

**KUNTAKONSERNIN TILINPÄÄTÖKSEN LAADINNAN
KEHITTÄMINEN, CASE KEMIJÄRVEN KAUPUNKI**

Jaakkola Hannele

Opinnäytetyö
Kauppa ja kulttuuri
Liiketalouden koulutus
Tradenomi (AMK)

2019

Kauppa ja kulttuuri
Liiketalouden koulutus
Tradenomi (AMK)

Tekijä	Hannele Jaakkola	Vuosi	2019
Ohjaaja(t)	Antti Ovaskainen		
Toimeksiantaja	Kemijärven kaupunki		
Työn nimi	Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittäminen Case Kemijärven kaupunki		
Sivu- ja liitesivumäärä	35 + 2		

Tutkimuksen tarkoitus oli kehittää kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa case Kemijärven kaupunki. Tavoitteena tutkimuksessa oli selvittää, onko konsernitilinpäätöksen laadinnassa haasteita sekä miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessia voidaan parantaa.

Tutkimuksen teoreettisessa osassa keskityttiin tilinpäätökseen, konsernitilinpäätöksen sisältöön ja tilinpäätöksen laadintamenetelmään. Tutkimuksessa lähteinä on käytetty kirjallisuutta ja lainsäädäntöä.

Tutkimuksen empiirinen osa perustuu konstruktiviseen kehittämismenetelmään, jossa aineiston hankinta toteutettiin teemahaastatteluiden avulla.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että haastavimmat asiat tilinpäätöksen laadintaprosessissa ovat kiireinen aikataulu, työntekijöiden työtehtävät tilinpäätösprosessissa eivät ole täysin selkeitä, taloudenohjausjärjestelmä ei ole ollut täysin toimiva ja tilinpäätöksen laadinnassa on ollut kirjanpidollisia haasteita. Tuloksia hyödyntämällä voidaan kehittää tilinpäätöksen laadintaprosessia.

Tilinpäätöksen laadintaprosessia voidaan kehittää esimerkiksi laatimalla työnkuvaukset henkilöille, jotka osallistuvat tilinpäätöksen laadintaan, muuttamalla konserniohjeeseen tilinpäätöstietojen toimitusaikaa aikaisemmaksi, taloudenohjausjärjestelmää päivitetään huomattaessa epäkohtia, koulutetaan henkilöstöä ja päivitetään toimintaohjeita.

School of business and Culture
Degree Programme in business
Administration
Bachelor of Business Administration

Author	Hannele Jaakkola	Year	2019
Supervisor	Antti Ovaskainen		
Commissioned by	City of Kemijärvi		
Subject of thesis	Development on municipality Consolidated Financial statements Case city of Kemijärvi		
Number of pages	35 + 2		

The purpose of this study was to develop the consolidated financial statement for the city of Kemijärvi. Goal was to find out are there any problems concerning the compilation of consolidated financial statement. The study was to discover how to facilitate process in the consolidated financial statement.

The theoretical part of this study focused on financial statement and content of consolidated accounts and of composition method. The sources for the theoretical section of this study include literature and legislation.

The empirical section on the study is based on constructive research method. The data were obtained by theme interviews carried out.

The results of the study showed that the most challenging things in the preparation of the financial statements are the busy schedule, the work tasks of the employees are not entirely clear, the economic system has not been fully functional and the acts in accounting cause some little problem. With these results the case municipal will be able to start developing their process of consolidated financial statement.

Preparation of financial statement process can be developed, for example, by drawing up job descriptions for persons involved in the preparation of the financial statements, changing the delivery time for the financial statement, updating the financial management system when notice some fault, training the staff and updating the operating instructions.

Key words municipality, the consolidated financial statement, the municipality financial statement

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
2 TUTKIMUSASETELMA	7
2.1 Tutkimusongelma ja aikaisemmat tutkimukset aiheesta	7
2.2 Tutkimusmenetelmä.....	9
2.3 Aineiston keruu	10
2.4 Aineiston analysointi	12
2.5 Tutkimuksen etiikka	12
3 KUNTAKONSERNIN TILINPÄÄTÖS	14
3.1 Kunta ja kuntakonserni, määritelmät.....	14
3.2 Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintavelvollisuus	15
3.3 Hyvä kirjanpito tapa	15
3.4 Kuntakonsernin tilinpäätöksen sisältö	16
3.5 Konsernitilinpäätöksen kokoaminen	20
4 TUTKIMUSTULOSTEN ANALYSOINTI.....	22
4.1 Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessin aikana havaitut haasteet	23
4.2 Haastateltavien rooli ja työnkuva tilinpäätöksen laadintaprosessissa ..	23
4.3 Tilinpäätösaikataulu ja tilinpäätösaineiston toimittaminen.....	24
4.4 Taloudenohjausjärjestelmä	25
4.5 Kehittämistoimenpiteiden hyödyntäminen organisaatiossa.....	26
5 POHDINTA	29
5.1 Tutkimuksen luotettavuus	30
5.2 Tutkimustulosten hyödynnettävyys ja jatkotutkimusmahdollisuudet	30
5.3 Tutkimuksen haasteet.....	31
LÄHTEET.....	32
LIITTEET	35

1 JOHDANTO

Tutkimukselle asetetun tavoitteen avulla pyritään löytämään kehittämismenetelmiä, joilla kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessi saadaan toimivammaksi, case Kemijärven kaupunki. Tutkimusprosessin aloittamishetkellä tilinpäätöksen laadinta on kuntakonsernissa työn alla, tästä syystä ilmiön tutkiminen on ajankohtainen.

Tutkimuksessa selvitetään, onko kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessi toimiva tilinpäätöksen laadinnassa mukana olevan henkilöstön näkökulmasta ja minkälaisia haasteita henkilöstö on havainnut kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan aikana sekä miten tehtyjen havaintojen avulla voidaan kehittää kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa.

Tutkimuksen toimeksiantaja on Kemijärven kaupunki. Kemijärven kaupunki on 7375 asukkaan kunta, joka työllistää 664 henkilöä. Kemijärven kaupunki muodostaa kuntakonsernin kahdentoista yhtiön, kuuden kuntayhtymän ja yhden säätiön sekä kolmen yhdistelemättömän osakkuusyhteisön kanssa. (Kemijärven kaupunki 2018a, 8, 18, 25.)

Tutkimuksen tavoitteista on keskusteltu toimeksiantajan edustajan kanssa ja hänen odotuksensa ovat, että tutkimuksen avulla löydetään menetelmiä kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittämiseksi? Tutkimuksen aiheidea on tutkijalähtöinen, sillä tutkimuksen tekijä on organisaation työntekijä ja osallistuu kunnan tilinpäätös-laadintaprosessiin kokoamalla valmiin tilinpäätöksen osia erillisiin asiakirjoihin, käyttösuunnitelman ja talousarvion toteutumaan, kunnan palvelualueille, jotka kuntaorganisaatiossa käsitellään kunkin palvelualueen lautakunnan kokouksissa. Tilinpäätöstietojen kokoamisvaiheessa tutkija on havainnut aikatauluhaasteita ja tästä syystä tutkimuksen aihe tuntui ajankohtaiselta ja merkittävältä selvittää, minkälaisia kokemuksia talouspalveluiden henkilöstöllä on konsernitiilinpäätöksen laadintaprosessista.

Tutkimuksen teoriaosuudessa käytetään viranomaistietoa kirjoitettaessa kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnasta ja tilinpäätöksen sisältöä ohjaavista laista ja säädöksistä. Teoriatieto tutkimuksessa pohjautuu viranomaistiedon lisäksi am-

mattikirjallisuuteen. Lähteiden käytössä huomiota tulee kiinnittää lähteiden tuoreuteen, sillä lakia ja asetuksia päivitetään ajoittain, tällöin vanhentuneen tiedon käyttäminen on mahdollista, ellei perehdy tarkoin lähteisiin.

Tutkimuksen toisessa luvussa perehdytään tutkimusasetelmaan, tutkimusmenetelmään ja tutkimusaineiston hankintaan sekä tutkimuksen eettisyyden merkitykseen tutkimuksen eri vaiheissa.

Kolmannessa luvussa käsitellään tutkimuksen tietoperustaa, jossa teoreettinen viitekehys johdattaa lukijan sisäistämään mitä tarkoitetaan kuntakonsernilla, kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintavelvollisuudella ja mitä kuntakonsernin tilinpäätös sisältää. Luku kolme on pyritty rakentamaan haastattelujen tulosten esiin tulleiden teemojen pohjalta, jotta vuoropuhelu tietoperustan ja tutkimuksessa esiin tulleiden havaintojen osalta toteutuu.

Neljännessä luvussa analysoidaan teemahaastatteluista saatua aineistoa ja tehdään johtopäätökset tutkimuksen tuloksista, miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa voidaan kehittää. Viidennessä luvussa pohditaan opinnäytetyön luotettavuutta, hyödynnettävyyttä ja mahdollisuutta jatkotutkimuksiin sekä pohditaan tutkimustyön aikana esiin tulleita haasteita.

