



**TOIMINTASUUNNITELMA
SISÄRYHTIÖSULAUTUMISEEN
YHTIÖ X:N TALOUSHALLINNOLE**

Maarit Kaakkuriniemi

Opinnäytetyö
Marraskuu 2014
Liiketalouden ko.

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

MAARIT KAAKKURINIEMI:

Toimintasuunnitelma sisaryhtiösulautumiseen Yhtiö X:n taloushallinnolle

Opinnäytetyö 54 sivua, joista liitteitä 3 sivua
Marraskuu 2014

Työ tehtiin Yhtiölle X, jossa suunnitellaan sisaryhtiösulautumista. Yhtiö X on kotimainen kansainvälisesti toimiva yhtiö, jonka osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena.

Tavoitteena oli parantaa Yhtiö X:n taloushallinnon mahdollisuuksia viedä sulautumismenettely onnistuneesti läpi. Tarkoituksena oli tehdä yhtiön taloushallinnolle toimintasuunnitelma, mistä selviää mitä kaikkea täytyy tehdä ennen sulautumista, sen aikana ja sen jälkeen. Vastaanottavan yhtiön kirjanpito pitää muuttua sellaiseksi, että sulautuvien yhtiöiden kaikki toiminnot voidaan siirtää sinne. Kirjanpidon on jatkuttava sulautumisen jälkeenkin luotettavana ja yhtä informatiivisena kuin ennen sulautumista.

Työ toteutettiin tutkimuksellisena kehittämistyönä. Toimintasuunnitelman laatimisessa käytettiin teoreettista tietoa sisaryhtiösulautumisesta, sulautumismenettelystä ja sen eri vaiheiden rekisteröimisestä. Teoriaa taloushallinnon toiminnoista hyödynnettiin dokumenttianalyysin analyysirungon laatimisessa. Dokumenttianalyysin kohteena oli toimeksiantajalta saadut dokumentit, joista ensimmäinen oli tehtävälista yrityskaupan jälkeisiin haltuunottoihin ja toinen sulautumisen suunnittelupalaverin muistio. Analyysin avulla muodostettiin aikajärjestyksessä etenevä lista taloushallinnon vastuualueen asioista, mihin täytyy kiinnittää huomiota sulautumista toteutettaessa.

Yhtiössä X taloushallinto on sähköistetty ja sen raportointi perustuu kirjanpidon perustietoihin, joten tehtävälista alkaa näiden muuttamisesta sellaiseksi, että sulautuvien yhtiöiden toimintojen kirjaukset saadaan jatkumaan oikein. Kirjanpidon perustiedot päivitetään myös kaikkiin käytössä oleviin järjestelmiin.

Työssä keskityttiin sulautumismenettelyyn sisaryhtiösulautumisen kannalta. Sisaryhtiösulautuminen tarkoittaa emoyhtiön kokonaan omistamien tytäryhtiöiden sulautumista keskenään. Työn edetessä selvisi, että tällaisessa tilanteessa sulautumismenettelyn vaiheita on mahdollista sujuvoittaa, esimerkiksi yhtiökokouksen kutsuaikojen noudattamisesta ja ennakkoinformaation esilläpidosta voidaan sopia osakkeenomistajien yksimielisellä päätöksellä.

Asiasanat: toimintasuunnitelma sisaryhtiösulautuminen taloushallinto

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree programme in Business Administration

MAARIT KAAKKURINIEMI:

An Operating Plan for Merging Financial Administration Functions

Bachelor's thesis 54 pages, appendices 3 pages
November 2014

This thesis was done for Company X, which was planning a merger with a sister company. Company X is a domestic company which operates internationally and whose shares are publicly traded.

The goal was to improve the possibilities of Company X's financial administration to handle the merger procedure successfully. The goal was to make a plan of action for the company's financial management. The plan shows everything that needs to be done before to the merger, during, and after it. The accounting system of the acquiring company needs to be changed so that it can handle all the accounting functions of the merging companies. Accounting must continue after the merger to be as a reliable and informative as before the merger.

The thesis was carried out as an investigative development work. Theoretical knowledge about mergers between sister companies, merging procedures, and the different stages of registration were used as a basis to form the plan of action. The theory of financial management functions were used in document analysis to create a body of analysis. The material for the document analysis was Company X's documents. The first one was the to-do list for post-acquisition takeover measures, and the second one was a memo from a merger planning meeting. The analysis was used to generate a chronological list of financial administration responsibilities which need to be taken into account throughout the implementation of the merger.

The Company X's financial administration is paperless and its reporting is based on the basic accounting data. The first issue on the to-do list is basic data: it has to change to allow the operations of both merging parties to continue without errors or interruptions. Basic accounting data will also be updated for all existing systems.

The thesis focused on the merger procedure from the perspective of mergers of sister companies. A sister company merger means that wholly-owned subsidiaries of the same parent company merge with each other. As the thesis progressed, it became clear that some of the merger procedures can be simplified in such a situation. For example, the shareholders could decide unanimously on the time limits for calling a general meeting, or the rules about information to be announced in advance.

Key words: plan of operation, sister company merger, financial administration

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Työn tausta.....	6
1.2	Aiemmin tehdyt vastaavat työt	7
1.3	Tavoite ja tarkoitus	9
1.4	Rajaus.....	10
1.5	Työn eteneminen.....	10
2	TUTKIMUKSELLINEN KEHITTÄMISTYÖ JA LÄHDEAINEISTO	12
2.1	Tutkimuksellisen kehittämistyön vaiheet	13
2.2	Lähestymistapana konstrukttiivinen tutkimus	16
2.3	Tietoperusta	17
3	SISARYHTIÖSULAUTUMINEN JA SULAUTUMISMENETTELYN VAIHEET.....	18
3.1	Sisaryhtiösulautuminen.....	18
3.2	Sulautumismenettely.....	19
3.2.1	Sulautumissuunnitelma	20
3.2.2	Tilintarkastajan lausunto	22
3.2.3	Sulautumissuunnitelman rekisteröinti	22
3.2.4	Kuulutus velkojille	23
3.2.5	Sulautumissuunnitelman hyväksyminen	24
3.2.6	Sulautumisen täytäntöönpano	25
3.2.7	Lopputilitys ja sen rekisteröiminen.....	27
3.3	Sulautuminen kirjanpidossa ja kirjanpidolliset menetelmät	27
4	TOIMINTASUUNNITELMAN LAATIMINEN TALOUSHALLINNOLLE.....	30
4.1	Yrityksen taloushallinnon toiminnot	31
4.1.1	Kirjanpidon perustiedot.....	32
4.1.2	Pääkirjanpito ja osakirjanpidot.....	33
4.2	Menetelmänä dokumenttianalyysi	36
4.3	Dokumenttianalyysi ja sen tulokset	38
4.3.1	Aineiston pelkistäminen.....	38
4.3.2	Aineiston ryhmittely	40
4.3.3	Yhteyksien etsiminen ja loogisen järjestyksen etsiminen.....	40
4.4	Toimintasuunnitelman laatiminen	42
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	46
5.1	Yhteenveto	46
5.2	Johtopäätökset.....	47
5.3	Luotettavuus.....	49
	LÄHTEET	50
	LIITTEET	52

Liite 1. Sulautumissuunnitelman sisältö.....	52
Liite 2. Dokumenttianalyysin analyysirunko	53

1 JOHDANTO

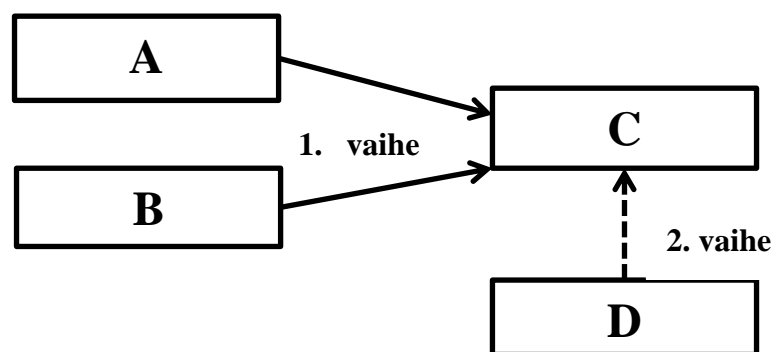
Sisaryhtiösulautuminen tarkoittaa kahden tai useamman saman emoyhtiön kokonaan omistaman tytäryhtiön sulautumista keskenään (Järvenoja 2007, 67). Yhtiössä X kolme tytäryhtiötä sulautuu yhdeksi.

Työ jakautuu kahteen osaan:

- Selvitys sisaryhtiösulautumisesta ja yrityksen taloushallinnon toiminnoista perustuen kirjallisiin lähteisiin
- Yhtiölle X tekemääni toimintasuunnitelmaan sulautumisesta, perustuen yhtiön omiin dokumentteihin, kirjallisiin lähteisiin, henkilökohtaisiin tiedonantoihin ja omaan kokemukseeni kyseisen yhtiön taloushallinnossa työskentelystä

1.1 Työn tausta

Yhtiössä X valmistellaan sisaryhtiöiden välistä sulautumista. Syksyllä 2014 saadun tiedon mukaan sulautuminen toteutetaan kahdessa vaiheessa, joista ensimmäinen toteutetaan vuosien 2015 ja 2016 vaihtuessa. Toisen vaiheen ajankohtaa ei vielä tiedetä, mutta oletettavasti se tulee tapahtumaan lähivuosina. On myös mahdollista, että Yhtiön X toisen liiketoimintasegmentin puolella toteutetaan vastaavia rakennemuutoksia. Toimintasuunnitelma tehdään siis sulautumisen ensimmäiseen vaiheeseen, mutta sitä voi hyödyntää myös jatkossa. Ensimmäisessä vaiheessa suunnitelmasta todennäköisesti löytyy kehitettäviä kohtia, mitkä kannattaa huomioida ennen toisen vaiheen alkua.



