapahtumista. Sisäisten erien erilläänpito on syytä suunnitella ennen tilikauden alkua. Keskinäisten erien tilit tulisi täsmätä tilikauden aikana muutaman kerran tarpeen mukaan.

### 4.2. Konsernin sisäiset saamiset ja velat

Emoseurakunnan ja sen tytäryhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat vähennetään konsernitasetta laadittaessa.

Seurakunnan tytäryhteisöilleen antamia avustuksia ei oteta erikseen huomioon konsernitasetta laadittaessa, koska tällaiset liiketapahtumat vähentyvät automaattisesti omien pääomien yhdistelyssä.

### 4.3. Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen

Seurakuntakonserniin kuuluvan yhteisön taseeseen aktivoidun hyödykkeen sisäinen kate eliminoidaan konsernitasetta laadittaessa, mikäli se on olennainen. Epäolennainen sisäinen kate saa jäädä seurakuntakonsernin pysyvien tai vaihtuvien vastaavien tasearvoon sekä omaan pääomaan.

Mikäli tilikauden aikana konsernin sisällä toteutetun liiketapahtuman yhteydessä on maksettu sisäistä katetta, se sisältyy hyödykkeen luovuttaneen yhteisön omaan pääomaan. Jos hyödyke on edelleen luovutettu seurakuntakonsernin ulkopuolelle, ei tällaista erää oteta erikseen huomioon konsernitasetta laadittaessa konsernin ulkopuolelle tapahtuneen luovutuksen tuloksesta riippumatta.

Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoidut olennaiset sisäiset katteet eliminoidaan omistussuudesta riippumatta kokonaisuudessaan. Negatiivisia sisäisiä katteita ei kuitenkaan saa eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin sisällä realisoivat myyntitappion myös konsernitilinpäätöksessä. Pysyviin tai vaihtuviin vastaaviin sisältyvät sisäiset katteet saa jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta.

Mikäli seurakunta tai sen tytäryhteisö on yhtiöittänyt toimintaansa ja siinä yhteydessä siirtänyt aktivoitua omaisuutta kirjanpitoarvoa korkeampaan arvoon, voi pysyvien vastaavien sisäisten katteiden merkitys olla olennaisen suuri. Jos 1.1.2000 tai sen jälkeen yhtiöitetyn toiminnan omaisuuden siirron yhteydessä sisäisen katteen osuus pysyvistä vastaavista on olennainen, sisäinen kate on eliminoitava.

## 5. Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

### 5.1. Yleistä

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi tarkoittaa sitä, että seurakunnan taseesta vähennetään samaan konserniin kuuluvan tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja tytäryhteisön taseesta vähennetään konsernin omistusosuutta vastaava oman pääoman erä. Keskinäinen omistus voidaan seurakuntakonsernissa eliminoida nimellis- eli pariarvomenetelmällä tai hankintamenomenetelmällä. Hankintamenomenetelmässä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan vähentämällä se tytäryhteisön osakkeiden ja osuuksien hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta. Jos emoseurakunta ei omista kaikkia tytäryhteisön osakkeita tai osuuksia, vähennetään tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta se määrä, joka vastaa emoseurakunnan omistusosuutta. Hankintamenomenetelmä sopii konsernitaseen laatimiseen sellaisessa seurakuntakonsernissa, jossa laaditaan myös konsernituloslaskelma. Nimellis- eli pariarvomenetelmä ja hankintamenomenetelmä johtavat konsernin oman pääoman kannalta samaan lopputulokseen silloin, kun seurakunta on itse perustanut tytäryhteisön.

### 5.2. Nimellis- eli pariarvomenetelmä

Nimellis- eli pariarvomenetelmässä konsernin sisäinen omistus eliminoidaan vähentämällä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo tytäryhteisön osake-, osuus- tai niitä vastaavasta peruspääomasta. Jos tytäryhteisö ei ole kokonaan seurakuntakonsernin omistuksessa, konsernin sisäinen omistus eliminoidaan tytäryhteisön osakepääomasta tai muusta vastaavasta peruspääomasta omistusosuuden suhteessa. Eliminointi tehdään osakkeiden tai osuuksien nimellisarvoa vastaavasta omasta pääomasta.