2 TUTKIMUSASETELMA

Tutkimuksen yksi tärkeimmistä työkaluista ovat käsitteet. Käsite on ilmiön tiivis kuvaus ja käsitteet ovat oleellisia ilmiön ymmärtämisen kannalta. Käsitteiden määrittelyssä voidaan käyttää tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä sekä käsitekarttaa. Laadullisen aineiston käsittely perustuu pitkälti käsitteisiin. (Kananen 2015, 102–106.) Kuviossa 1 on keskeisiä käsitteitä, joita tutkimuksessa esiintyy ja kuviossa 1 on havainnollistettu tutkimuksen aiheena olevan prosessin kulku.



Kuvio 1. Käsitekartta ja tutkimusprosessikaavio.

2.1 Tutkimusongelma ja aikaisemmat tutkimukset aiheesta

Tutkimusongelmana on selvittää, miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa voidaan kehittää, Case Kemijärven kaupunki? Tutkimuksessa selvitetään kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnassa havaitut kehittämistarpeet ja pyritään löytämään ratkaisuja, miten tilinpäätöksen laadintaa voidaan case kunnassa kehittää?

Apukysymykset opinnäytetyössä ovat:

- Onko kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessi toimiva tilinpäätöksen laadinnassa mukana olevan henkilöstön näkökulmasta?
- Mitä haasteita kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnassa on havaittu case Kemijärven kaupunki?
- Miten tehtyjen havaintojen avulla voidaan kehittää tilinpäätöksen laadintaa?

Aikaisemmissa tutkimuksissa ei ole yksinomaan tutkittu kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnassa esiintyviä haasteita vaan tutkimukset on rajattu käsittelemään esimerkiksi kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintatekniikkaa, lakimuutosten vaikutusta tilinpäätöksen laadintaan tai tutkimuksia on tehty kehittämistyönä, jolloin on tuotettu konsernille tilinpäätöspohja, jolla tiedot kootaan yhteisöiltä tai tutkimuksissa on keskitytty käsittelemään yhtä tilinpäätöksen osaa, esimerkiksi rahoituslaskelmaa.

Eeva Aron (2010) tekemässä alemman korkeakoulutason tutkimuksessa, Kunnan uudistunut konsernitilinpäätös, kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan keskeisiksi haasteiksi nousivat tytäryhteisöjen antamat puutteelliset ja virheelliset tiedot sekä tilinpäätöstietojen myöhäinen toimittaminen. Tutkimuksessa oli tutkittu kahden eri suuruisen kunnan, Lahden ja Nastolan, lakimuutoksen myötä laajentuneen konsernitilinpäätöksen laadintaa.

Tuulikki Grönholm (2012) on tehnyt ylemmän korkeakouluasteen opinnäytetyön konsernitilinpäätöksen ja tilinpäätösanalysoinnin Turun yliopiston omistamalle Universtas-konsernille. Opinnäytetyön tavoite oli laatia konsernille toimivat tilinpäätöspohjat, joiden avulla kootaan konsernitilinpäätös. Vastaavanlaisen opinnäytetyön on tehnyt Iida Rautakoski (2016), jonka tavoitteena oli tuottaa konsernitilinpäätöstietojen keräilylomake toimeksiantoyritykselle, joka tuottaa taloushallintopalveluita kunnille, kuntayhtymille ja tytäryhtiöille.

Opinnäytetyössä otetaan kantaa kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaan eri näkökulmasta, kuin aikaisemmin mainitsemisani tutkimuksissa. Aikaisempia tutki-

muksia olen hyödyntänyt etsiessäni lähdekirjallisuutta tietoperustaan. Opinnäytetyön tietoperusta koostuu kirjallisuudesta, kirjanpitolautakunnan yleisohjeista ja lakiteksteistä. Opinnäytetyön empiirinen aineisto rakentuu toimeksiantajaorganisaation talouspalveluiden henkilöstölle toteutettavien teemahaastattelujen tulokista.

2.2 Tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyö on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jossa tapauksena on Kemijärven kaupungin kuntakonserni. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on todellisen ilmiön kuvaaminen, ymmärtäminen ja tulkinnan tuottaminen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkitaan pääasiallisesti prosesseja, kuinka ihmiset kokevat ja näkevät ilmiön. Kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä ovat muun muassa tutkimuksen toteuttaminen aidossa ympäristössä, aineisto kerätään asianosaisilta vuorovaikutussuhteessa. Tutkija on aineiston kerääjä ja aineisto on monilähteistä, jossa huomio kiinnittyy tutkittavien näkökulmaan, merkitykseen ja näkemykseen. (Kananen 2017, 34–36.)

Tutkimuksessa käytetään konstruktivistista lähestymistapaa. Konstruktiviselle tutkimusotteelle luonteenomaista on kokemusperäinen väliintulo, sillä vaikuttaminen tosielämään on osa tutkimusmenetelmää. Ideaalinen tulos konstruktivisessa tutkimuksessa on, että tosielämän ongelma ratkaistaan. (Lukka 2001.) Konstruktivisessa lähestymistavassa pyritään muuttamaan organisaation käytänteitä ja toimintaa. Konstruktivisessa tutkimuksessa korostuu tutkijan ja haastateltavien välinen vuorovaikutus, jonka avulla selvitetään aiempaa parempia ratkaisuja havaittuihin ongelmiin. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 66.)

Konstruktiiivinen tutkimus etenee prosessimaisesti, jossa ideaali tutkimusaihe on sellainen, jolla on käytännöllistä merkitystä. Prosessin toisessa vaiheessa hankitaan teorian tietoa ja käytännön tietoa tutkimuksen ja kehittämisen kohteesta. Seuraavassa vaiheessa prosessia etsitään ratkaisuja esiin tulleisiin haasteisiin, joiden toimivuutta testataan prosessin neljännessä vaiheessa. Viidennessä vaiheessa prosessia osoitetaan ratkaisun uutuusarvo teoriakytkentöihin yhdistettynä, minkä jälkeen tarkastellaan ratkaisun soveltamisalueen laajuutta. (Ojasalo ym. 2009, 67.)

Tutkimuksessa selvitetään, miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa voidaan kehittää toimeksianto-organisaatiossa. Toimeksiantajan edustajan kanssa on tehty toimeksiantosopimus ja käyty keskustelua prosessin vaiheista. Käytännön tiedon hankinta tapahtuu teemahaastatteluiden avulla ja haastatteluista esiin tulleiden havaintojen avulla pyritään löytämään ratkaisuja kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittämiseen. Tutkimuksen aikana ratkaisujen toimivuuden testausta ei toteuteta, mikä on tyypillistä silloin, kun kyseessä on opinnäyte-työ tai muu työ, jonka aikataulu on sidottu muun kuin kohdeorganisaation aikatauluun (Ojasalo ym. 2009, 68).

2.3 Aineiston keruu

Tutkimusaineiston hankinta toteutetaan haastatteluiden avulla, jotka kyseisessä tutkimuksessa ovat organisaation talouspalveluiden henkilöstölle suunnatut teemahaastattelut. Empiirisen aineiston hankinnan keskeinen kohderyhmä on rajattu koskemaan kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaan osallistuvia henkilöitä peruskunnasta eli kuntakonsernin emoyhtiöstä. Kohdejoukon valinnassa on huomioitu toimeksiantajan esitys siitä, ketä haastatteluihin kutsutaan. Haastatteluiden avulla pyritään saamaan kuva kuntakonsernin tilinpäätösprosessin toimivuudesta, tilinpäätöksen laadinnan aikana esiin tulleista haasteista sekä tietoa kehittämismenetelmistä, joilla voidaan vaikuttaa sujuvampaan tilinpäätöksen laadintaprosessiin tulevaisuudessa. Haastattelut toteutetaan kuntakonsernin tilinpäätöksen valmistuttua, jolloin tilinpäätöksen laadintaprosessi on hyvin muistissa ja saadaan ajantasaista tietoa prosessin toteutumisesta ja esiin tulleista haasteista.

Teemahaastattelu sopii tilanteeseen, jossa tutkimuksen kohdetta ei tunneta täysin, eikä haluta liikaa ohjata haastateltavia. Teemahaastattelu mahdollistaa haastattelujen muokkaamisen edellisen haastatteluiden tulosten mukaan, jos haastatteluissa ilmenee asioita, joita ei etukäteen osattu huomioida. (Ojasalo ym. 2009, 41.) Haastattelut tallennetaan, jotta keskustelu on mahdollisimman sujuvaa eikä haastattelu keskeydy muistiinpanoja kirjoittaessa. Haastattelun tallentamisen katsotaan tuovan useita etuja, kuten objektiivisuutta, syvällisyyttä analyysiin, uudelleen tarkistettavuutta ja vertailtavuutta. (Kananen 2015, 156.)