KUVIO 1. Yhtiön X sisaryhtiösulautumisen vaiheet

Sulautumisen ensimmäisessä vaiheessa Yhtiön X tytäryhtiöt A ja B sulautuvat tytäryhtiöön C. Mikäli toinen vaihe toteutuu, sulautetaan myös tytäryhtiö D tytäryhtiöön C. Kuvio 1.

Työskentelin aiemmin Yhtiössä X ostolaskujen käsittelijänä ja kirjanpitäjänä. Olen tehnyt siellä myös satunnaisesti myyntilaskutusta, perintää ja reskontranhoitoa. Olen siis sitä kautta päässyt jo aiemmin perehtymään talouden prosesseihin kyseisessä yhtiössä.

Sulautuminen aiheena kiinnosti kun kuulin siitä ensimmäisen kerran Yhtiössä X. Halusin tehdä opinnäytetyön todelliseen työelämän tilanteeseen ja arvelin että tähän sulautumiseen liittyvä konkreettinen tehtävä olisi helppo löytää. Lopullisen aiheen löysin lukemalla aiemmin tehtyjä opinnäytetöitä, joissa parissa käsiteltiinkin samaa aihetta. Yhtiölle X ei kuitenkaan ole tehty toimintasuunnitelmaa sulautumiseen aiemmin opinnäytetyönä, joten uutuusarvo aiheen valinnassa täyttyy. Toimintasuunnitelmalla on myös oikea tarve toimeksiantajalle, koska sellaista heillä ei vielä ole.

1.2 Aiemmin tehdyt vastaavat työt

Sulautumisen eri muotoja ja taloushallinnon prosesseja on käsitelty lukuisissa eri opinnäytetöissä. Lehtinen (2009), opinnäytetyössään Vastaanottavan yrityksen kirjanpito-osaston toimintasuunnitelma fuusioitumiselle – Case Yritys X, etsi ratkaisuja sulautumisessa käytetyn toimintasuunnitelman ongelmakohdille. Lehtisen (2009, 31) kehitysehdotuksia oli mm. dokumentti sulautumisprosessissa mukana oleville henkilöille, josta selviäisi mitä täytyy tehdä, kuka on vastuussa asioiden tekemisestä ja koska ne täytyy tehdä. Lisäksi hän ehdotti, että samassa dokumentissa voisi olla myös ohjeita listattujen asioiden hoitamiseksi. Nämä asiat listattiin myös Yhtiön X esimies A:n (2014) kanssa toimintasuunnitelman pääasioiksi. Yhtiössä X ei ole tehty toimivien yhtiöiden fuusiota vuosiin, joten ehdotin ohjeiden lisäämistä toimintasuunnitelmaan. Tämä helpottaisi ja nopeuttaisi tiedonhakua, kun kaikki tarpeellinen tieto löytyisi yhdestä paikasta.

Lehtinen (2009, 31) painotti myös realistisen aikataulun laadintaa, huomioiden kulloinkin käytettävissä olevat henkilöresurssit. Lain asettamat aikarajat olivat todenneet haasteelliseksi myös Niskanen (2013, 28) työssään Sisaryhtiösulautuminen Yritys X:ssä, Hakola (2011, 38) työssään Osakeyhtiön sulautumisen syyt ja seuraukset, Turunen

(2009, 31) työssään Tytäryhtiösulautumisen juridiset ja toiminnalliset vaikutukset, sekä Mikkilä (2013, 54) työssään Sulautumis- ja jakautumisprosessin mallintaminen käytännössä. Yhtiössä X työskennellessäni huomasin jokaisen kuukaudenvaihteen ja kvartaalinvaihteen olevan kiireisintä aikaa, jolloin henkilöstö tekee muutenkin pidempää työpäivää. Aikataulua suunnitellessa pitäisi myös tämä huomioida.

Lehtinen (2009, 25–27) tutki käytännön ongelmia ja kehitti niihin ratkaisuja. Hän mainitsi mm. kirjanpitokoodit, joihin kuuluu esimerkiksi kustannuspaikat, kirjanpidon tilit, varastopaikat, asiakkaat ja toimittajat. Yhtiössä X sulautuvilla ja vastaanottavalla tytäryhtiöllä on eri koodit kustannuspaikoille, eli ne luodaan kokonaan uudelleen jo ennen sulautumista. Yhtiöllä on yhteinen tilikartta, eli siihen ei tarvitse tehdä muutoksia. Varastopaikkoja ja nimikkeitä luodaan lisää tarpeen mukaan. Asiakkaita ja toimittajia on sulautuvilla ja vastaanottavalla tytäryhtiöllä osittain samoja. Joillakin asiakkailla ja toimittajilla on myös useita koodeja saman tytäryhtiön sisällä. Tuplakoodit on tarkoitus poistaa jo ennen sulautumisprosessin alkua. Esimies A:n (2014) mukaan ongelmia tulee siinä, ettei Yhtiön X käyttämään toiminnanohjausjärjestelmään voi tallentaa useita eri maksuehtoja. Tällä hetkellä jokainen tytäryhtiö käyttää sopimiaan maksuehtoja ja ne poikkeavat toisistaan. Lehtinen (2009, 24–25) mainitsi myös ongelmat sisäisten erien eliminoinnissa. Yhtiössä X vastaavia ongelmia ei pitäisi olla, koska tilikartta ja kirjauskäytännöt ovat olleet samat.

Hakola (2011, 37–38) tutki haastattelemalla aiemmin tehdyn sulautumisen käytännön asioiden sujumista. Ongelmallisia asioita olivat olleet sulautumishetkellä siirrettävien erien suuri lukumäärä, kirjausten tekemisen hankaluus, velkojien tiedottamiseen tarvittu yllättävän suuri aikamäärä ja sulautumisen jälkeen edelleen väärillä tiedoilla tulevat ostolaskut. Yhtiöllä X on siirrettävien erien kanssa sama tilanne, sulautuvilla yhtiöillä on sulautumisen jälkeen jatkuvia toimintoja runsaasti. Yhtiöiden on tarkoitus sulautumishetkellä käyttää samaa toiminnanohjausjärjestelmää, minkä massasiirtotoiminnolla tällaisten erien siirtäminen pitäisi onnistua sujuvasti. Mahdolliseen kirjausten tekemisen hankaluuteen voisi apuna olla esimerkkikirjauksia. Yhden Yhtiö X:n tytäryhtiön nimi on muutettu vasta vähän aikaa sitten, eli yhtiössä on kokemusta lähipiirin tiedottamisesta. Tiedottamisesta huolimatta ostolaskuja on tullut yhtiön vanhalla nimellä vielä pitkään nimenmuutoksen jälkeen. Tiedottamistavasta ei ole vielä päätetty, mutta mielestäni kannattaa varautua vastaaviin ongelmiin myös sulautumisen jälkeen.

Hakolan (2011, 39) tutkimuksissa selvisi myös käytännön onnistumisia. Ostolaskuja oli maksettu ja myyntilaskuihin oli saatu hyvin suorituksia ennen sulautumispäivää, jotta avointen laskujen määrä olisi mahdollisimman pieni. Esimies A (2014) kertoi, että näin on tarkoitus tehdä myös Yhtiössä X.

Salmisen (2010, 30) tutkimuksessa fuusion kokemisesta selvinneitä ongelmia oli mm. sulautumisen jälkeen vanhoille pankkitileille saapuvat suoritukset. Yhtiö X:ssä on myös tarkoitus vähentää pankkitilien määrää (esimies A 2014), mutta todennäköisesti vanhat tilit joudutaan pitämään käytössä jonkin aikaa sulautumisen jälkeen.

1.3 Tavoite ja tarkoitus

Yhtiö X:ssä ei ole tehty toimivien yhtiöiden sulautumista vuosiin. Aiemmissa sulautumisissa on myös ollut ongelmia, esimerkiksi samoja asioita on tehty turhaan useaan kertaan. (Esimies A 2014) Tämän työn tavoitteena on parantaa taloushallinnon mahdollisuuksia viedä sulautumismenettely onnistuneesti läpi.

Työn tarkoituksena on tehdä Yhtiön X taloushallinnolle toimintasuunnitelma tulevaan sisaryhtiösulautumiseen. Toimintasuunnitelman vaatimuksista sovittiin Yhtiön X esimies A:n kanssa (2014).

Toimintasuunnitelmasta pitäisi käydä ilmi seuraavat asiat:

- Mitä Yhtiön X taloushallinnon on huomioitava sulautumista toteutettaessa?
 - o Mitä käytännön asioita on tehtävä?
 - o Milloin asiat on tehtävä?
 - o Kuka on vastuussa asioiden toteutumisesta?