Jos tytäryhteisön osakkeita tai osuuksia ei ole aktivoitu omistavan konserniyhteisön taseeseen nimellisarvon määräisinä, eliminoinnista syntyy jäännöserä. Mikäli tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin seurakuntakonsernin osuus tytäryhteisön osake- tai muusta peruspääomasta, syntyy ns. *ylipariarvo*, joka vähennetään konsernin muusta omasta pääomasta. Mikäli tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin seurakuntakonsernin osuus tytäryhteisön osake- tai muusta peruspääomasta, syntyy ns. *alipariarvo*, joka lisätään konsernin muuhun omaan pääomaan. Jos konserniin kuuluu useita tytäryhteisöjä, joiden omistusosuuksien eliminoinnissa syntyy sekä yli- että alipariarvoja, nämä jäännöserät käsitellään konsernitasetta laadittaessa erillisinä vähentämättä niitä toisistaan. Nimellis- eli pariarvomenetelmässä ylipariarvo ja alipariarvo kirjataan välittömästi oman pääoman vähennykseksi tai lisäykseksi riippumatta siitä, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet jäännöserän syntymiseen.

Nimellis- eli pariarvomenetelmän käyttö saattaa vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti silloin, kun seurakunta on ostanut koko osakekannan osakeyhtiöstä, joka on aiemmin perustettu pienellä osakepääomalla, ja yhtiön arvo on noussut ennen hankintaa huomattavaksi esimerkiksi kiinteistön arvonnousun johdosta. Tällöin arvonnousua vastaava määrä osakkeiden hankintamenoissa vähentäisi koko määrällään konsernin omaa pääomaa eikä konsernitase antaisi oikeaa kuvaa seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta. Mikäli kiinteistön arvonnousu on otettu huomioon tytäryhteisön taseessa arvonnousuna, peruutetaan arvonnousu taseen yhdistelyssä tytäryhteisön arvonnousurahastoa vastaan, jolloin konsernin oman pääoman vääristymää ei synny. Eliminoinnin ylittävä arvonnousurahasto yhdistellään konsernitaseeseen arvonnousurahastoon. Alittava määrä sitä vastoin vähentää konsernin omaa pääomaa.

### 5.3. Tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien arvonnousut ja arvonalennukset

Tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin tehdyt arvonnousut ja arvonalennukset on peruutettava konsernitasetta laadittaessa, jotta niillä ei olisi vaikutusta konsernin oman pääoman määrään.

Jos arvonalennuksen perusteena ovat tytäryhteisölle hankinnan jälkeen kertyneet tappiot, ovat ne jo vaikuttaneet konsernitaseeseen tytäryhteisön tilinpäätöksen yhdistelyn kautta.

## 6. Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta

Vähemmistöosuudella tarkoitetaan konsernin ulkopuolisen omistusosuutta konsernin tytäryhteisössä. Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (KPL 6:7,3). Vähemmistöosuuden erottamisella tarkoitetaan vähemmistöomistajien omistusta vastaavan osuuden erottamista tytäryhteisön omasta pääomasta konsernitaseeseen vastattaviin erilliseksi eräksi. Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen. Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai sen jälkeen. Konserniyhteisöjen taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee silti aina eliminoida kokonaisuudessaan yhteisön omistusosuudesta riippumatta. Vähemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin oman pääoman määrään. Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken, jotta sisäistä katetta ei eliminoida kahdesti vähemmistöosuuteen kohdistuvalta osalta.

Vähemmistöosuutta määritettäessä otetaan välittömän omistuksen lisäksi huomioon myös välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistön välillinen omistus syntyy siinä tapauksessa, että tytäryhteisö, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryhteisöstä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti osuus myös jälkimmäisen tytäryhteisön omasta pääomasta. Jos lisäksi tämä tytäryhteisö omistaa ristiin edellisen tytäryhteisön osakkeita välittömästi tai välillisesti toisen tytäryhteisön kautta, kyseessä on kertaantuva omistus.