Aineistonkeruumenetelmänä haastattelussa voidaan säädellä aineiston keruuta joustavasti, myötäillä tilanteen ja haastateltavan edellyttämällä tavalla. Haastattelua käytetään silloin, kun halutaan korostaa sitä, että haastateltava antaa merkityksen asioille ja on aktiivinen osapuoli, haastattelussa nähdään haastateltavan ilmeet ja eleet sekä voidaan selventää vastauksia, jos vastaukset ovat monitahoisia. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 205–206.) Haastatteluilla saadaan yksityiskohtaista tietoa paremmin esille, kuin esimerkiksi lomakehaastattelulla, sillä haastattelussa voidaan tehdä täsmentäviä kysymyksiä ja varmistaa, että haastateltava tuli oikein ymmärretyksi.

Teemahaastattelu etenee etukäteen valittuun teemaan liittyvien kysymysten mukaan. Teemahaastattelussa voidaan edetä haastateltavien vastausten perusteella tarkentaviin ja syvällisempää tietoa antaviin kysymyksiin. Haastattelussa tulee edetä teeman mukaisesti ja pysyä teemassa, jotta itse ongelmanratkaisuun saadaan vastauksia. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87–88.) Teemahaastattelussa voidaan palata takaisin aiempiin kysymyksiin tai siirtyä kysymykseen, jota haastateltavan vastaus sivusi, sillä vastauksen ollessa laaja, se voi sisältää kannanottoja useaan teemaan.

Haastattelut toteutetaan huhtikuun 2019 toiselta viikolta alkaen. Haastateltaviin otetaan yhteyttä sähköpostitse, jonka saatekirjeessä, Liite 1, kerrotaan tutkimuksen tarkoitus eli tutkimusongelma, mihin tutkimuksen teemahaastatteluilla pyritään saamaan vastaus. Saatekirjeessä kerrotaan kuinka haastateltavat ovat valikoituneet kohdejoukkoon, haastateltaville kerrotaan haastattelutavasta ja aineiston käsittelytavasta tutkimuksen jälkeen, sekä se, että haastateltavat voivat osallistua haastatteluun anonyymisti tai vaihtoehtoisesti voivat tuoda julki tutkimuksen kannalta merkityksellistä tietoa itsestään. Merkityksellisenä tietona voidaan pitää muun muassa työkokemusta ja koulutusta taloushallinnon alalta, toimeä tai virkaa, jossa haastateltava toimii kunnan palveluksessa ja kokemusta kirjanpidosta, tilinpäätöksen laadinnasta sekä kuntataloudesta. Saatekirjeessä pyydetään haastateltavia ilmoittamaan heille sopiva haastattelu-aika, jonka jälkeen tutkija on puhelimitse yhteydessä haastateltaviin sopiaukseen asianmukaisesta haastattelupaikasta ja vastaamaan mahdollisiin kysymyksiin, joita saatekirjeen sisältö on herättänyt haastateltavalle.

2.4 Aineiston analysointi

Aineiston analysointi aloitetaan kuuntelemalla nauhoitteet ja kirjoittamalla tutkimusvastaukset tekstimuotoon. Kirjoituksen jälkeen vastauksiin perehdytään ja teemoitellaan sekä tiivistetään, jonka jälkeen vastauksia tulkitsemalla muodostuu johtopäätökset asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Laadullisessa tutkimuksessa elämänläheisyys tekee analysoinnin mielenkiintoiseksi ja haastavaksi (Hirsjärvi ym. 2009, 225).

Haastatteluiden litterointi on hyvä tehdä mahdollisimman pian haastattelun jälkeen, sillä tieto on tuoretta ja hyvin haastattelijan muistissa. Litteroinnin jälkeen aineisto luetaan useaan kertaan ja teemoitellaan eli tarkastellaan aineistossa esiintyviä ilmiöitä, jotka nousevat esiin usean haastateltavan vastauksista. Ilmiöt voivat liittyä haastatteluteemoihin tai ne voivat olla yllättäviä asioita, jotka tulevat haastateltavien mieleen. Haastatteluaineiston analysoinnissa ehkä yksinkertaisin tapa on ilmiöiden esiintymien määrän laskeminen. Aineiston teemoittelun jälkeen palataan kokonaisuuteen, tulkintaan ja ilmiön kytkemiseen käytettyyn teoriaan. (Ojasalo ym. 2009, 99–100.) Litterointi on työläs vaihe, jossa tutkija käy vuoropuhelua aineiston kanssa ja samalla tutkija määrittelee, mikä on riittävä aineisto ja tulkinta tutkimusongelman kannalta (Vilkkä 2015, 88–89).

Aineiston tulkinnassa tutkijan pyrkimys on saavuttaa onnistunut tulkinta, sillä aineistoa voidaan tulkita monin eri tavoin eri näkökulmista. Tulkinta on onnistunut silloin, kun lukija omaksuu saman näkökulman kuin tutkija, riippumatta siitä onko lukija näkökulmasta samaa mieltä vai ei. Haastattelututkimusta lukeva henkilö ei saa luettavakseen haastattelua vaan tutkijan tulkinnan haastattelusta, johon lukijan on luotettava. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 151–152.)

2.5 Tutkimuksen etiikka

Tutkimuksen eettiset kysymykset liittyvät kaikkiin tutkimuksen vaiheisiin, tutkimuksen tarkoitukseen ja siihen, miten tutkimus parantaa tutkittavana olevaa tilannetta. Eettisyys vaikuttaa tutkimussuunnitelmaan ja haastattelutilanteisiin, joissa huomioidaan haastateltavien suostumus ja luottamuksellisuus. Aineiston käsittelyssä tulee huomioida tietojen luottamuksellisuus ja se, miten sanatarkasti

litterointi tapahtuu. Aineiston analysointivaiheessa, pohditaan miten syvällisesti ja kriittisesti haastatteluita voidaan analysoida. Aineiston todentamisessa ja raportoinnissa, tutkijan velvollisuus on esittää tietoa, joka on niin todennettua kuin mahdollista ja raportoinnissa tulee edelleen huomioida luottamuksellisuus ja seuraukset, joita julkaisulla on niin haastateltaville, kuin toimeksiantajalle. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 20.)

Tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden on tiedettävä, mitä tutkija tutkii, mitkä ovat toiminnan kohteet ja tavoitteet, miten tutkimusta säilytetään sekä mikä rooli henkilöillä on tutkimuksessa. Todellisia ja rehellisiä vastauksia saadaan erityisesti silloin, kun vastaajia ei yksilöidä. (Ojasalo ym. 2009, 48–49.) Saatekirjeessä olevan tiedoksiannon lisäksi haastatteluiden alussa haastateltaville kerrataan, mihin tutkimuksella pyritään ja että haastateltavat voivat esiintyä haastattelussa anonymisti, jolloin yksilöiviä haastattelukysymyksiä ei esitetä ja tutkimusraporttiin mahdolliset sitaatit kirjoitetaan, niin että henkilön anonymiys säilyy. Samalla haastateltaville kerrotaan opinnäytetyön julkaisemisesta yleiseen tietoverkkoon, jolloin opinnäytetyö on kaikkien luettavissa.

3 KUNTAKONSERNIN TILINPÄÄTÖS

Konsernitilinpäätöksessä tulos ja taloudellinen asema on esitettävä siten, kuin kyse olisi yhdestä kirjanpitovelvollisesta (Kirjanpitolaki 1336/1997 6:7 §). Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden sisällä tilikauden päättymisestä (Kuntalaki 410/2015 13:113 §) ja tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Kirjanpitolaki 1336/1997 3:2 §).

3.1 Kunta ja kuntakonserni, määritelmät

Kunta on julkishallinnon yksikkö, joka vastaa kunnan julkisista palveluista. Julkisia palveluita ovat kuntalaisten peruspalvelut, kuten sosiaali- ja terveystyö, opetus- ja sivistystyö sekä tekniset palvelut ja ympäristöinfrastruktuuri. (Kuntaliitto 2019.) Kunta järjestää sille laissa säädetyt tehtävät sekä hoitaa ottamansa itsehallinnolliset tehtävät (Kuntalaki 410/2015 2:7§).

Kuntakonserni on kunnan ja kunnan tytäryhteisöjen muodostama kokonaisuus, jossa tytäryhteisö on kunnan määräamisvallan alla oleva yhteisö. Kuntakonsernia ohjaa kunnanvaltuusto, hyväksymällään konserniohjeella. Tytäryhteisöjä konsernissa voivat olla yhtiöt, osuuskunnat, säätiöt ja kuntayhtymät, joiden tarkoitus on hoitaa kunnan tehtäviä. (Valkeinen & Vuoreinen 2017, 29–31.)

Konserniohjeessa määritellään menettelytavat, joilla tuetaan kuntatalouden suunnittelua ja seurantaa, riskien hallintaa, tiedottamista, sitoutumista hallitustyöskentelyyn sekä hyvää johtamista ja hallintoa (Kuntaliitto 2017, 8). Kukin kunta laatii konserniohjeen omista tarpeista lähtien, sillä valmista konserniohjetta ei ole saatavilla. Kuntaliitto on julkaissut vuonna 2017 Kunnan konserniohje-julkaisun, jolla ohjeistetaan konserniohjeen laatimista ja sisältöä. Julkaisu on suositus kuntien toimivan ohjausjärjestelmän valmisteluun, julkaisussa on otettu huomioon kuntalain vaatimukset.