Muita vaatimuksia toimintasuunnitelmalle:

- Muokattavuus
- Helppolukuisuus
- Tarpeellinen lisätieto helposti saatavilla

Toimintasuunnitelmaa pitää voida tarvittaessa muokata sulautumismenettelyn aikana tai sen jälkeen, jolloin sen hyödynnettävyys jatkossa paranee. Sen täytyy olla helppolukuisen, eli siitä täytyy ymmärtää asiat ja niiden yhteydet helposti. Sulautumismenettelyyn

liittyvät olennaiset tiedot täytyy olla joko mukana suunnitelmassa tai niiden sijainti on kerrottava selkeästi.

1.4 Rajaus

Tässä työssä käsittelen sulautumisesta yleisesti ja sisaryhtiösulautumisesta vain pääpiirteet. Enemmän keskityn itse sulautumisprosessiin Yhtiön X taloushallinnon näkökulmasta, eli mitä dokumentteja yhtiön taloushallinnon on tuotettava, missä vaiheessa prosessia ja mitä kaikkia muita muutoksia sisaryhtiösulautuminen vaatii.

Varsinaiseen toimintasuunnitelmaan tulee sulautumismenettelyn toteuttamisen lisäksi Yhtiö X:n taloushallinnon omiin toimintoihin liittyvät muutokset. Tässä yhtiössä taloushallinto on melkein täysin sähköistetty. Yhtiö X käyttää päivittäisiin toimiin ja raportointiin toiminnanohjausjärjestelmää, ostolaskujen käsittelyyn siihen tarkoitettua järjestelmää, matkanhallintajärjestelmää, henkilöstönhallintajärjestelmää, kahta eri työajanseurantajärjestelmää, pankkiohjelmaa maksatukseen, konsernitilinpäätösohjelmaa ja välityspalvelua myyntilaskujen ja perinnän hoitamiseen. Yhtiön X palkanlaskenta on ulkoistettu.

Toimintasuunnitelmassa ei vielä jaeta vastuita, koska lopulliset projektiin osallistuvat henkilöt päätetään vasta myöhemmin ja vastuunjako suoritetaan sen jälkeen. Suunnitelmaan laaditaan kuitenkin valmiiksi sarakkeet vastuuhenkilöitä varten. Tässä työssä ei myöskään käsitellä sulautumisen syitä tai seurauksia, koska ne eivät ole toimintasuunnitelman laatimisen kannalta olennaisia.

1.5 Työn eteneminen

Tässä työssä käytän toimeksiantajasta nimeä Yhtiö X, koska kyseessä on julkisen osakekaupan kohteena oleva yhtiö. Yhtiö X -nimitys kattaa koko yhtiön ja sitä käytetään selkeyden vuoksi aina kun kerrotaan kyseisestä yhtiöstä yleisesti. Sulautuvat tytäryhtiöt ovat A ja B. Vastaanottava tytäryhtiö on C. (Kuvio 1.)

Johdannossa kerron ensin työn taustasta. Sen jälkeen käyn läpi muita vastaavasta aiheesta tehtyjä opinnäytetöitä ja niiden tuloksia. Sulautumisesta on tehty useita opinnäytetöitä ja sain niistä hyviä neuvoja ja ideoita omaan työhöni. Myös työn lopullinen aihe muotoutui aiempia opinnäytetöitä lukemalla. Johdannossa käydään läpi myös työn tavoite, tarkoitus ja rajaus.

Toisessa pääluvussa kerron aluksi mitä tutkimuksellinen kehittämistyö tarkoittaa ja miten se etenee, sekä miten tämän työn eteneminen poikkeaa siitä. Tässä pääluvussa perustelen myös valitsemani konstruktiivisen lähestymistavan. Lopuksi kuvailen valitsemaani lähdeaineistoa ja syitä näille valinnoille.

Kolmannessa pääluvussa käyn läpi mitä sulautuminen tarkoittaa, mitä sisaryhtiösulautuminen on ja miten sulautumismenettely etenee. Nämä asiat perustuvat kirjallisiin ja sähköisiin lähteisiin. Sulautumismenettelyä kuvatessani olen pitänyt mielessä Yhtiön X tilanteen ja keskittynyt siihen liittyviin asioihin. Olen kuitenkin sivunnut sulautumista myös yleisemmin, jotta kokonaiskuva sulautumisesta välittyisi paremmin. Kolmannen pääluvun lopussa kerron vielä sulautumisesta kirjanpidossa ja siihen liittyviä verotuksellisia asioita.

Neljäs pääluku alkaa yrityksen taloushallinnon kuvaamisella. Kerron siinä taloushallinnon merkityksestä ja toiminnoista, sekä niiden onnistumiseen vaikuttavista asioista. Taloushallinnon tehtävänä sulautumisessa on rutiinitöiden ja sulautumismenettelyn vaatimien dokumenttien tuottamisen lisäksi huolehtia, että taloudellisten tietojen luotettavuus säilyy myös sulautumisen jälkeen. Tässä luvussa kerron myös dokumenttianalyysistä tutkimusmetodin ja sen vaiheista. Esittelemäni taloushallinnon teorian perusteella muodostettiin dokumenttianalyysin analyysirunko. Dokumenttianalyysin tuloksena syntyi lista asioista, jotka yrityksen taloushallinnon tulisi huomioida sulautumisen lähestyessä.

Viimeisessä pääluvussa teen ensin yhteenvedon työn olennaisimmista kohdista ja huomioista. Toisena kerron työn eri vaiheissa muodostuneita johtopäätöksiä. Lopuksi arvioin työn onnistumista. Toimintasuunnitelmaa ei voida testata ennen sulautumista, joten arvio perustuu siihen miten se vastaa annettuihin kriteereihin.

2 TUTKIMUKSELLINEN KEHITTÄMISTYÖ JA LÄHDEAINEISTO

Tutkimuksellinen kehittämistyö tarkoittaa käytännön ongelman ratkaisemista tutkimuksellisia menetelmiä käyttäen. Siihen liittyy yleensä ratkaisujen luonnostelu, kehittäminen ja niiden käyttöönotto. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 18–19.) Tässä työssä käytännön ongelma on tulevan sisaryhtiösulautumisen toimintasuunnitelman puute. Ratkaisujen luonnostelu ja kehittäminen toteutuvat, mutta suunnitelman käyttöönotto tapahtuu vasta myöhemmin. Käytännön kokemus suunnitelman toimivuudesta ja sen kehittämisestä eteenpäin jää siis tämän työn ulkopuolelle. Kehittämistutkimuksen hyöty voi olla kertaluonteista, jolloin siitä hyötyy vain se yhteisö, jota tutkimus koskettaa (Kananen 2012, 44).

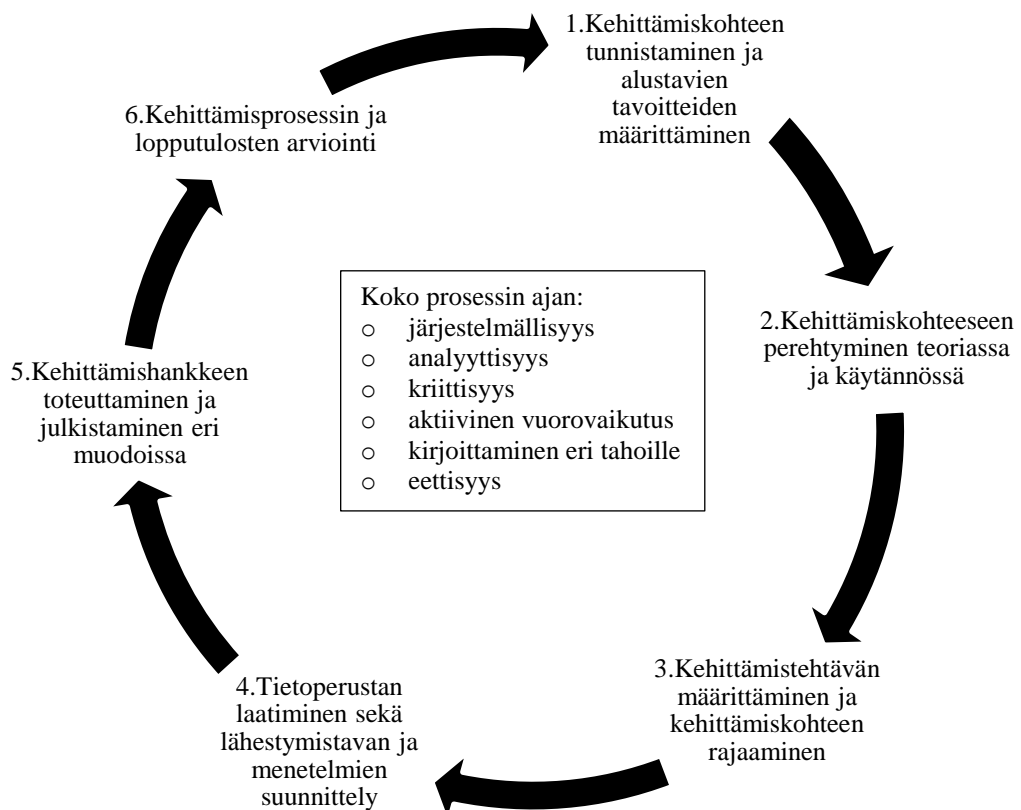
Tutkimuksellinen kehittämistyö ja arki ajatteluun perustuva kehittämistyö eroavat toisistaan monin tavoin. Arki ajattelu tarkoittaa käytäntöön perustuvaa, yleensä kritiikitöntä ja perustelematonta päättelyä. Siinäkin voidaan käyttää teoretietoa tukena, mutta sen kerääminen on sattumanvaraista. Tutkimuksellisen kehittämistyön perustaksi kerätään järjestelmällisesti ja tarkasti valitun tietoa sekä käytännöstä, että teoriasta. Tieteellinen tutkimus taas pyrkii luomaan uusia teorioita ja testaamaan niitä. Tieteellinen tutkimus voi olla irrallaan käytännöstä. (Ojasalo ym. 2014, 17–18.)