Osakeyhtiömuotoisessa tytäryhtiössä voi olla kaksi tai useampia osakelajeja. Osakelajeihin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta merkittävää on sitä vastoin osakkeiden erilainen oikeus tytäryhteisön omaan pääomaan. Jos esimerkiksi seurakunnalla on yhteisön äänivallasta 40 % ja

omistuksesta 80 %, sen omistus merkitään konsernitaseeseen sellaisenaan ja liitetiedoissa annetaan erikseen osakkuusyhteisöä koskevat tiedot. Jos seurakunta omistaa yhteisöstä esim. 40 %, mutta käyttää yhteisön äänivallasta 80 %, yhteisö on seurakunnan tytäryhteisö. Tällöin yhteisö yhdistellään konsernitaseeseen tytäryhteisönä. Vähemmistöosuuden määrä on silloin 60 % (= 100 % - 40 %).

Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esimerkiksi oikeutettuja tietyn suuruisen vähimmäisosinkoon. Tällöin tytäryhteisön tuloksesta tai, jos se ei riitä, muusta vapaasta omasta pääomasta erotetaan vähemmistön osinko-oikeuden mukainen osuus. Vähemmistöosakkeilla voi olla yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tytäryhteisöjä purettaessa erilainen oikeus sen varoihin kuin konserniyhteisöjen omistamilla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta pääomasta lasketaan tällöin varojen jakoa koskevan yhtiöjärjestyksen määräyksen mukaan. Mitä edellä on sanottu osakeyhtiömuotoisesta tytäryhteisöstä, koskee soveltuvin osin myös muussa muodossa toimivien tytäryhteisöjen vähemmistöosuuksien erottamista konsernitasetta laadittaessa. Tytäryhdistyksen tai säätiön vähemmistöosuutena erotetaan taseen osoittamasta omasta pääomasta osuus, joka vastaa yhdistyksen tai säätiön säännöissä määriteltäviä muiden kuin seurakuntakonsernin osuutta sen varoista ja veloista toiminta lopetettaessa.

Ellei tytäryhteisön yhtiöjärjestyksestä tai säännöistä, omistajien tekemästä osakassopimuksesta tai muusta syystä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos tytäryhteisön oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistöosuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi saaminen vähemmistöltä. Vähemmistöosuus negatiivisesta omasta pääomasta merkitään konsernitaseeseen saamiseksi vähemmistöltä vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on sitoutunut suorittamaan osuutensa tytäryhteisön negatiivisesta omasta pääomasta. Jos tytäryhteisö, jonka oma pääoma on negatiivinen, alkaa tuottaa voittoa, erotetaan tytäryhteisön omasta pääomasta vähemmistöosuus vasta sen jälkeen, kun konsernitaseeseen yhdisteltävän tytäryhteisön oma pääoma on muuttunut kertyneen voiton johdosta positiiviseksi.

## **7. Konsernitaseen kaava, sen liitetiedot ja yhdistelylaskelmat**

### 7.1. Yleistä

Konsernitase laaditaan pääsääntöisesti samalla tarkkuudella kuin konserniyhteisöjen tilinpäätökset on tehty. Konsernitase saadaan laatia myös tuhansina euroina.

### 7.2. Konsernitase ja liitetiedot

Liitteessä 1 esitetään konsernitaseen malli, joka on laadittu noudattaen seurakunnille määrätyn taseen kaavaa.

Konsernitaseeseen merkitään erikseen (KPA 3:3):

1. Osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot yhteenlaskettuina sijoitusten ryhmään omaksi eräkseen.
2. Vähemmistöosuudet erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedoista on säädetty kirjanpitoasetuksen 4. luvussa. Koska seurakunta laatii vain konsernitaseen, seurakuntakonsernia koskevana liitetietoina esitetään kirjanpitoasetuksen edellyttämät konsernitaseen liitetiedot, tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat muut liitetiedot soveltuvin osin sekä vastuusitoumuksia koskevat tiedot.

Seurakunnan konsernitaseen liitetietona esitetään:

- konserniin kuuluvien yhteisöjen yhdistellyt liitetiedot konsernin sisäisiä eriä koskevia lukuun ottamatta eli soveltuvin osin vastaavat tiedot kuin seurakunnan taseen liitetietoina konsernitaseen laatimista koskevana liitetietoina:
  - konsernitaseen laatimisperiaatteet
  - selostus konsernitaseen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin taloudelliseen asemaan
  - selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittävällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitaseen kanssa
- tytär-, osakkuus- ja yhteisyhteisöjä koskevat liitetiedot
- muut oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin taloudellisesta asemasta tarpeelliset liitetiedot

### 7.3. Osakkuus- ja yhteisyhteisöjen merkitseminen liitetietoihin

Osakkuus- ja yhteisyhteisöistä on esitettävä konsernitaseen liitetietoina nimi, kotipaikka, konsernin omistusosuus, sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 4:3,1). Nämä tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta (KPA 4:3,3).