Kemijärven kaupungin konserniohjeeseen on kirjattu, että kunnan talouspalveluista annetaan yksittäiset ohjeet konsernitilinpäätöstä varten annettavien tietojen sisällöstä, muodosta ja aikataulusta tytäryhteisöille, osakkuusyhteisöille ja kun-

tayhtymille vuosittain ennen tilikauden päättymistä. Ohjeistuksena on, että tytäryhteisöjen on toimitettava tilinpäätöstiedot kaupungille tilikautta seuraavan helmikuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen yhteydessä toimitetaan talousarvion toteutuminen tuloslaskelman muodossa, selvitys rahoitusasemasta ja sijoitustoiminnasta sekä selvitys vuositavoitteiden toteutumisesta. Merkittävät poikkeamat hyväksytystä suunnitelmasta, talousarviosta ja rahoitusasemasta on raportoitava välittömästi konsernijohtolle. (Kemijärven kaupunki 2018b, 6.)

3.2 Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintavelvollisuus

Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintavelvollisuus ratkaistaan sillä, vallitseeko kunnan ja yhteisön välillä konsernisuhde. Konsernisuhteen toteutuessa on velvollisuus laatia konsernitilinpäätös, joka koskee kaikkia kuntia ja kuntayhtymiä, jolla on yksi tai useampi tytäryhteisö. (Kuntaliitto 2015, 6.)

Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnasta säädetään kuntalaissa. Konserniyhteisöjen taseiden, tuloslaskelmien ja liitetietojen yhdistelmä muodostaa kuntakonsernin tilinpäätöksen. Kuntakonsernin tilinpäätökseen laaditaan lisäksi rahoituslaskelma, josta ilmenee konsernin varojen hankinta ja käyttö. Konsernitilinpäätöksellä pyritään antamaan riittävä ja oikea kuva kunnan toiminnasta myös tilanteissa, jossa tytäryhteisöillä on merkittäviä vastuita kunnan palvelutuotannosta. Konsernitilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä eli kuntakonsernissa maaliskuun loppuun mennessä. (Kuntalaki 410/2015 13:113 §.)

3.3 Hyvä kirjanpito

Oikean ja riittävän kuvan antaminen kuntakonsernin toiminnasta ja taloudesta edellyttää hyvää kirjanpitoa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamat ohjeet ja säännökset ohjaavat hyvää kirjanpitoa (Kuntaliitto 2016, 4). Hyvää kirjanpitoa ei ole erikseen määritelty kirjanpitolaisissa mutta hyvä kirjanpito edellyttää kirjanpitolainsäädännön, kirjanpitoasetusten ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeiden sekä kirjanpitolautakunnan lausuntojen noudattamista (Kirjanpitolaki 1336/1997 2:2 §).

Hyvä kirjanpitolaki edellyttää, että taloushallinnon asiantuntija tuntee työssään tarvittavat yleis- ja erityislait, sekä noudattaa lakia. Oikean sekä riittävän kuvan antava tilinpäätös on johdettu hyvän kirjanpitolain mukaisesti laaditusta kirjanpidosta säädöksiä noudattaen. Lainsäädännössä laki antaa päälinjat kirjanpito-toimille ja säädöksillä sekä lausunnoilla säädetään yksityiskohtaisemmin kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimista. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 14–15.) Hyvä kirjanpitolaki edellyttää, että liiketapahtumat kirjataan asianmukaisille tileille (Kirjanpitolaki 1336/1997 2:2 §).

3.4 Kuntakonsernin tilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätöksen avulla ilmaistaan konserniin kuuluvien yhteisöjen varat, velat, taloudellinen asema sekä voitto tai tappio, siten kuin kyseessä olisi yksi yhteisö, konsernitilinpäätös laaditaan emoyhteisön näkökulmasta. Tilinpäätöstä tehdessä vähennetään keskinäiset, myynnit ja ostot, saamiset ja velat sekä eliminoidaan keskinäisistä liiketoimista syntyneet realisoitumattomat katteet. (Englund, Prepula, Riistama & Tuokko 2005, 33–35.)

Kuntakonsernin tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja edellä mainittujen asiakirjojen liitetiedot sekä toimintakertomuksen. Tilinpäätöksen sisältövaatimukset määritellään kirjanpitoasetuksessa. Seuraaviin kappaleisiin on lyhyesti avattu kunkin tilinpäätösosan sisältö.

Konsernituloslaskelman katsotaan antavan riittävän kuvan tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta (Kuntaliitto 2015, 30). Konsernituloslaskelma osoittaa tilikauden tuloksen, sen jälkeen, kun tuloslaskelmasta on vähennetty konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako ja otettu huomioon sisäisten katteiden muutokset (Englund ym. 2005, 34). Kuvassa 1 on esitetty kunnan ja kuntayhtymän kuntakonsernin tuloslaskelma.

	(Tilikausi)	(Edellinen tilikausi)
Toimintatuotot	+	+
Toimintakulut	-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-	+/-
Toimintakate	=	=
Verotulot	+	+
Valtionosuudet	+	+
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	+	+
Muut rahoitustuotot	+	+
Korkokulut	-	-
Muut rahoituskulut	- +/-	- +/-
Vuosikate	=	=
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-
Omistuksen eliminointierot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät ¹	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössiirrot	+/-	+/-
Tilikauden verot	-	+/-
Laskennalliset verot	-/+	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

Kuva 1. Kunnan ja kuntayhtymän konsernituloslaskelma (Kuntaliitto 2015, 36).

Konsernitase osoittaa konsernin oman pääoman, sen jälkeen, kun tase-laskelmasta on vähennetty konserniyritysten keskinäiset velat ja saamiset, taseisiin aktivoidut sisäiset katteet ja keskinäinen omistus sekä ulkopuolisten omistusten vastaavat osuudet on erotettu konsernitaseen omaksi eräksi (Englund ym. 2005, 34). Samoin, kuin tuloslaskelmassa, tasetilien sisältö tulee pitää sisällöltään samana antaakseen oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta. Kuvassa 2 on esitetty kunnan ja kuntayhtymän lyhennetyn konsernitaseen rakenne.

VASTAAVAA**PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja kesken-
 eräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ**VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**PAKOLLISET VARAUKSET**

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**VIERAS PÄÄOMA**

Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma
 Pitkäaikainen koroton vieras pääoma
 Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma
 Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

Kuva 2. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase (lyhennetty) (Kuntaliitto 2015, 37).

Konsernin tilinpäätökseen sisällytetään rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Rahoituslaskelman avulla voidaan arvioida rahoitusasemassa ja rahoitusrakenteessa tapahtuneita muutoksia. Rahoituslaskelma, joka johdetaan tulolaskelmasta ja taseesta, on tilinpäätöstä täydentävä laskelma. (Englund ym. 2005, 102.) Kirjanpitoasetuksen mukaan rahoituslaskelmasta tulee ilmetä liiketoiminnan rahavirta, investointien rahavirta ja rahoituksen rahavirrat (Kirjanpitolaki 1339/1997, 2:1 §). Rahoituslaskelma (kuvassa 3) laaditaan kirjanpitoon perustuvana erillislaskelmana, toisin kuin tulolaskelma ja tase, jotka johdetaan suoraan kirjanpidosta (Kuntaliitto 2018, 4).

Toiminnan rahavirta		Tiedon lähde:
Vuosikate	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Satunnaiset erät ¹	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Tilikauden verot	-/+	Konsernituloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	Konsernitaseesta, -tuloslaskelmasta, liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta		=
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Antolainasaamisten vähennys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Oman pääoman muutokset		
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	Konsernitaseesta
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	Konsernitaseesta
Saamisten muutos	+/-	Konsernitaseesta
Korottomien velkojen muutos	+/-	Konsernitaseesta
Rahoituksen rahavirta		=
Rahavarojen muutos		+/-
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	+	Konsernitaseesta
Rahavarat 1.1.	-	Konsernitaseesta

Kuva 3. Kunnan ja kuntayhtymän konsernin rahoituslaskelma (Kuntaliitto 2015, 38).