Ojasalo ym. (2014, 18) listaavat tutkimuksellisen kehittämistyön ominaisuuksiin myös monipuolisten menetelmien käytön, aktiivisen vuorovaikutuksen työhön liittyvien tahojen kanssa, sekä kirjoittamisen työn eri vaiheissa. Tässä työssä nämä asiat toteutuvat osittain. Tutkimusmenetelmänä käytän dokumenttianalyysia tutkimuskirjallisuuden lisäksi. Vuorovaikutus toimeksiantajan edustajan kanssa on työn kannalta välttämätöntä, koska muuten suunnitelman räätälöinti juuri Yhtiö X:n tarpeisiin sopivaksi olisi mahdollonta. Raportin kirjoittaminen toimintasuunnitelman luonnostelun eri vaiheissa on myös mielestäni välttämätöntä, koska muuten olisi hyvin vaikea kuvailla tehdyt ratkaisut ja kertoa niiden perustelut. Kananen (2012, 42) mukaan kehittämistutkimus ei pyri yleistämään, vaan tutkimustulokset koskevat vain kyseistä kehittämisen kohdetta. Kehittämistyön prosessia voidaan kuitenkin soveltaa myös muihin vastaaviin tilanteisiin. Varsinaiset tulokset koskettavat kuitenkin aina vain kehittämistyön kohteena olevaa organisaatiota.

Kehittämistyön kulku kuvataan usein projektiraportin kaltaisesti, eli kerrotaan kehitystyön lähtökohdat ja tavoitteet, työtavat, prosessin kulku ja lopputulokset. On myös tärkeää kertoa taustalla oleva teoriatieto eli mihin olemassa olevaan tietoon omat ratkaisut perustuvat. Omat kokemukset ja tiedot voivat olla tutkimuksellista tietoa vain, mikäli niitä tarkastellaan kriittisesti. (Ojasalo ym. 2014, 21.) Tässä työssä käytän sulautumissuunnitelman taloushallinnon toimien suunnittelussa osittain omaa aiemmin hankkimaani tietoa, mutta varmennan ne myös muita lähteitä käyttäen.

2.1 Tutkimuksellisen kehittämistyön vaiheet

Tutkimuksellinen kehittämistyö etenee tyypillisesti vaiheittain. Käytännössä on kuitenkin yleistä, etteivät vaiheet ole selvästi erillään toisistaan. (Ojasalo ym. 2014, 23) Kananen (2012, 45) jakaa opinnäytetyönä tehtävän kehittämistutkimuksen kahteen prosessiin, eli varsinaiseen kehittämistyöhön ja tutkimukseen. Tässä työssä tutkimus ja kehittämistyö kulkevat rinnakkain. Tämä toteutetaan kehittämistyön viidennessä vaiheessa (Kuvio 2.).



KUVIO 2. Tutkimuksellisen kehittämistyön vaiheet (Ojasalo ym. 2014, 24).

Ojasalon ym. (2014, 23) mukaan tutkimuksellisen kehittämistyön lähtökohtana on kohteen tunnistaminen ja kehitystyön tavoitteiden määrittely. Tässä työssä kohteen tunnistaminen, määrittely ja siihen liittyvään teoriaan tutustuminen, eli vaiheet 1-3, limittyvät toisiinsa. Etsin asiasta tietoa ehdotukseni tueksi jo ennen kuin esitin aihetta toimeksiantajalle. Tarkempi määrittely ja rajausta tehtiin samalla kun perehdyin kohteeseen käytännössä esimies A:n kanssa.

Loput vaiheet etenevät kuvion 1 mukaisesti. Neljäntenä vaiheena on tietoperustan laadinta, sekä lähestymistavan ja tutkimusmenetelmien valinta. Kehittämiskohteeseen liittyvää tietoa haetaan käytännöstä, sekä teoreettisesta ja muusta kirjoitetusta tiedosta. Olemassa olevaa kirjoitettua tietoa kutsutaan tietoperustaksi. (Ojasalo ym. 2014, 25) Tässä työssä tietoperustana ovat aiheeseen liittyvät kirjat, verkkosivut ja aiemmat tutkimukset. Tietoperustaan tutustuin tarkemmin ennen tapaamista toimeksiantajan kanssa. Juridiseen prosessiin löytyy teorian tietoa runsaasti ja lisäksi se on aika yksiselitteinen, mutta muutokset taloushallinnon toiminnoissa vaihtelevat tapauskohtaisesti. Tapaamisessa Yritys X:n esimies A:n kanssa pystyimme keskustelemaan enemmän nimenomaan sulautumisesta käytännössä ja sen suunnittelusta.

Tietoperusta voi näkyä raportissa eri tavoin. Ojasalon ym. (2014, 35) mukaan kehittämistehtäviin parhaiten soveltuvat ”Oivalluttava –Perinteinen”- ja ”Oivalluttava – Vetoketju”-mallit (Boedeker 2006). Perinteisessä mallissa tietoperusta on erillään tuloksista ja vetoketjumallissa tietoperusta kulkee käsi kädessä asian kuvauksen ja ratkaisujen kanssa. Tässä työssä vetoketjumalli on mielestäni luontevin tapa esittää teoria ja sen soveltaminen käytäntöön. Tällä tavoin teoria tulee paremmin mukaan käytännön ratkaisuja tehdessä, eikä se jää erilliseksi asiaksi.

Lähestymistapa tarkoittaa tässä näkökulmaa, josta kehityskohdetta tarkastellaan. Tutkimuksellisissa kehittämistehtävissä tyypillisiä lähestymistapoja ovat toimintatutkimus ja konstrukttiivinen tutkimus. (Ojasalo ym. 2014, 37.) Toimintatutkimus tähtää nykyisen toiminnan muuttamiseen kehitystyön tuloksena (Ojasalo ym. 2014, 60). Konstrukttiivinen tutkimus sopii lähestymistavaksi, kun tavoitteena on luoda jokin konkreettinen tuotos, esimerkiksi suunnitelma (Ojasalo ym. 2014, 37).

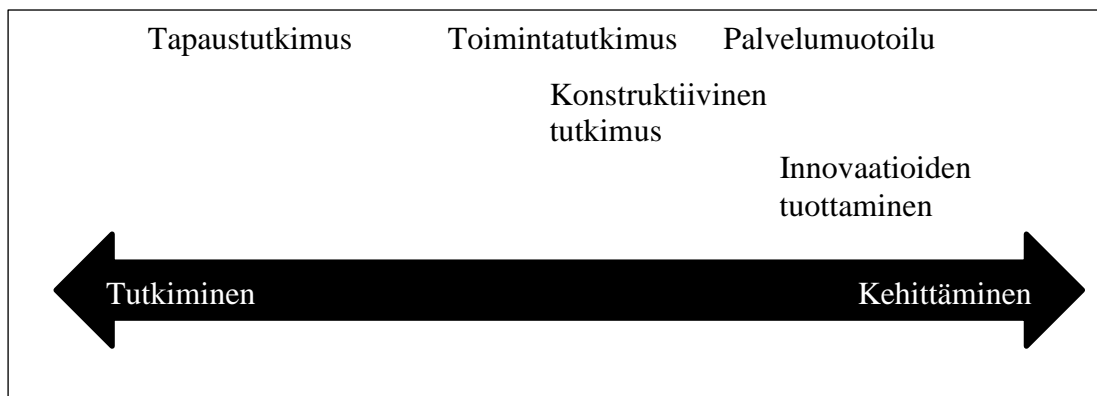
Kehittämistyössä voidaan käyttää monenlaisia menetelmiä, mutta keskeistä on menetelmien moninaisuus. Eri menetelmiä käyttäen saadaan erilaista tietoa, sekä näkökulmia ja ideoita. Tutkimuskirjallisuudessa menetelmät jaetaan yleensä määrällisiin ja laadullisiin, mutta kehittämistyössä tällainen jako ei ole niin olennaista. Olennaisempaa on pohtia millaista tietoa tarvitaan ja mihin sitä aiotaan käyttää. (Ojasalo ym. 2014, 40) Tässä työssä menetelmänä on kuitenkin ainoastaan dokumenttianalyysi. Kananen (2012, 64) toteaaakin, että tutkimuksen tarve on riippuvainen kehittämisen kohteesta, tarvittavasta tiedosta ja tiedon saatavuudesta. Olen saanut toimeksiantajalta aiempiin yritysjärjestelyihin liittyviä dokumentteja ja suunnitelmia, joiden sisältö analysoidaan. Analysoinnissa hyödynnän tietoperustaa, tietoja joita olen saanut työskennellessäni aiemmin Yritys X:ssä ja keskusteluja Yrityksen X esimies A:n kanssa.