### 7.4. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys

Konsernitasetta varmentamaan laaditaan yhdistelylaskelmat. Näiden laskelmien sisällöstä ei ole kirjanpitolaissa nimenomaisia säännöksiä. Yhdistelylaskelmat on laadittava siten, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernitaseeseen voidaan niiden avulla KPL 2:6 §:n mukaisesti vaikeuksitta todeta.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

Konsernitase liitetietoineen sisällytetään emoseurakunnan tasekirjaan. Konsernitasetta laadittaessa syntyvä kirjanpitoaineisto säilytetään seurakunnassa samalla tavalla kuin muu kirjanpitoaineisto. Konsernitase liitetietoineen ja yhdistelylaskelmat on säilytettävä arkistosäännön mukaan vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä KPL 2:10,1:ssä tarkoitetulla tavalla. Myös muu konsernitaseeseen liittyvä aineisto, kuten tytär- ja osakkuusyhteisöjen tilinpäätöstiedot sekä konsernitaseen laatimisessa tehtyjen oikaisujen tositteet on säilytettävä arkistosäännön mukaan vähintään 10 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päätynyt KPL 2:10,2:ssa tarkoitetulla tavalla.

**Seurakunnan konsernitaseen kaava****VASTAAVAA****PYSYVÄT VASTAAVAT**

- Aineettomat hyödykkeet
  - Aineettomat oikeudet
  - Muut pitkävaikutteiset menot
  - Ennakkomaksut
- Aineelliset hyödykkeet
  - Maa- ja vesialueet
  - Hautausmaahyödykkeet
  - Rakennukset
  - Kiinteät rakenteet ja laitteet
  - Koneet ja kalusto
  - Muut aineelliset hyödykkeet
  - Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat
- Sijoitukset
  - Osakkuusyhteisöosakkeet ja -osuudet*
  - Muut osakkeet ja osuudet
  - Muut saamiset

**TOIMEKSIANTOJEN VARAT**

- Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
- Muut toimeksiantojen varat

**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

- Vaihto-omaisuus
  - Aineet ja tarvikkeet
  - Keskeneräiset tuotteet
  - Valmiit tuotteet/Tavarat
  - Muu vaihto-omaisuus
  - Ennakkomaksut
- Saamiset
  - Pitkäaikaiset saamiset
    - Myyntisaamiset
    - Lainasaamiset
    - Muut saamiset
    - Siirtosaamiset
  - Lyhytaikaiset saamiset
    - Myyntisaamiset
    - Lainasaamiset
    - Muut saamiset
    - Siirtosaamiset
- Rahoitusarvopaperit
  - Osakkeet ja osuudet
  - Muut arvopaperit
- Rahat ja pankkisaamiset

**VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

- Peruspääoma
- Arvonkorotusrahasto
- Ainaishoitosisopimusten pääomat
- Muut omat rahastot
- Edellisten tilikausien ylijäämä /alijäämä
- Tilikauden ylijäämä /alijäämä

**VÄHEMMISTÖOSUUDET****POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET**

- Poistoero
- Vapaaehtoiset varaukset

**PAKOLLISET VARAUKSET**

- Eläkevaraukset
- Muut pakolliset varaukset

**TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**

- Lahjoitusrahastojen pääomat
- Muut toimeksiantojen pääomat

**VIERAS PÄÄOMA**

- Pitkäaikainen vieras pääoma
  - Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
  - Lainat julkisyhteisöiltä
  - Lainat muilta luotonantajilta
  - Saadut ennakot
  - Ostovelat
  - Muut velat
  - Siirtovelat
- Lyhytaikainen vieras pääoma
  - Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
  - Lainat julkisyhteisöiltä
  - Lainat muilta luotonantajilta
  - Saadut ennakot
  - Ostovelat
  - Muut velat
  - Siirtovelat

### **Esimerkki ohjeesta tytäryhteisöille, joiden tase yhdistellään konsernitaseeseen**

Seurakunnan on sisällytettävä vuodelta 200X laadittavaan tilinpäätökseen konsernitase liitetietoineen. Seurakunta noudattaa kirkkohallituksen antamaa ohjetta konsernitaseen laatimisesta (liite).