Liitetiedot ovat avainasemassa tilinpäätöksen luotettavuuden varmistamisessa. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä tehdyt oikaisut ja eliminoinnit tulee huomioida myös liitetiedoissa. Liitetiedot laaditaan konserniyhteisöjen yhdistelmänä. Konsernin liitetiedot voidaan esittää kunnan tilinpäätöksen liitetietojen kanssa tai erillisenä osana liitetietoja. (Kuntaliitto 2015, 33.) Liitetietojen sisältö on säädetty pääasiassa kirjanpitolaissa ja kirjanpitoasetuksessa (Kuntaliitto 2016, 4). Liitetiedot varmentavat oikeiden ja riittävien tilinpäätöstietojen antamista.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet, esittämistapaa koskevat liitetiedot, selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja laatimismenetelmissä tapahtuneista muutoksista ja niiden vaikutuksesta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Liitetiedoissa

annetaan selostus, mikäli ei ole noudatettu samoja arvostusperiaatteita ja jakso-
tusperiaatteita, kuin kunnan tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa ilmoitetaan muutok-
sista, jotka vaikuttavat merkittäväällä tavalla konsernitaseen vertailukelpoisuuteen
edellisen konsernitilinpäätöksen kanssa. Selostuksen tulee sisältää muutokset
tytäryhteisöjen ja merkittävien osakkuusyhteisöjen omistuksissa. (Kuntaliitto
2016, 11–12.)

Toimintakertomuksessa annetaan selvitys tilikauden ajan olennaisista tapahtu-
mista toiminnassa ja taloudessa. Toimintakertomuksessa annetaan selvitys si-
säisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä. Toimintakertomuksessa ku-
vataan tilikauden tuloksen muodostuminen, toiminnan rahoitus, rahoitusasema ja
siinä tapahtuneet muutokset, kuten kokonaistulot ja -menot, kuntakonsernin toi-
minta ja talous sekä annetaan selvitys tilikauden tuloksen käsittelystä ja talou-
dentasapainottamistoimenpiteistä. (Kuntaliitto 2017, 33.)

3.5 Konsernitilinpäätöksen kokoaminen

Tilinpäätöksen laadinnassa voidaan käyttää valmisohjelmia tai juuri kyseisen
konsernin tarpeeseen rakennettua järjestelmää. Järjestelmän valintaan vaikuttaa
myös se käytetäänkö järjestelmää ainoastaan tilinpäätöksen laadinnassa vai
onko tarkoitus tuottaa lisäksi kuukausittaisia tulosraportteja. Yhden yhtenäisen
järjestelmän valinta edellyttää hyvin systemaattista toimintamallia. Luotettavan
tiedon oikea-aikainen saaminen voi ajoittain olla haasteellista, vaikka raportointi-
järjestelmät olisivat hyvin toimivia. Käytännössä tilinpäätös sisältää aina myös
tekstitietoa, jota ei järjestelmästä saada. Tytäryhteisöiltä tiedon saaminen on
yleensä luotettavampaa, kuin osakkuus- ja yhteisyrityksiltä, joiden tiedot voivat
olla puutteellisia, laskentaperiaatteiden, raportointiaikataulujen tai muiden tiedon-
saantiongelmien vuoksi. (Mäkelä ym. 2005, 87–90.)

Hyvä seurantajärjestelmä voidaan rakentaa useista tietojärjestelmistä. Ihanneti-
lanteessa järjestelmät on integroitu keskenään, jolloin tieto syötetään tietojärjes-
telmään vain kerran ja eri tietojärjestelmät pitävät huolen tiedon siirtymisestä sel-
lasiin kohtiin, jossa tietoa tarvitaan tiedon seurannan ja johtamisen kannalta. Hy-
vän ja integroidun järjestelmän kehittäminen on ylimmän johdon merkittävä

haaste, jossa toimijana on oltava joku muu taho kuin taloushallinnon ammattilaiset. (Vilkkumaa 2005, 424–425.)

Tutkimuksen kohteena olevaan kuntakonserniin kuuluvat yhteisöt, kuntayhtymät ja säätiö toimittavat tilinpäätöstietonsa Kemijärven kaupungin laatimaan konserniohjeeseen kirjatun erillisaikataulun mukaisesti. Kunta eli emoyhteisö laatii konsernitilinpäätöksen, johon yhdistellään yhteisöjen, kuntayhtymien ja säätiön tilinpäätökset. Tilinpäätöksen laadinnan aikataulussa pysymisessä on ensiarvoisen tärkeää, että laadittua aikataulua noudatetaan. Kolmen konserniin kuuluvan yhteisön kirjanpito on samassa taloudenohjausjärjestelmässä kunnan kirjanpidon kanssa, näin ollen kaikkien muiden yhteisöjen tulee toimittaa tilinpäätöstiedot erillisinä asiakirjoina, jotka talouspalveluiden henkilöstö tallentaa taloudenohjausjärjestelmään konekielisen tiedonsiirron puuttuessa.

4 TUTKIMUSTULOSTEN ANALYSOINTI

Tutkimuksessa selvitettiin, miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa voidaan kehittää Case Kemijärven kaupunki. Tutkimushaastattelut toteutettiin suunnitelman mukaisesti huhtikuussa 2019. Yksilöhaastatteluihin osallistui sovitusti kuusi henkilöä toimeksianto-organisaatiosta, joista neljä halusi osallistua tutkimukseen anonymisti. Tutkimuksen viimeinen haastattelu toteutettiin toimeksiantajaorganisaation edustajalle. Haastattelussa tutkija toi tiedoksi keskeisiksi havaitut haasteet tilinpäätöksen laadintaprosessin aikana, talous- ja kehittämisjohtaja kertoi tunnistavansa. Talous- ja kehittämisjohtajan haastatteluun sisällytettiin selvitys, ovatko tutkimuksessa esiin tulleet haasteet mahdollista minimoida tai poistaa kokonaan ja ovatko tehdyt kehittämissuositukset toteutettavissa organisaatiossa sekä hyötykö toimeksiantaja tehdystä tutkimuksesta.

Haastateltavat osallistuivat ennakkoluulottomasti ja avoimesti tutkimukseen, todennäköisin syy tähän oli, että kehittämiskohteena oleva aihe liittyy olennaisesti heidän työtehtäviinsä tilinpäätöksen laadintaprosessin aikana. Haastattelut tallennettiin ja litteroitiin haastattelupäivänä, jotta tallenteiden lisäksi tutkijalla oli vielä hyvin muistissa haastattelutilanteet. Haastatteluiden litterointi osoittautui haasteelliseksi ja tallenteita täytyi kuunnella monta eri kertaa, myös hidastelulla toiminnolla, jotta tekstistä sai kirjoitettua lähes kaiken sanatarkkaan tekstimuotoon, litteroinnin tekniikka oli sanatarkan ja yleiskielisen litteroinnin välimuoto.

Litteroinnin jälkeen tutkija analysoi jokaista tekstitiedostoa tiivistämällä ja teemoittelemalla niistä yleisimmin esiin tulleet asiakokonaisuudet. Haastatteluaineiston lukemiseen ja kuuntelemiseen tutkija palasi useaan kertaan oikean tulkinnan tekemiseksi. Dokumentaation pohjalta tutkimustulosten analysointi on tehty teemoittain seuraavasti, kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessin toimivuus, kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnassa havaitut haasteet, haastateltavien rooli ja työnkuva tilinpäätösprosessissa, menetelmät konsernitilinpäätöksen laadinnan kehittämiseen ja kehittämistoimenpiteiden hyödyntäminen organisaatiossa.

4.1 Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessin aikana havaitut haasteet

Tutkimustuloksia tulkitsemalla todetaan, että tilinpäätöksen laadintaprosessissa on havaittu haasteita, vaikka tilinpäätöksen laadinnan vaiheet organisaatiossa koetaan oikeiksi. Suurimmiksi haasteiksi tilinpäätöksen laadintaprosessissa esiin nousivat työnjako tilinpäätöksen laadintaan osallistuvien henkilöiden kesken, organisaatiossa tapahtuvat kirjanpidolliset toimet tilikauden aikana, taloudenohjausjärjestelmään liittyvät toiminnot ja tilinpäätöksen laadinnan tiukka aikataulu.

”.. kirjanpidolliset kirjaukset laskujen asiatarastuksesta lähtien” (Yksilöhaastattelu 2019).

”.. muistiotositteiden tekeminen, ettei ne jää loppuvuoteen ja tilinpäätöksen yhteyteen” (Kuvaja 2019).

”.. paljon painetta, siihen, että tilikauden aikana saadaan kirjanpito kiinni” (Yksilöhaastattelu 2019).

”.. aikataulu kiireellinen, valmistautumisesta huolimatta kiire tulee” (Yksilöhaastattelu 2019).

4.2 Haastateltavien rooli ja työnkuva tilinpäätöksen laadintaprosessissa

Tilinpäätöstehtävien työnjaossa ja omassa roolissa tilinpäätöksen laadintaan osallistumisessa osa haastateltavista kokee tehtävänjaon olevan selkeää ja osa haastateltavista kokee, ettei selkeää tehtävänjakoa ole ja näin ollen tilinpäätöksen laadinnan aikana on tehty päällekkäisiä työtehtäviä. Tiedoksiannoilla, vastuunjaolla ja selkeillä ohjeilla vältettäisiin päällekkäisten työtehtävien tekeminen.

”.. vastuut jaetaan, ei tehdä päällekkäisyyksiä” (Varanka 2019).