Viides vaihe on kehittämistyön toteuttaminen ja julkistaminen. Raportointi vie prosessia eteenpäin ja jäsentää ajatuksia. Kehittämistyössä tuloksia tulisi jakaa koko prosessin ajan. (Ojasalo ym. 2014, 25, 46.) Tässä työssä tuloksia jaetaan varsinaisen tuotoksen, eli toimintasuunnitelman toteuttamisen ajan. Suunnitelman luonnoksia käydään läpi esimies A:n kanssa. Juridisen prosessin luonnosteluvaiheessa tarvitsen näkemyksen sen yksiselitteisyydestä ja selkeydestä. Taloushallinnon toimia suunnitellessa tulosten jakamisella varmistetaan siitä, että asiat on riittävän selkeästi ilmaistu ja ne ovat loogisessa järjestyksessä.

Viimeinen vaihe keskittyy kehittämisprosessin ja lopputulosten arviointiin. Arviointia tulisi kuitenkin tehdä koko prosessin ajan. Loppuarvioinnissa keskitytään kehittämistyön onnistumiseen. (Ojasalo ym. 2014, 25–26, 47.) Kehittämistyön tarkoitus on sille asetettujen tavoitteiden saavuttaminen (Kananen 2012, 176). Yritys X:n tytäryhtiöiden sulautuminen toteutetaan vasta vuonna 2015, eli toteutussuunnitelman toimivuutta käytännössä ei voida tarkastella tämän työn puitteissa. Arviointi perustuu siis siihen, miltä se vaikuttaa sulautumiseen osallistuvien henkilöiden mielestä ja miten se vastaa sille määriteltyihin kriteereihin.

2.2 Lähestymistapana konstruktiiivinen tutkimus

Ennen varsinaisten tutkimusmenetelmien valintaa tulisi pohtia tutkimukseen sopivaa lähestymistapaa. Lähestymistapa on tutkimusmenetelmiä laajempi ja kokonaisvaltaisempi tapa lähestyä työn tavoitteita. Lähestymistapa määräytyykin kehittämistehtävän mukaan. Konstruktiiivinen tutkimus sopii yleensä parhaiten työhön, jossa tarkoituksena on tuottaa jokin konkreettinen tuotos, kuten opas, järjestelmä tai suunnitelma. (Ojasalo ym. 2014, 36) Tässä työssä konkreettinen tuotos tulee olemaan toimintasuunnitelma.



KUVIO 3. Lähestymistavat tutkiminen-kehittäminen-jatkumolla (Ojasalo ym. 2014, 36)

Konstruktiiivinen tutkimus sijoittuu tutkiminen-kehittäminen-jatkumolla keskivaiheille yhdessä toimintatutkimuksen kanssa (Kuvio 3). Kummassakin näistä lähestymistavoissa on tavoitteena jonkin käytännön ongelman ratkaisu. Tapaustutkimuksessa pyritään ymmärtämään syvällisesti jokin tilanne ja etsimään siihen liittyviin ongelmiin ratkaisuja tai kehittämisehdotuksia. Konstruktiiivisessä tutkimuksessa on tarkoitus ratkaista jokin käytännön ongelma luomalla konkreettinen tuotos eli konstruktio. (Ojasalo ym. 2014, 38.)

Olellainen osa konstruktiiivista tutkimusta on sen tulosten sitominen olemassa olevaan teoriaan. Tälle lähestymistavalle on luontevaa teorian ja käytännön tiivis vuoropuhelu. Tutkimusongelman ratkaisun toteuttaminen, sen toimivuuden testaaminen ja hyödyllisyyden arviointi kuuluu myös keskeisesti konstruktiiivisen tutkimuksen piirteisiin. Eri-tyisesti opinnäytetöissä ratkaisun toimivuuden testaus saattaa puuttua, mikäli tuotoksen käyttöajankohta poikkeaa opinnäytetyön aikataulusta. (Ojasalo ym. 2014, 37–38, 65–66 ja 68.)

2.3 Tietoperusta

Tutkimuksellisessa kehitystyössä on olennaista tutustua aiheesta kirjoitettuun kirjallisuuteen. Teoria on tärkeä osa kehittämisen kohteen ymmärtämisessä. Ratkaisut nojaavat aina teoriaan ja tutkimukseen. Kirjallisuus auttaa myös kehittämisen kohteen määrittelyssä ja rajaamisessa. (Ojasalo ym. 2014, 30.)

Ojasalo ym. (2014, 30) mukaan on yleistä käyttää lähdeaineistona asiaan keskittyviä kirjoja. Tässä työssä käytän yritysjärjestelyihin, osakeyhtiölain tulkintaan ja taloushallinnon toimintaan keskittyvää kirjallisuutta. Noin puolet käytetyistä kirjoista on peräisin aiemmin tehtyjen opinnäytetöiden lähdeluetteloista ja loput kirjastojen hakukoneiden tuloksista. Kirjoista on valittu aina uusin painos, jotta tieto olisi mahdollisimman ajantasaista. Osakeyhtiölaki muuttui 2006, minkä vuoksi kyseisen lain tulkintaan liittyvä lähdeaineistoksi valittu kirjallisuus on tehty sen jälkeen.

Lähdeaineistona on käytetty myös internet-lähteitä. Ojasalo ym. (2014, 31) muistuttaa suhtautumaan kriittisesti internetistä saatavaan tietoon, koska suurin osa siitä on kaupallista tai yksittäisten henkilöiden tuottamaa, eikä siis kovin luotettavaa. Tässä työssä käytettyjä lähteitä ovat Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivut ja osakeyhtiölakiin on tutustuttu internetissä Finlex-palvelussa. Nämä sivut ovat virallislähteitä ja niistä saatavaan tietoon voidaan luottaa.

Ojasalo ym. (2014, 30) mainitsee hyvinä lähteinä myös tieteelliset artikkelit. Sulautuminen on kuitenkin käsitelty varsin kattavasti tuoreissa kirjoissa ja edellisessä kappaleessa mainituissa internet-lähteissä. Tässä työssä tarkoituksena on tuottaa toimintasuunnitelma sulautumisen toteuttamiseksi, eikä esimerkiksi tutkia sulautumisen kokemista, joten koin kirjallisuuden ja edellä mainittujen sähköisten lähteiden tarjoavan riittävästi ja oikeanlaista tietoa.

3 SISARYHTIÖSULAUTUMINEN JA SULAUTUMISMENETTELYN VAIHEET

Osakeyhtiölain (624/2006) mukaan osakeyhtiö voi sulautua toiseen osakeyhtiöön. Tällöin sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle. Sulautumishetki on sulautumisen täytäntöönpanon rekisteröintihetki. Samalla hetkellä sulautuva yhtiö purkautuu ilman selvitysmenettelyä. Selvitysmenettely tarkoittaa yhtiön varallisuusosaston selvittämistä, omaisuuden muuttamista rahaksi, velkojen maksamista ja ylijäämän suorittamista osakkeenomistajille tai muille yhtiöjärjestyksessä määrätyille tahoille (Osakeyhtiölaki (jatkossa OYL) 624/2006).

Osakeyhtiölaki tuntee neljä sulautumistyyppiä. *Absorptiosulautumisessa* yhtiö sulautetaan toiseen yhtiöön. Absorptiosulautuminen voidaan toteuttaa kolmella eri tavalla, eli normaalisti, tytäryhtiösulautumisena ja kolmikantasulautumisena. (OYL 624/2006.) Normaalisessa absorptiosulautumisessa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita tai muun korvauksen (Immonen 2011, 148). Tytäryhtiösulautumisessa vastaanottava yhtiö omistaa kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet, optio-oikeudet ja muut vastaavat osakkeisiin oikeuttavat erityisoikeudet (OYL 624/2006; Immonen 2011, 150). Tytäryhtiösulautuminen on yksinkertaisin ja joustavin, koska mm. sulautumisvastiketta ei anneta (Immonen 2011, 150). Kolmas absorptiosulautumisen muoto on kolmikantasulautuminen, jossa joku muu kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastikkeen. *Kombinaatiosulautumisessa* kaksi tai useampi yhtiö sulautuvat yhteen perustamalla yhdessä uuden yhtiön, eli vastaanottavan yhtiön. (OYL 624/2006.)