Konsernitaseeseen yhdisteltävien tytäryhteisöjen on annettava seurakunnalle tilinpäätöksen (tase ja liitetiedot sekä tarkistuksia varten tuloslaskelma) lisätietoina seuraavat tiedot:

- saamiset seurakunnalta ja velat seurakunnalle
- saamiset ja velat tytäryhteisöjen kesken
- tytäryhteisöjen pysyvien ja vaihtuvien vastaavien olennaiset sisäiset katteet, niiden syntymisvuosi ja katteen perusteet
- konserniyhteisöjen hallitusten jäseniä ja toimitusjohtajia koskevat eläkesitoumukset
- konserniyhteisöjen hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille myönnettyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta
- konserniin kuuluvien kiinteistöyhteisöjen poistojen oikaisua varten tarvittavat tiedot

Tytäryhteisön on ilmoitettava lisäksi muut yhteisön omistajat kuin seurakunta sekä muiden omistajien omistus- ja ääniosuudet. Mikäli muita omistajia on enemmän kuin viisi, riittää, että alle 10 %:n omistukset ilmoitetaan yhtenä summatietona.

Tytäryhteisöjen tilinpäätökset mukaan lukien tytäryhteisöjen tekemät mahdolliset konsernitaseet tulee pyrkiä antamaan seurakunnalle helmikuun aikana, koska seurakunnan tilinpäätös konsernitaseineen tulee olla valmis 31.3. mennessä.

Tytäryhteisön tietojen toimittamisesta vastaavan henkilön yhteystiedot:

Seurakunnan konsernitaseen laatimisesta vastaavan henkilön yhteystiedot ovat seuraavat:



	Seurakunta	Tytäryhtiö	Kiinteistö- tytäryhtiö	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit:			Konserni	Selitys:
				Seurakunta	Tytäryhtiö	Kiinteistö- tytäryhtiö		
<b>Saamiset</b>								
<b>Pitkäaikaiset saamiset</b>								
Myyntisaamiset	4 600	100					4 700	
Lainasaamiset								
tytäryhteisöltä	400			-400			0	5.
kiinteistötytäryht.	300			-300			0	7.
Muut saamiset	2 000						2 000	
Siirtosaamiset	3 000						3 000	
<b>Lyhytaikaiset saamiset</b>								
Myyntisaamiset		100					100	
Lainasaamiset								
Muut saamiset								
Siirtosaamiset		400	200				600	
<b>Rahoitusarvopaperit</b>								
Osakkeet ja osuudet	4 000		500				4 500	
Muut arvopaperit	720	200					920	
<b>Rahat ja pankkisaamiset</b>	2 000	100	250				2 350	
<b>Vastaavaa yht.</b>	<b>96 300</b>	<b>2 090</b>	<b>2 640</b>	<b>-1 150</b>		<b>-36</b>	<b>99 844</b>	
<b>VASTATTAVAA</b>								
<b>Oma pääoma</b>								
Peruspääoma	60 000						60 000	
Osakepääoma		250	150		-250	-150	0	2. ja 4.
Arvonkorotusrahasto	1 200						1 200	
Muut omat rahastot	15 000						15 000	
Edellisten tilik.yli-/alijäämä	2 650	50	80		-50	-152	2 578	1. 3. ja 6.
Tilikauden yli-/alijäämä	1 200		60				1 260	
<b>Vähemmistöosuudet</b>						116	116	6.
<b>Poistoero ja vapaaeht.varaukset</b>								
Poistoero								
Vapaaehtoiset varaukset	3 000						3 000	
<b>Pakolliset varaukset</b>								
Eläkevaraukset								
Muut pakolliset varaukset								
<b>Toimeksiantojen pääomat</b>								
Lahjoitusrahastojen pääomat								
Muut toimeksiantojen pääomat	5 000						5 000	