”.. selkeä rooli mitä omiin tehtäviin kuuluu” (Yksilöhaastattelu 2019).

”.. kuka tekee mitäkin, työnjako” (Yksilöhaastattelu 2019).

Yksityiskohtaiseen työnjakoon ja tehtävien hoitamiseen vaikuttavat osittain organisaatiossa tapahtuneet henkilöstömuutokset ja uusia työntekijöitä palkatessa,

organisaatioon on saatu erilaista osaamista. Tällöin on ollut luontevaa kytkeä tiettyjen osa-alueiden tehtävien hoitaminen tietyille henkilöille, osittain päällekkäisten tehtävien hoitaminen on johtunut siitä, että joku henkilö on tehnyt tiettyä tilinpäätöksen laadinnan osa-alueita, mutta prosessien muuttuessa, henkilö ei ole ollut tietoinen, että tehtävä on siirretty toiselle henkilölle. Useat asiantuntijat ovat tehneet johtopäätöksiä siitä, että hyvin toimiva viestintä organisaatiossa antaa henkilöstölle yhteisen tietoperustan, lisää työmotivaatiota, vaikuttaa työtyytyväisyyteen ja työyhteisön ilmapiiriin sekä lisää työn tuottavuutta (Kauhanen 2012, 179).

Päällekkäisten töiden välttämiseksi ja henkilöstön työtehtävien selkiyttämiseksi voidaan organisaatiossa laatia työnkuvauksia, jotka on kohdistettu ainoastaan tilinpäätöksen laadintaprosessiin. Työkuvaukset helpottavat toimintaa myös tulevaisuudessa, jos henkilöstö vaihtuu, työkuvaukset auttavat uuden henkilöstön perehdyttämisessä. Työnkuvauksien tekemisellä ja työnjaon selkiyttämällä henkilöstön oma rooli tilinpäätöksen laadintaprosessissa vakiintuu.

Talous- ja kehittämisjohtaja pohti omaa rooliaan talouspalveluiden henkilöstön esimiehenä, mitä olisi tärkeä tehdä? Keskustelua henkilöstön kanssa käydään tilinpäätöksen laadinnan valmisteluvaiheessa, mutta tilinpäätöksen laadintavaihe on hektistä aikaa, jolloin ei ehkä tule tarkkailtua, ettei päällekkäistä ja turhaa työtä tehdä. Palautekeskustelua onnistumisesta ja siitä, mitä olisi voitu tehdä toisin, tulisi käydä heti tilinpäätöksen laadinnan jälkeen henkilöstön kanssa, koska prosessi on tuoreena mielessä ja tehdyt havainnot auttavat tulevaan toimintaan. (Kuvaja 2019.)

4.3 Tilinpäätösaikataulu ja tilinpäätösaineiston toimittaminen

Tutkimustulosten analysoinnin perusteella tilinpäätöstiedot yhteisöiltä tulevat viime hetkellä ja se aiheuttaa osittain kiirettä tilinpäätöksen laadintaprosessissa. Saadut tilinpäätöstiedot syötetään käsin taloudenohjausjärjestelmään ja samalla tehdään eliminoinnit. Mitä enemmän tietoa tulee ydin organisaation ulkopuolelta, sitä enemmän aikaa kuluu. Ideaalitalanne olisi, että kaikilta tulisi tilinpäätöstiedot

sähköisesti mutta sähköinen tiedonsiirto koetaan haastavaksi, sillä yhteisöt, joiden kirjanpitoa hoitavat tilitoimistot käyttävät erilaisia taloudenohjausjärjestelmiä, kuin ydinorganisaatio.

”Ideaalitilanne on, että mahdollisimman moni yritys olis Premiumissa” (Varanka 2019).

Osassa toteutettuja haastatteluja tuotiin esille, että yhteisöiltä saatavien tilinpäätöstietojen aikatauluun voidaan vaikuttaa konserniohjetta muuttamalla.

”.. konserniohjeistuksessa jäi sellanen lause, että tilinpäätös toimitetaan helmikuun loppuun mennessä, se on aivan liian myöhään” (Yksilöhaastattelu 2019).

”.. sitä (konserniohjeessa olevaa, yhteisöille määriteltyä aikataulua) varmaan joudutaan kiristää, että kirjanpidon ihmisille jää enemmän aikaa tehdä konsernitilinpäätöstä” (Kuvaja 2019).

Ennakovalmistautumisesta ja etukäteen tilikauden aikana tehtävistä töistä huolimatta koetaan kiireen tunnetta osittain myös siitä johtuen, että tutkimukseen osallistuneet henkilöt hoitavat päivittäiset työtehtävät tilinpäätöksen laadintaprosessin ohella.

4.4 Taloudenohjausjärjestelmä

Organisaatiossa käytössä oleva taloudenohjausjärjestelmä on hankittu vuonna 2006, jolloin järjestelmään on luoto konsernirakenne ja raportointipohjat, tämän jälkeen konsernirakenteessa on tapahtunut muutoksia, samoin kirjanpidolliset vaateet ovat muuttuneet. Viimeisen kahden-kolmen vuoden aikana taloudenohjausjärjestelmän toimivuutta organisaatiossa on parannettu, erityisesti kuluvana vuonna. Tilinpäätöksen sisällön oikeellisuuden parantamiseksi on viimeisimmän tilinpäätöksen laadinnan aikana tehty taloudenohjausjärjestelmästä saatavien raporttien luotettavuuden parantamista, muun muassa ohjaustietotarkistuksilla, jotta tiedot muodostuvat raporteille samansisältöisinä.

Taloudenohjausjärjestelmässä esimerkiksi uusia tilejä luotaessa, tiedot tulisi linkittää toisiinsa heti eikä vasta tilinpäätöksen aikana. Taloudenohjausjärjestelmän

ohjaustietojen päivittämistä ja epäkuranttien raporttien poistamista taloudenohjausjärjestelmästä jatketaan tilikauden aikana. Raporttipohjien ohjaustietoja muokkaamalla ja uusia raporttipohjia luomalla organisaatioon on saatu toimivat raporttipohjat.

Tavoitteena organisaatiossa on, että taloudenohjausjärjestelmässä käydään tilikauden aikana tasetilejä kuukausittain läpi ja tehdään kuukausittaiset täsmäytykset ja poistot sekä korjataan tiedot heti tilikauden aikana, kun epäkohdat huomataan. Tilikauden aikana tehdään valmistavia töitä, mikä helpottaa tilinpäätöksen laadinnan aikana tehtävää työtä.

”.. tehdä tilikauden aikana valmistavia töitä” (Yksilöhaastattelu 2019).

”Raportteja voi ottaa pitkin vuotta, ei vain tilinpäätöksen, voi korjata heti, jos on epäkohtia” (Varanka 2019).

Ammattimaisesti hoidettuun kirjanpitoon kuuluu raporttien, yleensä tuloslaskelman ja taseen läpikäynti kuukausittain. Mikäli jonkin tilin kohdalla havaitaan huomattavaa eroa, käydään pääkirjasta tileille tehdyt kirjaukset läpi syyn selvittämiseksi ja oikaistaan mahdollisesti väärille tileille tehdyt kirjaukset. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 45.)

Tutkimuksessa tuli esille tilikirjausten lisäksi kirjanpidollinen huomio, jossa kirjaussääntöjä määrittelemällä taloudenohjausjärjestelmään estettäisiin virheelliset kirjaukset, sillä kirjanpidollisesti kirjausten pitää olla oikein, esimerkiksi kredit kirjauksia ei voi kirjata debit-tilille. Oikeilla tilikirjauksilla minimoidaan tilinpäätösvaiheen korjaukset, mitä aiemmin virheet huomataan ja korjataan, sitä vähemmän se vie aikaa varsinaisessa tilinpäätöksen laadintaprosessissa.

4.5 Kehittämistoimenpiteiden hyödyntäminen organisaatiossa

Muutosten läpivieminen työyhteisöltä vaatii, että jokainen tekee omat työtehtävät ja kollektiivinen vastuu on tietyllä henkilöllä. Kollektiivinen vastuunkantaja käy konsernitilinpäätöksen kokonaan lävitse, vaikka toiset henkilöt tekevät tilinpäätöksen laadinnassa avustavia tehtäviä. Hyvä delegointi, vastuunjako, avoin kes-

kustelu ja tiivis yhteistyö minimoivat päällekkäisiä tehtäviä. Haastatteluiden perusteella työyhteisö on valmis kehittämistoimiin ja haluavat, että asiat hoidetaan sujuvammin.

”.. yhteistyötä, avointa keskustelua ja sovitaan työnjaosta” (Yksilöhaastattelu 2019).

”.. sovitaan etukäteen, kuka tekee mitäkin” (Yksilöhaastattelu 2019).