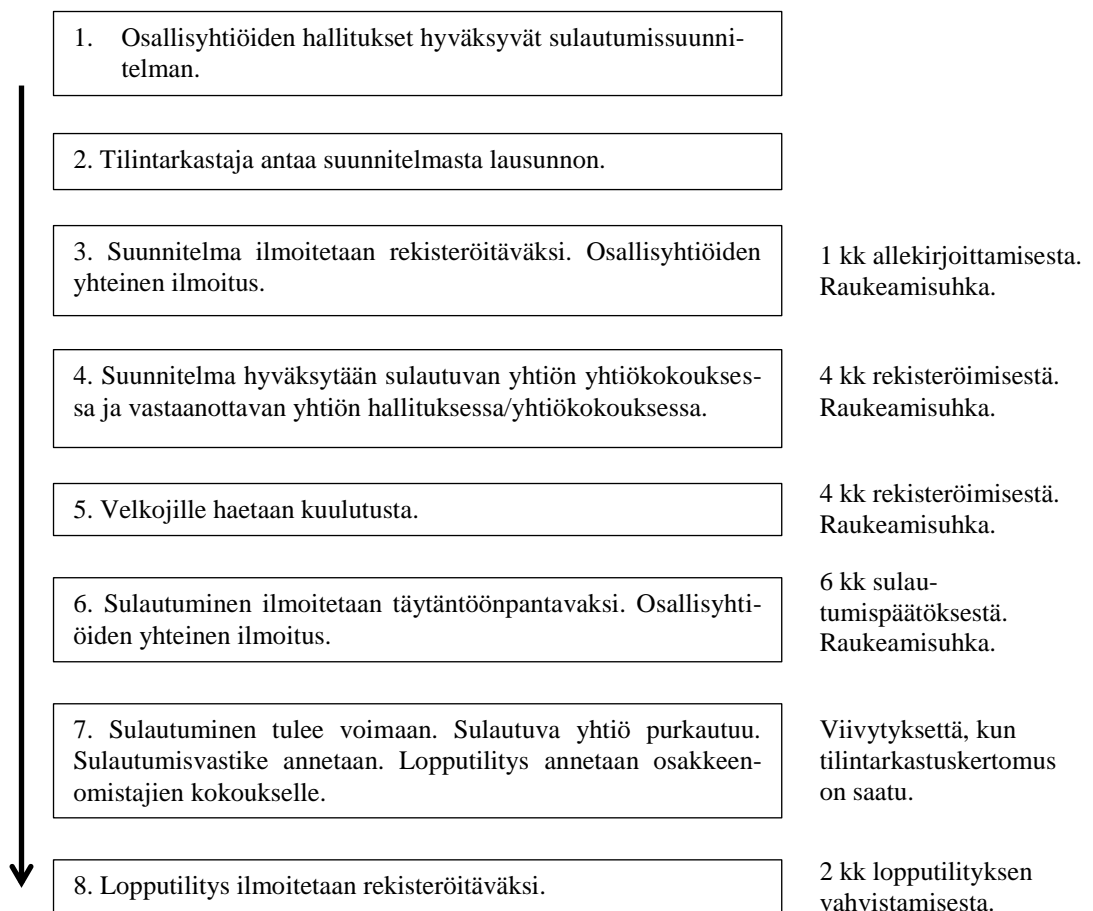
3.1 Sisaryhtiösulautuminen

Tämä kehittämistyö tehdään toimeksiantajalle eli Yritys X:lle. Yritys X on konserni, jossa emoyhtiö omistaa kaikkien kolmen sulautumiseen osallistuvien tytäryhtiöidensä kaikki osakkeet. Kyseessä on siis sisaryhtiösulautuminen. Sisaryhtiösulautumisessa ei yleensä anneta sulautumisvastiketta, mutta se on mahdollista. (Blummé, Pitkänen, Rautio & Äärilä 2008, 38, 41). Yritys X:n tapauksessa sulautumisvastiketta ei anneta (esimies A 2014).

Sisaryhtiösulautumisessa sovelletaan normaalin absorptiosulautumisen säännöksiä. Sisaryhtiösulautuminen eroaa tytäryhtiösulautumisesta lähinnä siinä, että tytäryhtiösulautumisessa rekisteri-ilmoitukset tekee emoyhtiö. Sisaryhtiösulautumisessa ilmoitukset tekevät osallisyhtiöt yhdessä. (Blummé ym. 2008, 38.)

3.2 Sulautumismenettely

Sulautumismenettely etenee vaiheittain. Aikarajojen noudattamisessa täytyy olla tarkkana, koska niistä viivästyminen johtaa sulautumisen raukeamiseen ja prosessi täytyy aloittaa alusta. (OYL 624/2006 ja Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.) Kuviossa 4 esitetään sulautumisen vaiheet ja aikarajat, sekä rekisteröinteihin osallistuvat tahot. Sisaryhtiösulautumisessa noudatetaan soveltaen tavallisen absorptiosulautumisen menettelyä.



KUVIO 4. Absorptiosulautumisen vaiheet (Sovellettu. Immonen 2011, 149).

3.2.1 Sulautumissuunnitelma

Sulautuminen käynnistetään laatimalla kirjallinen ja päivätty sulautumissuunnitelma. Suunnitelmassa vaaditut 16 kohtaa löytyvät osakeyhtiölaista (624/2006) ja tämän työn liitteestä 1. Suunnitelmasta on mahdollista jättää pois ne kohdat, jotka eivät kosketa kyseistä sulautumista (Blummé ym. 2008, 40). Tässä luvussa käydään sulautumissuunnitelman kohdat läpi.

Ensimmäisessä kohdassa (Liite 1) kerrotaan sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden toiminnat, yritys- ja yhteisötunnukset, sekä kotipaikat. Toisessa kohdassa annetaan selvitys sulautumisen syistä. (OYL 624/2006.) Nämä kaksi ensimmäistä kohtaa lienevät selkeimmät.

Sulautumissuunnitelman kohdassa kolme (Liite 1) käsitellään yhtiöjärjestyksen muuttamista. Yhtiöjärjestyksen muuttaminen ei aina ole välttämätöntä. Mahdollinen haluttu muutos rekisteröidään sulautumissuunnitelman perusteella, sitä ei tarvitse erikseen ilmoittaa. (Blummé ym. 2008, 41.)

Sulautumisvastiketta käsitellään kohdissa 4 – 7 (Liite 1). Yritys X:n tapauksessa voisi olla mahdollista mainita kohdassa neljä, ettei sulautumisvastiketta anneta ja jättää loput sitä koskevat kohdat pois. Myös kohta kahdeksan voisi olla mahdollista jättää pois, koska siinä käsitellään mahdollista vastaanottavan yhtiön osakepääoman korotusta. (Blummé ym. 2008, 41, 43.)

Suunnitelman kohdassa yhdeksän (Liite 1) annetaan selvitys sulautuvien yhtiöiden varoista, veloista ja omasta pääomasta, sekä niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista. Siinä tulee kertoa myös sulautumisen suunnitellut vaikutukset vastaanottavan yhtiön taseeseen ja sulautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä. Näiden selvitysten tarkoitus on antaa tarpeelliset tiedot vastaanottavan yhtiön oman pääoman korotuksen maksusta, eli sulautuvien yhtiöiden omaisuudesta. Tässä kohdassa selvitetään sulautumisen vaikutukset vastaanottavan yhtiön omaan pääomaan. Osakepääoman muutokset kerrotaan kohdassa kahdeksan, eli tässä kyse on sijoitetun vapaan pääoman rahastosta ja/tai voittovaroista. Näistä selvityksistä tulee liittää rekisteri-ilmoitukseen tilintarkastajan lausunto. (Blummé ym. 2008, 43.)

Kohdassa kymmenen (Liite 1) annetaan ehdotus osallisyhtiöiden oikeudesta päättää asioista, jotka vaikuttavat niiden omaan pääomaan tai osakkeiden määrään ja jotka eivät kuulu normaaliin liiketoimintaan. Näitä asioita voivat olla esimerkiksi osakepääoman korottaminen tai alentaminen ja voitonjako. Nämä järjestelyt voivat olla mahdollisia myös sulautumismenettelyn aikana, mutta suunnitelmassa on määriteltävä niitä koskeva päätösmenettely. (Blummé ym. 2008, 44.)

Kohdassa 11 (Liite 1) annetaan selvitys niistä sulautuvien yhtiöiden pääomalainoista, joiden velkojilla on oikeus vastustaa sulautumista (Blummé ym. 2008, 44). Oikeus vastustaa sulautumista on niillä velkojilla, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumissuunnitelman rekisteröintiä (OYL 624/2006). Tämä koskee myös julkisia saatavia, eli veroja, lakisääteisten vakuutusten maksuja ja palkkaturvasaatavia (Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta 706/2007; Blummé ym. 2008, 45). Tässä kohdassa annetaan selvitys myös vastaanottavan yhtiön pääomalainoista, joiden velkojilla on oikeus vastustaa sulautumista (Blummé ym. 2008, 44). Tällaisia velkojia voi olla, mikäli sulautuminen voi tilintarkastajan lausunnon mukaan vaarantaa vastaanottavan yhtiön velkojen maksun (OYL 624/2006).

Selvitys omistussuhteista eli osakkeiden omistuksesta sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden välillä tulee kohtaan 12 (Liite 1). Selvitys osallisyhtiöiden yrityskiinnityksistä tulee kohtaan 13.(OYL 624/2006.)

Sulautumissuunnitelman 14. kohdassa (Liite 1) annetaan selvitys tai ehdotus osallisyhtiön hallituksen jäsenelle, toimitusjohtajalle tai tilintarkastajalle annettavista erityisistä eduista tai oikeuksista. Nämä asiat täytyy kirjata suunnitelmaan, vaikka niistä olisi olemassa aiempi sopimus tai niistä on tarkoitus päättää myöhemmin sulautumisen yhteydessä. Tämän kohdan tarkoitus on parantaa osakkeenomistajien mahdollisuuksia arvioida sulautumisen vaikutuksia. (Blummé ym. 2008, 44.)

Kohtaan 15 (Liite 1) annetaan ehdotus sulautumisen täytäntöönpanon rekisteröintipäivästä. Tämän ajankohdan muuttuminen ei edellytä sulautumismenettelyn aloittamista alusta (Blummé ym. 2008, 44).