				<b>Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit:</b>				
	<b>Seurakunta</b>	<b>Tytäryhtiö</b>	<b>Kiinteistö- tytäryhtiö</b>	<b>Seurakunta</b>	<b>Tytäryhtiö</b>	<b>Kiinteistö- tytäryhtiö</b>	<b>Konserni</b>	Selitys:
<b>Vieras pääoma</b>								
<b>Pitkäaik.vieras pääoma</b>								
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta								
Lainat julkisyhteisöiltä								
Lainat muilta luotonantajilta	2 600						2 600	
Lainat konserniyhteisöiltä		400	300		-400	-300	0	5. ja 7.
Saadut ennakot	2 000						2 000	
Ostovelat		500					500	
Muut velat			1 350				1 350	
Siirtovelat								
<b>Lyhytaikainen vieras pääoma</b>								
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta								
Lainat julkisyhteisöiltä								
Lainat muilta luotonantajilta		170	300				470	
Saadut ennakot	200						200	
Ostovelat	1 650	120	100				1 870	
Muut velat		400					400	
Siirtovelat	1 800	200	300				2 300	
<b>Vastattavaa yht.</b>	<b>96 300</b>	<b>2 090</b>	<b>2 640</b>		<b>-700</b>	<b>-486</b>	<b>99 844</b>	
<b>Selitykset:</b>								
1. Seurakunta omistaa 60 % kiinteistötytäryhtiöstä. Kiinteistötytäryhtiön suunnitelmapoistojen ja tehtyjen poistojen kertynyt erotus ( eli negatiivinen poistoero) on 60 rahaa, josta seurakunnan osuus on 60 % = 36 rahaa.								
	Per (kiinteistötytäryhtiön) Edellisten tilikausien ylijäämä an Rakennukset							
2. Seurakunnan maksama osuus tytäryhtiön osakkeista (=omistuksesta) vähennetään tytäryhtiön osakepääomaa vastaan:								
	Per (tytäryhteisön)Osakepääoma an ( seurakunnan) Tytäryhteisöosuudet							
3. Loppuosaa seurakunnan osuudesta vähennetään tytäryhtiön muusta omasta pääomasta, edellisten tilikausien ylijäämästä:								
	Per (tytäryhteisön) Edellisten tilikausien yli-/alijäämä an (seurakunnan) Tytäryhteisöosuudet							
4. Seurakunnan maksama osuus kiinteistöosakeyhtiöstä vähennetään kiinteistöyhtiön osakepääomaa vastaan:								
	Per (kiinteistöosakeyhtiön) Osakepääoma an (seurakunnan) Tytäryhteisöosakkeet							
5. Tytäryhteisölle myönnetty laina netotetaan:								
	Per (tytäryhteisön) Lainat seurakunnalta an ( seurakunnan) Lainasaamiset tytäryhtiöltä							

	Seurakunta	Tytäryhtiö	Kiinteistö- tytäryhtiö	Yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit:			Konserni	Selitys:
				Seurakunta	Tytäryhtiö	Kiinteistö- tytäryhtiö		
6. Kiinteistötytäryhtiön vähemmistöosuus:								
	40 % * Oma pääoma (= 150 + 80 + 60)							
	Per Osakepääoma an Vähemmistöosuudet ( 40 % 150:sta = 60)							
	Per Edellisten tilikausien ylijäämä an Vähemmistöosuudet (40 % 80:sta = 32)							
	Per Tilikauden ylijäämä an Vähemmistöosuudet ( 40 % 60:sta = 24)							
	(60 + 32 + 24= 116)							
7. Kiinteistötytäryhtiölle myönnetty laina netotetaan:								
	Per ( kiinteistöosakeyhtiön) Lainat seurakunnalta an seurakunnan Lainasaamiset kiinteistötytäryhtiöltä							
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä -rivillä kiinteistötytäryhtiön yhdistelykirjaukset ja eliminoinnit -152 =								
	(kohdasta 6 vähemmistöosuudet -116) + ( kohdasta 1 seurakunnan osuus -36) = -152							

## Esimerkki konsernitaseen liitetiedosta, johon kerätään tiedot seurakunnan omistuksista tytäryhteisöissä ja muissa yhteisöissä:

Tytäryhteisöistä ja muista yhteisöistä tehdään konsernitaseen liitetiedoksi taulukkomuodossa yhteenveto, jossa jokaisesta yhteisöstä esitetään nimi, yhteisön kotipaikka, seurakunnan omistusosuus, konsernin omistusosuus sekä seurakunnan osuus yhteisön omasta pääomasta(brutto), vieraasta pääomasta(brutto), ja tilikauden voitosta/tappiosta.