Toimintakulttuuria muuttamalla vastuullisemmaksi ja selkeämmäksi koko organisaatiossa edesautetaan menestymistä tehtävien hoidossa. Ohjeistusten noudattaminen jo laskujen asiatarkestuksesta lähtien luovat perustan tilinpäätöksen oikeellisuudelle. Henkilöt, jotka hoitavat asiatarkestajan tehtäviä voidaan kouluttaa ja asiatarkestajien ohjeita päivittää. Käyttötalouden osalta vastuualuepäälliköt vastaavat toiminnasta ja kuukausittain heille lähetetään raportit talouden toteutuksesta. Vastuualuepäälliköiden huomattessa epäkohdan tuloslaskelmassa, heidän toivotaan ottavan yhteyttä talouspalveluihin, jotta kirjaukset voidaan korjata heti.

” Laskujen asiatarkestuksessa ja tiliöinnissä, on se, että heitä kannattaa kouluttaa ja aika ajoin tapaamisia ehkä järjestää, koska sieltähän se lähtee se polku, joka vie kirjanpidon oikein” (Kuvaja 2019).

”.. kirjanpidolliset kirjaukset laskujen asiatarkestuksesta lähtien, tiliöinnit olisivat oikein, tällä lailla saataisiin virheitä vähemmäksi, voisi kouluttaa ne, jotka hoitavat niitä tehtäviä” (Yksilöhaastattelu 2019).

Ydinorganisaatiossa tärkeimpiä taloushallinnon ohjeistuksia päivitetään ja uudistetaan muutoksien myötä. Vuonna 2021 voimaan tuleva raportointiuudistus vaikuttaa prosesseihin. Raportointiuudistus vaatii ohjeiden päivittämistä ja ohjaustietoihin tehtäviä muutoksia taloudenohjausjärjestelmässä, jotta saadaan oikeanlaista tietoa tuotettua täysin sähköisesti.

Taloudenohjausjärjestelmän toimivuutta ja sähköiseen tiedonsiirtoon siirtymistä aiotaan organisaatiossa selvittää. Selvitystä tehdään siitä, minkälaisia toimenpiteitä ja investointeja vaatii, että excel-taulukkolaskentapohjilla toimitetut yhteisöjen tilinpäätöstiedot voitaisiin yhteisöissä jatkossa syöttää suoraan järjestelmään,

josta tiedot ohjataan sähköisesti kuntaorganisaation taloudenohjausjärjestelmään.

”.. se (sähköinen tiedonsiirto) varmasti helpottaa kirjanpidon puolen tehtävää ja varmaan vähentää virheitä” (Kuvaja 2019).

Tiivistettynä luvun neljä sisältöä voidaan todeta, että tutkimustulosten analysoinnissa esitetyt keskeisimmät haasteet voidaan kehittämistoimilla minimoida suurelta osin jo seuraavaan tilinpäätöksen laadintaan mennessä. Vastuunjako tilinpäätöksen laadintaprosessissa selkiytetään työnkuvauksilla ja henkilöstön kanssa käydään keskustelua tilinpäätösprosessin valmisteluvaiheessa, tilinpäätöksen laadintaprosessin aikana sekä tilinpäätöksen laadintaprosessin loputtua palautekeskusteluna.

Tilinpäätöksen laadinta-aikataulua pyritään helpottamaan konserniohjetta muuttamalla, jotta yhteisöjen tilinpäätöstiedot saadaan aikaisemmin emoyhtiön talouspalveluiden henkilöstön tallennettavaksi taloudenohjausjärjestelmään. Toisena suunnitelmana aikatauluhaasteeseen ja työn helpottamiseen on selvittää, miten konsernin yhteisöjen välille saadaan sähköinen tiedonsiirto. Sähköisessä muodossa olevaa tietoa on tehokkaampi ja helpompi käsitellä, siirtää ja varastoida, kuin paperiversioon tuotettua tietoa (Lahti & Salminen 2014, 19).

Kirjanpidollisiin toimiin liittyen laskujen asiatarkastusohjeita päivitetään tarvittaessa ja asiatarkastajia koulutetaan. Raportoinnin seuranta tehostamalla ja epäkohtia huomattaessa taloudenohjausjärjestelmän ohjaustietoja päivitetään.

Organisaatiossa on luottamus siihen, että vaikka kyse on merkittävistä asioista, tilinpäätöksen laadintaprosessiin vaikuttavat asiat muuttuvat prosesseja kehittämällä. Kehittämisehdotusten koetaan olevan pääsääntöisesti toteutettavissa jo ennen seuraavaa kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessia. Toimeksiantajan edustajan kanssa käydyn keskustelun pohjalta voidaan todeta, että tutkimustuloksilla on merkitystä toimeksiantajalle ja tulosten perusteella tilinpäätöksen laadintaprosessia voidaan organisaatiossa kehittää.

5 POHDINTA

Tutkimuksessa on selvitetty case kunnassa tehtävän kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittämismahdollisuuksia. Lähtökohtana tutkimukselle oli, että kunnassa oli havaittu haasteita tilinpäätöksen laadintaprosessin aikana ja ajankohta tutkimuksen tekemiselle oli otollinen, sillä tilikausi oli juuri päättynyt. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin vasta tilinpäätöksen laadinnan päätyttyä, jotta mahdollisimman moni tilinpäätöksen laadintaan osallistunut henkilö pystyi resurssien puitteissa osallistumaan tutkimukseen.

Tutkimuksen tulokset vastaavat tutkimusongelmaan, jotka esiteltiin kappaleessa neljä. Samansuuntaisia havaintoja, tilinpäätöstietojen toimittamisesta, esiintyi Eeva Aron (2010) tekemässä tutkimuksessa mutta se ei tarkoita, että tulokset olisivat yleistettävissä. Tutkimuksen teemat oli rajattu käsittelemään koko kuntakonsernin tilinpäätösprosessin laadintaa, laadintaprosessissa esiin tulleita haasteita ja tilinpäätöksen laadinnan kehittämismahdollisuuksia henkilöstön näkökulmasta, jotka osallistuvat tilinpäätöksen laadintaan. Tutkimusta olisi voinut rajata koskemaan ainoastaan yhtä tilinpäätöksen osaa, esimerkiksi rahoituslaskelmaa tai niin, että tutkimus olisi koskenut ainoastaan kunnan tai jonkin yhteisön tilinpäätöksen laadintaprosessia.

Tutkimuksen menetelmävalinta ja tutkimuksen vaiheet sopivat hyvin tämänkaltaiseen tutkimukseen, jossa ilmiötä tutkitaan haastateltavien kokemana. Yksilöhaastattelut antoivat yksityiskohtaista tietoa, jota täsmennettiin haastatteluiden aikana lisäkysymyksillä. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa tiedon hankinta toteutui kiitettävästi. Haastatteluihin osallistuneiden henkilöiden kanssa yhteydenpito ennen haastattelutilanteita oli molemminpuolista. Haastattelutilanteet toteutettiin rauhallisessa ympäristössä ja onnistuivat odotetusti, kukaan haastateltavista ei perunut osallistumisestaan, haastattelutilanteet olivat rentoja, haastattelutilanteissa en havainnut, että kukaan olisi jännittänyt tai epäröinyt osallistumisestaan tutkimukseen.

Haastatteluun osallistuminen anonyyminä on ymmärrettävää pienessä organisaatiossa ja kunnassa, jossa henkilöt ovat helposti tunnistettavissa. Anonyyminä

esiintyminen antoi todennäköisesti myös sellaisia vastauksia, joita haastateltavana ollut henkilö ei olisi halunnut antaa, mikäli haastateltava olisi vastannut haastatteluun yksilöitynä.

5.1 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen tulosten ja tietoperustan täytyy olla luotettavaa tietoa, jotta työstä saadaan paras mahdollinen hyöty. Tutkimuksen uskottavuuden yksi tärkeimmistä asioista on dokumentaatio. Tutkimuksen eri vaiheissa ratkaisut ja valinnat tulee perustella, tällä tavoin mahdollistetaan koko työn ja menetelmien arvioitavuuden mahdollistaminen. (Kananen 2012, 173.)

Tutkimuksen luotettavuutta parantaa tutkimuksen yksityiskohtainen ja totuudenmukainen kuvaus. Opinnäytetyön kappaleissa, joissa kuvataan opinnäytetyön tutkimusasetelma, analysoidaan tutkimustuloksia ja pohdintaan tutkimusta, on esitetty perustellusti tutkimuksen menetelmävalinnat, tutkimuksen toteutuksen vaiheet ja olosuhteet sekä tutkimustulosten analysointiprosessi.

Tietoperusta opinnäytetyössä perustuu luotettaviin lähteisiin, viranomaistietoon ja ammattikirjallisuuteen. Tutkimukseni oli laaja-alainen ja näin ollen tietoperusta on muotoutunut laajempia kokonaisuuksia käsitteleväksi ja yksityiskohtaiset asiat ovat monilta osin jätetty huomioimatta, jotta työstä ei tulisi rönsyilevä.