3.2.2 Tilintarkastajan lausunto

Osallisyhtiöiden hallitukset nimeävät tilintarkastajat, joita voi olla yksi tai useampi. Tilintarkastajat voivat olla osallisyhtiöiden yhteisiä, tai jokaisella yhtiöllä voi olla omansa, mutta kaikkien tilintarkastajien tulee olla jokaisen yhtiön hallituksen hyväksymä (Blummé ym. 2008, 44). Tilintarkastajien tulee antaa lausunto jokaiselle sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä. Lausunnossa arvioidaan suunnitelmassa olevien tietojen, joiden perusteella sulautumisvastike määrätään ja jaetaan, oikeellisuus ja riittävyys. Osallisyhtiöiden osakkeenomistajat voivat yksimielisellä päätöksellä sopia, että lausunnossa käsitellään vain mahdollinen vastaanottavan yhtiön velkojen maksun vaarantuminen. (OYL 624/2006) Yhtiön X tapauksessa emoyhtiö omistaa kaikki sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeet, joten on todennäköistä, että tämäkin vaihe suoritetaan yksinkertaistettuna.

3.2.3 Sulautumissuunnitelman rekisteröinti

Suunnitelma ilmoitetaan Kaupparekisteriin yhden kuukauden kuluessa sen allekirjoituksesta. Ilmoituksen tekevät osallisyrietykset yhdessä. (Blummé ym. 2008, 38.) Ilmoitus tehdään lomakkeella Y4 ja liitelomakkeella 16, josta tässä vaiheessa täytetään kohta ”I vaihe”. Y-lomake allekirjoitetaan jokaisen osallisyhtiön puolesta ja allekirjoittaja voi olla hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai jommankumman valtuuttama henkilö. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.) Lomakkeet löytyvät Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (YTJ:stä) kohdasta Y-lomakkeet. Ilmoitukseen täytyy liittää sulautumissuunnitelma ja tilintarkastajan lausunto siitä. Kuulutushakemus on mahdollista laittaa vireille samaan aikaan ja samoilla lomakkeilla. Käsittelymaksut täytyy silti maksaa kummastakin. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

Rekisteröintimaksujen summat kannattaa tarkistaa PRH:n verkkosivuilta silloin kun sulautuminen on ajankohtainen. Aiemmin tehtyjä opinnäytetöitä lukiessa huomasin, että maksujen määrät muuttuvat ajan kanssa. Syksyllä 2014 maksut ovat 260 euroa jokaiselta sulautumiseen osallistuvalla yhtiöltä (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014). Yritys X:n tapauksessa kolme yhtiötä sulautuu yhdeksi, eli maksu olisi nyt 260 € + 260 € + 260 € = 780 €. Maksu kattaa myös sulautumissuunnitelmassa mainitut vastaanottavan

yhtiön yhtiöjärjestysmuutokset. Mahdollisten aputoiminimien rekisteröinti maksetaan erikseen. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

Käsittelymaksut maksetaan etukäteen. Rekisteri-ilmoitus kannattaa lähettää viikon kuluessa maksusta, tai sen käsittely voi viivästyä merkittävästi. Ilmoitukseen liitetään kuitti tai tiliote maksun suorituksesta. Tästä tositteesta täytyy selvittää maksun maksaja, maksun saaja (eli PRH), tilinumero jolle maksu on suoritettu, arkistointitunnus ja maksettu summa. Lisäksi maksun viesti-kentässä on oltava y-tunnus, yrityksen nimi tai ilmoituksen diaarinumero. (Käsittelymaksujen ohjeet 2014.) Kaupparekisteri-ilmoitusten maksutiedot löytyvät PRH:n sivuilta kohdasta Käsittelymaksujen ohjeet.

3.2.4 Kuulutus velkojille

Sulautuvien yhtiöiden täytyy hakea kaupparekisteriltä julkinen kuulutus velkojille, joilla on oikeus vastustaa sulautumista (Blummé ym. 2008, 45). Tällaisia velkojia ovat ne, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumissuunnitelman rekisteröintiä (OYL 624/2006). Myös julkisoikeudellisten saatavien velkojilla, eli esimerkiksi lakisääteisten vakuutusten maksujen velkojilla, on oikeus vastustaa sulautumista, jos saatava on syntynyt ennen julkisen kuulutuksen määröpäivää (Blummé ym. 2008, 45). Vastaanottavan yhtiön velkojilla voi myös olla oikeus vastustaa sulautumista, mikäli tilintarkastajan lausunnon mukaan sulautuminen voi vaarantaa velkojen maksun (OYL 624/2006).

Kuulutushakemus voidaan laittaa vireille samaan aikaan ja samoilla lomakkeilla sulautumissuunnitelman ilmoittamisen kanssa (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014). Kuulutushakemus on laitettava vireille viimeistään neljän kuukauden kuluttua sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä tai sulautuminen raukeaa (OYL 624/2006). Liitelomakkeesta 16 täytetään kohta ”II vaihe”. Muuten lomakkeiden täyttämässä ja allekirjoittamisessa pätevät samat ohjeet kuin sulautumissuunnitelman ilmoittamisessa. Kuulutushakemukseen ei yleensä tule muita liitteitä kuin tosite ennakkoon maksetusta käsittelymaksusta. Myös tässä pätevät samat ohjeet kuin sulautumissuunnitelman rekisteröintimaksujen tositteissa. Käsittelymaksut ovat 2014 lokakuussa 410 euroa + 210 euroa/kuulutettava yhteisö. Mikäli vastaanottavalle yhtiölle ei tarvitse hakea kuulutusta, käsittelymaksu on Yhtiö X:n tapauksessa $410 \text{ €} + 210 \text{ €} + 210 \text{ €} = 830 \text{ €}$. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

Kuulutushakemuksen käsittely kestää yhteensä lähemmäs neljä kuukautta. Sen rekisteröinti on PRH:n käsittelyaikaennusteen mukaan 5 työpäivää lokakuussa 2014, mutta se vaihtelee tilanteen mukaan. Kuulutuksen rekisteröiminen ilmoitetaan sitä hakeneille yhtiöille (Blummé ym. 2008, 46). Käsittelyaikaennustetta voi seurata sulautumismenettelyn eri vaiheissa PRH:n sivuilta kohdasta ”Käsittelyaika ja -vaiheet”. Kuulutuksen määräpäivä asetetaan käytännössä 3,5 kuukauden päähän kuulutuksen rekisteröimisestä, koska kuulutus on julkaistava virallisessa lehdessä viimeistään kolme kuukautta ennen määräpäivää (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014). Kuulutuksessa kerrotaan velkojien oikeudesta vastustaa sulautumisen toteutumista ilmoittamalla siitä kirjallisesti kaupparekisterille viimeistään määräpäivänä (OYL 624/2006).

Sulautuvien yhtiöiden on myös itse lähetettävä kuulutuksesta kirjallinen ilmoitus velkojilleen, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumissuunnitelman rekisteröintiä. Ilmoitus täytyy lähettää viimeistään yhtä kuukautta ennen määräpäivää. (OYL 624/2006.) Julkisoikeudellisten saatavien velkojille, joiden saatava on syntynyt sulautumissuunnitelman rekisteröinnin ja julkisen kuulutuksen määräpäivän välillä, ei tarvitse lähettää erikseen ilmoitusta kuulutuksesta. Vastaanottaja yhtiö voi myös joutua lähettämään ilmoituksen velkojilleen, mikäli tilintarkastajan lausunnossa todetaan sulautumisen vaarantavan sen velkojen maksu. (Blummé ym. 2008, 46.)

Kaupparekisteri ilmoittaa yhtiölle määräpäivän jälkeen, mikäli joku velkojista vastustaa sulautumista. Yhtiöllä on kuulutuksen määräpäivästä laskettuna yksi kuukausi aikaa järjestää asia, esimerkiksi maksamalla kyseinen velka pois tai asettamalla sille vakuuden. Muuten sulautuminen raukeaa. (Blummé ym. 2008, 46.)

3.2.5 Sulautumissuunnitelman hyväksyminen

Sulautuvissa yhtiöissä sulautumisesta päättää yhtiökokous. Vastaanottavassa yhtiössä sulautumisesta päättää hallitus tai yhtiökokous. Päätöksentekoa yhtiökokouksessa voivat vaatia osakkeenomistajat, joilla on vähintään viisi prosenttia yhtiön osakkeista. (OYL 624/2006) Blummén ym. (2008, 47) mukaan päätös täytyy tehdä yhtiökokouksessa myös silloin, jos vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestystä muutetaan (Hallituksen esitys 109/2005, 156).

Yhtiökokous voi hylätä tai hyväksyä sulautumissuunnitelman, eli jos sitä täytyy muuttaa alkaa menettely alusta. Suunnitelma on hyväksyttävä kaikissa osallisyhtiöissä. (Blummé 2008, 38, 49). Päätös sulautumisesta täytyy tehdä määräenemmistöllä, eli sitä on kannattava vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä (OYL 624/2006). Päätös suunnitelman hylkäämisestä tai sulautumisen raukeamisesta on ilmoitettava kaupparekisteriin samoilla Y4 ja 16 lomakkeilla. Jälkimmäisessä on oma kohta raukeamisen ilmoittamiselle. Mahdollisen hylkäämispäätöksen pöytäkirjaselvitys liitetään mukaan ja lomakkeen 16 ”muut muutokset” -kohdassa kerrotaan hylkäämispäätöksen päivämäärä. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

Päätös sulautumisesta on tehtävä neljän kuukauden sisällä sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä, tai sulautuminen raukeaa. Mikäli yhtiöillä on ulkopuolisia osakkeenomistajia, jotka vaativat osakkeidensa lunastusta, yhtiökokous on pidettävä viimeistään yksi kuukausi ennen julkisen kuulutuksen määräpäivää. (OYL 624/2006.) Yhtiö X:n tapauksessa ulkopuolisia osakkeenomistajia ei ole, joten kuulutuksen määräpäivä ei rajoita päätöksen tekohetkeä.