### 1. Konsernitaseeseen yhdistellyt tytäryhteisöt:

Nimi	Kotipaikka	Seurakunnan omistusosuus	Konsernin omistusosuus	<i>Seurakunnan omistusosuuden määrä, euroa:</i>			
				<i>omasta pääomasta</i>	<i>vieraasta pääomasta</i>	<i>tilikauden voitosta/ tappiosta</i>	<i>tilikauden ylijäämästä/a lijäämästä</i>
Asunto Oy Koulutie 1	Helsinki	100 %	100 %	38 999	16 665	3 444	1 234
Kiinteistö Oy Koulutie 3	Vantaa	80 %	100 %	28 888	2 333	-567	-345
Vanhustentaloyhdistys ...	Helsinki	60 %	80 %				

### 2. Konsernitaseeseen yhdistelemättä jätetyt tytäryhteisöt:

Kiinteistö Oy ...	Helsinki	%	%				
-------------------	----------	---	---	--	--	--	--

### 3. Liitetietoihin lisätiedoin merkittävät yhteisöt:

#### 3.1. Osakkuusyhteisöt

Musiikkiteatteri Oy	Helsinki	%	%				
---------------------	----------	---	---	--	--	--	--

#### 3.2. Yhteisyhteisöt

Kotiapu Oy	Vantaa	%	%				
------------	--------	---	---	--	--	--	--

**Yksinkertainen esimerkki seurakunnan ja yhden tytäryhteisön yhdistelystä seurakunnan konsernitaseeseen**

**Liite 5**

	Srk	Kiint.Oy 60 %	Eliminoinnit		Konserni- tase	Huom!
			Srk	Kiint.Oy		
Rakennukset	10 000	3 000		-360	12 640	1
Osakkeet ja osuudet	800		-800		0	2
Myyntisaamiset	1 000		-1 000		0	3
Lainasaamiset	500		-500		0	5
Pankkisaamiset	200	1 000			1 200	
<b>VASTAA- VAA</b>	<b>12 500</b>	<b>4 000</b>	<b>-2 300</b>	<b>-360</b>	<b>13 840</b>	
Peruspo/ Osakepo	-8 600	-700		700	-8 600	2
Edell.tilik. ylijäämä	-3 900	-1 800		-540	-6 240	1,2,4
Vähemmistö- osuus				1 000	1 000	4
Lainat srk:lta		-500		500	0	5
Ostovelat		-1 000		1 000	0	3
<b>VASTAT- TAVAA</b>	<b>-12 500</b>	<b>-4 000</b>		<b>2 660</b>	<b>-13 840</b>	

1) = Oy on tehnyt poistoja 600 rahaa vähemmän kuin srk:n sumu poistot edellyttävät.  
Tästä srk:n osuus on  $60\% * 600 = 360$  rahaa.

**Per Kiint. Oy:n Edell.tilik.ylijäämä an Rakennukset 360**

2)= Srk:n taseesta vähennetään Oy:n osakkeet kirjanpitoarvosta. Oy:n Osakepääoma 700 eliminoidaan ja loppuosa on ylipariarvoa, joka vähennetään edell. tilik. ylijäämästä.

**Per Oy:n osakepääoma an srk:n tytärösuudet 700**

**Per Oy:n edellisten tilikausien ylijäämä an srk:n tytärösuudet 100**

3)= Srk:n myyntisaamiset Oy:ltä netotetaan. Oy:n ostovelat srk:lta netotetaan.

4)= Oy:n Omasta pääomasta vähemmistöosuus 40% ( $700+1800=2500$ )  $*2500 = 1000$ .

**Per Oy:n edell. tilikausien ylijäämä an Oy:n vähemmistöosuudet 1000**

**(Oy:n Edell.tilik. ylijäämästä eliminoitu:  $360 + 100 -1000 = -540$ )**

5 = Tytäryhteisölle myönnetty laina netotetaan:

**Per lainat seurakunnalta an lainasaamiset tytäryhtiöltä 500**