5.2 Tutkimustulosten hyödynnettävyys ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Tutkimustuloksia voidaan hyödyntää tilinpäätöksen laadintaprosessissa ja suurelta osin kehittämismenetelmät ovat käyttökelpoisia jo seuraavaan kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaan mennessä. Toimeksianto-organisaatiossa tilinpäätöksen laadintaprosessia on kehitetty osittain jo valmistuneen tilinpäätöksen aikana ja kehittämisprosessi jatkuu edelleen.

Jatkotutkimuksia tutkimusaiheesta voidaan tehdä, voidaan esimerkiksi tutkia, onko kehittämis ehdotusten mukaisia toimenpiteitä toteutettu organisaatiossa suunnitelman mukaisesti ja onko kehittämis muutoksilla saavutettu toivottuja tuloksia kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan parantamiseksi. Mielenkiintoista voisi olla myös tutkia, kuinka yhteisöissä koetaan tilinpäätöksen laadintaprosessi,

minkälaisia haasteita yhteisöillä mahdollisesti on ja aiheuttavatko emoyhtiön asettamat aikataulut ja ohjeistukset haasteita.

5.3 Tutkimuksen haasteet

Tutkimusprosessi toteutui odotetusti ja eteni vaiheittain loogisesti. Ajankäyttö meinasi aiheuttaa pieniä haasteita, sillä tutkimuksen empiiristä osuutta ei voinut aloittaa aiemmin kuin konsernitilinpäätös toimeksianto-organisaatiossa oli saatu valmiiksi. Tilinpäätös valmistui maaliskuun loppuun mennessä ja tilinpäätöksen jälkeen osa talouspalveluiden henkilöstöstä osallistui vaalitoimitsijan tehtäviin eduskuntavaalien aikaan huhtikuun alussa 2019, näin ollen tutkimuksen toteutusaika ajoittui noin huhtikuun puoliväliin. Empiirisen aineiston hankinnan toteuttamisaikataulussa tuli huomioida henkilöstön resurssit, sillä varsinaisten työtehtävien ohella henkilöstö teki myös muita työtehtäviä. Aikatauluhaasteista huolimatta tutkimuksen haastatteluajat saatiin hyvin soviteltua niin, että heti haastattelun jälkeen, samana päivänä, oli aikaa kuunnella haastattelutallenne ja kirjoittaa haastattelu tekstimuotoon.

LÄHTEET

Aro, E. 2010 Kunnan uudistunut konsernitilinpäätös. Lahden ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö.

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/12340/Aro_Eeva.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Englund, T., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2005. Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan. Helsinki: WSOYpro.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15., uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Grönholm, T. 2012. Konsernitilinpäätös ja -tilinpäätösanalyysi TYY-/Universtas-konsernissa. Turun ammattikorkeakoulu. Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma. Opinnäytetyö. Viitattu 4.4.2019.

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/46739/Gronholm_Tuulikki.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas. Näin kirjoitan opinnäytetyö tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kauhanen, J. 2012. Henkilöstövoimavarojen johtaminen. 11.-12. painos. Helsinki: Alma Talent Oy. E-kirja. Viitattu 30.4.2019. <https://luc.finna.fi/lapinamk/>, Alma Talent verkkokirjahylly.

Kemijärven kaupunki 2018a. Kemijärven kaupunki tilinpäätös ja toimintakertomus vuodelta 2018. Viitattu 26.4.2019. <http://paatokset.kemijarvi.fi/kokous/20191929-4-1.PDF>.

Kemijärven kaupunki 2018b. Kemijärven kaupungin konserniohje. Viitattu 2.4.2019. https://www.kemijarvi.fi/cache/1e8708407ac45dc708411e8b82a8de42d2e5ac25ac2/kemijarven_kaupungin_konserniohje_kv_11.6.2018.pdf.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kuntalaki 10.4.2015/410.

Kuntaliitto, 2015. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Viitattu 4.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>.

- Kuntaliitto, 2016a. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. 5. tarkistettu painos. Viitattu 22.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>.
- Kuntaliitto, 2016b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilipäätöksen liitetiedoista. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Viitattu 22.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>.
- Kuntaliitto, 2017a. Kunnan konserniohje. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Viitattu 16.4.2019. http://shop.kuntaliitto.fi/product_details.php?p=3381.
- Kuntaliitto, 2017b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilipäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Viitattu 22.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>.
- Kuntaliitto, 2018. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. 5. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Viitattu 22.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>.
- Kuntaliitto, 2019. Kuntien ja kuntayhtymien toiminta. Viitattu 2.4.2019. <https://www.kuntaliitto.fi/kunnat-ja-kuntayhtymat/kuntien-ja-kuntayhtymien-toiminta>.
- Kuvaja, T. 2019. Kemijärven kaupunki. Talous- ja kehittämisjohtajan haastattelu 26.4.2019.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. 1.painos. Helsinki: Alma Talent Oy. E-kirja. Viitattu 28.4.2019. <https://luc.finna.fi/lapinamk/>, Alma Talent verkkokirjahylly.
- Lukka, K. 2001. Konstruktiivinen tutkimusote. Viitattu 1.4.2019. <https://metodix.fi/2014/05/19/lukka-konstruktiivinen-tutkimusote/>.
- Mäkelä, L., Reponen, M. & Pohjonen, S. 2005. Konsernitilinpäätöksen laatiminen. Helsinki: WSOYpro.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 1. painos. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOYpro oy.
- Rautakoski, I. 2016. Konsernitilinpäätöstietojen toimittaminen emoyhtiölle Case Kuntien Hetapalvelut Oy. Centria-ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäyte-työ. Viitattu 4.4.2019. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/116943/iida_rautakoski.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Salmi, I. & Rekola-Nieminen, L. 2004. Tilinpäätöksen rakentaminen ja tulkinta. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Valkeinen, T. & Vuorento, R. 2017. Kuntatalous – monen muuttujan summa. 4. uudistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Varanka, M. 2018. Kemijärven kaupunki. Vs. talouspäällikön haastattelu 15.4.2019.

Vilka, H. 2015. Tutki ja kehitä. 4., uudistettu painos. Jyväskylä: Ps- kustannus. E-kirja. Viitattu 2.4.2019. <https://luc.finna.fi/lapinamk/>, Ellibslibrary.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Suomen Yrityskirjat Oy.

LIITTEET

- Liite 1. Saatekirje
- Liite 2. Haastatteluteemat

Liite 1

Hyvä vastaanottaja!

Opiskelen Lapin ammattikorkeakoulussa liiketalouden tradenomiksi ja opintoihin kuuluu opinnäytetyön tekeminen. Opinnäytetyön tutkimusongelma on, Miten kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa voidaan kehittää, Case Kemijärven kaupunki? Opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa tietoa siitä, onko kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessi toimiva, onko kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnassa havaittu haasteita ja miten tehtyjen havaintojen avulla voidaan kehittää kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaa?

Opinnäytetyön aineiston keruu toteutetaan teemahaastatteluina huhtikuussa 2019 viikoilla 15-16, yksilöhaastatteluina. Olemme sopineet Kemijärven kaupungin talous- ja kehittämisjohtajan kanssa, että haastatteluun kutsutaan 6 henkilöä, jotka ovat osallistuneet kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaan peruskunnassa. Haastattelut kestävät arviolta 30-40 minuuttia, haastattelut tallennetaan, mikä sujuvoittaa haastattelun kulkua. Haastattelutallenteet tuhotaan litteroinnin ja tulosten analysoinnin jälkeen.

Haastateltavat voivat esiintyä anonyyminä tai vaihtoehtoisesti, haastateltavat voivat tuoda julki tutkimuksen kannalta merkityksellistä tietoa itsestään. Haastattelun alussa haastateltavalta kysytään, haluaako haastateltava esiintyä anonyymisti, tällöin yksilöiviä haastattelukysymyksiä ei esitetä. Toivon teidän osallistuvan toimeksiantajaa hyödyntävään tutkimukseen. Teille sopivan haastatteluajan voitte ilmoittaa vastaamalla tähän sähköpostiin, jonka jälkeen olen teihin yhteydessä puhelimitse sopiaaksemme asianmukaisesta haastattelupaikasta ja vastakseni mahdollisiin tutkimukseen sekä haastatteluun liittyviin kysymyksiinne.

Ystävällisin terveisin
Hannele Jaakkola
Tradenomiopiskelija

Liite 2

Haastateltavan henkilön nimi, koulutus, virka konsernissa ja työhistoria taloushallinnon alalla sekä kuntakonsernissa?

Onko kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessi toimiva tilinpäätöksen laadinnassa mukana olevan henkilöstön näkökulmasta?

Onko haastateltavalla riittävä tieto omasta roolista konsernin tilinpäätöksen laadinnassa?

Minkälaisia haasteita haastateltava on huomannut tilinpäätöksen laadinnassa?

Miten tehtyjen havaintojen avulla voidaan kehittää tilinpäätöksen laadintaa?

Mitä muutosten läpivienti vaatii organisaatiolta ja yhteisöiltä?

Ovatko kehittämissuositukset toteutettavissa jo seuraavassa kuntakonsernin tilinpäätöksen laadintaprosessissa?