Kutsu sulautumisesta päättävään yhtiökokoukseen voidaan toimittaa sulautumissuunnitelman rekisteröinnin jälkeen. Kutsu voidaan toimittaa aikaisintaan kahta kuukautta ennen ja viimeistään yhtä kuukautta ennen yhtiökokousta tai viimeistä ilmoittautumispäivää. Mikäli yhtiön yhtiöjärjestyksessä määrätään, että kokouskutsu on lähetettävä aiemmin kuin yhtä kuukautta ennen kokousta, sitä noudatetaan. (OYL 624/2006.) Sulautumissuunnitelma ja muut Osakeyhtiölain 16 luvun 11§ mukaiset asiakirjat tulee pitää osakkeenomistajien nähtävillä vähintään yhden kuukauden ajan. Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat voivat kuitenkin yksimielisellä päätöksellä luopua kutsuaikojen noudattamisesta ja ennakkoinformaatiosta (Immonen 2011, 147; Blummé ym. 2008, 48). Yhtiö X:n tapauksessa tällainen menettely olisi mahdollista, koska ainoa osakkeenomistaja on emoyhtiö. Tämä myös vähentäisi sulautumiseen liittyvää työtä ja samalla sujuvoittaisi sen etenemistä.

3.2.6 Sulautumisen täytäntöönpano

Sulautumisen täytäntöönpano on ilmoitettava kaupparekisteriin kuuden kuukauden kuluessa sulautumista koskevasta päätöksestä tai sulautuminen raukeaa (OYL 624/2006).

Ilmoitus voidaan laittaa vireille jo kuulutusmenettelyn aikana (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014). Jos sulautuspäätös on tehty osallisyhtiöissä eri päivinä, laskeetaan määräaika viimeisimmästä päiväyksestä (Blummé ym. 2008, 51). Ilmoituksen tekevät sulautumiseen osallistuvat yhtiöt yhdessä (OYL 624/2006). Kun sulautumisen täytäntöönpano on rekisteröity, sulautuminen tulee voimaan ja sulautuvien yhtiöiden varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014). Mahdolliset yritys kiinnitykset on järjestettävä ennen sulautumisen voimaantumista, mikäli niitä on useammalla kuin yhdellä osallisyhtiöstä (Blummé ym. 2008, 51).

Sulautumisen täytäntöönpanosta ilmoitetaan samoilla lomakkeilla kuin sulautumissuunnitelman rekisteröinti ja kuulutushakemus on laitettu, eli lomake Y4 ja liitelomake 16, josta täytetään kohta ”III vaihe”. Lomake allekirjoitetaan jokaisen osallisyhtiön puolesta ja allekirjoittaja voi olla toimitusjohtaja, hallituksen jäsen tai jommankumman valtuuttama henkilö. Allekirjoittamisessa noudatetaan siis samoja ohjeita kuin kaupparekisteri-ilmoitusten allekirjoittamisessa sulautumismenettelyn aiemmissakin vaiheissa. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

Täytäntöönpanon ilmoitukseen liitetään jokaisen osallisyhtiön toimitusjohtajan tai hallituksen jäsenen vakuutus osakeyhtiölain noudattamisesta sulautumismenettelyssä ja kuulutusilmoitusten lähettämisestä, sekä osallisyhtiöiden sulautumista koskevat päätökset. Lisäksi vastikkeellisessa sulautumisessa siihen liitetään tilintarkastajan todistus, jossa todetaan vastaanottavan yhtiön saavan vastikkeen samasta määrästä kuin sen omaan pääomaan merkitään ja lausunto sulautumissuunnitelman yhdeksännen kohdan selvityksestä (Liite 1). (OYL 624/ 2006.) Tilintarkastajan lausunnolle ja todistukselle, sekä todistukselle kuulutusilmoitusten lähettämisestä on valmis pohja liitelomakkeessa 16 (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014).

Käsittelymaksu on 2014 lokakuussa 110 euroa/ yhtiö, eli Yhtiö X:n tilanteessa 110 € + 110 € + 110 € = 330 €. Maksut maksetaan etukäteen samoilla ohjeilla kuin sulautumismenettelyn aikaiset muut käsittelymaksut. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.) Täytäntöönpanon rekisteröiminen pyritään tekemään sulautumissuunnitelmassa toivottuna ajankohtana. Takarajaa sille ei ole säädetty. (Blummé ym. 2008, 51.)

3.2.7 Lopputilitys ja sen rekisteröiminen

Osakeyhtiölain mukaan sulautuvien yhtiöiden tilinpäätökset ja toimintakertomukset on laadittava *mahdollisimman pian* sulautumisen täytäntöönpanon jälkeen, tarkkaa aikarajaa sille ei ole asetettu. Nämä laaditaan siltä ajalta, jolta ei ole vielä esitetty tilinpäätöstä yhtiökokoukselle. Lopputilitys annetaan tilintarkastajille, jotka antavat yhden kuukauden kuluessa tilintarkastuskertomuksen. (OYL 624/2006.)

Sulautuvien yhtiöiden hallitusten tulee kutsua osakkeenomistajat kokoukseen lopputilityksen vahvistamiseksi välittömästi tilintarkastuskertomuksen vastaanottamisen jälkeen. Osakkeenomistajien kokouksen koollekutsumisessa ja muissa toimissa sovelletaan yhtiökokouksen säännöksiä. (OYL 624/2006.) Myös tämän kokouksen koollekutsumisessa voidaan kutsuajoista luopua osakkeenomistajien yksimielisellä päätöksellä, koska tähän sovelletaan yhtiökokouksen sääntöjä.

Lopputilitysten rekisteröimisen tekevät sulautuvien yhtiöiden hallitukset kahden kuukauden kuluessa sen vahvistamisesta osakkeenomistajien kokouksessa (Blummé ym. 2008, 52). Rekisteri-ilmoitus tehdään tilinpäätöslomakkeella ja se löytyy PRH:n verkkosivuilta kohdasta ”Lomakkeet”. Lomakkeen allekirjoittaa hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai jommankumman valtuuttama henkilö, eli samalla tavalla kuin sulautumismenettelyn aiemmatkin lomakkeet. Ilmoitukseen liitetään tilintarkastuskertomus. Ilmoitus on maksuton. (Osakeyhtiöiden sulautumisen... 2014.)

3.3 Sulautuminen kirjanpidossa ja kirjanpidolliset menetelmät

Osakeyhtiölaissa ei ole säännöksiä sulautumisen kirjanpidollisesta käsittelystä, vaan ne toteutetaan kirjanpitonormiston mukaisesti (Blummé ym. 2008, 43). Osakeyhtiölaissa (624/2006) on kuitenkin säädetty erikseen, ettei sulautuvien yhtiöiden varoja ja velkoja saa merkitä vastaanottavan yhtiön taseeseen niiden taloudellista arvoa korkeammaksi. Taloudellinen arvo tarkoittaa tässä sitä arvoa, mikä niillä on vastaanottavalle yhtiölle.

Kirjanpidolliset menetelmät täytyy miettiä valmiiksi jo sulautumismenettelyn alussa, koska ne tulee kirjata sulautumissuunnitelmaan. Suunnitelmaan kirjataan selvitys sulautuvien yhtiöiden varoista, veloista, omasta pääomasta ja niiden arvostamisesta (Blummé

ym. 2008, 43). Yritys X:ssä sulautumisvastiketta ei anneta, eli sulautumiseen liittyen vastaanottavan yhtiön osakepääomaan ei tule muutoksia. Osakepääoman korotus erikseen on toki mahdollista osakeyhtiölain 11 luvun säännöksiä noudattaen. Tällaisessa tilanteessa muutoksia tulee käytännössä vain sijoitetun oman pääoman rahastoon ja/tai voittovaroihin (Blummé ym. 2008,43).

Tavallisessa sulautumisessa sulautuvien yhtiöiden varat, velat ja taseesta muut erät paitisi oma pääoma siirretään vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon. Tämä tehdään *sulautumistilin* kautta. (Tomperi 2007, 143.) Varoja ja velkoja ei tarvitse yksilöidä ja erotella, koska sulautuvat yhtiöt eivät purkaannu selvitysmenettelyn kautta (Immonen 2011, 194). Jos vastaanottavan yhtiön osakepääomaa nostettaisiin sulautumisvastikkeen antamiseksi, sulautumistilille kirjattaisiin oman osakepääoman korotuksen määrä. Omaa pääomaa ei kirjata sulautumistilille (Kuvio 5). Mahdollinen arvonkorotusrahasto siirretään myös sulautumistilin kautta. (Tomperi 2007, 143.) Sulautumistilin erotus on sulautumisvoittoa tai -tappiota (Tomperi 2007, 144). Yritys X:ssä ei siis anneta sulautumisvastiketta, eikä sen vuoksi koroteta osakepääomaa, eli sulautumistilin erotus on sulautuvien yhtiöiden oman pääoman määrä.

Sulautumistili			
		280	per Kalusto
an Lainat	420	250	per Varasto
an Ostovelat	110	85	per Myyntisaamiset
an Osakepääoma	0	15	per Sekkitili
	530	630	
Sulautumiserotus	100		
	630	630	

KUVIO 5. Sulautumistilin kirjaukset ilman osakepääoman korotusta (mukailten Tomperi 2007, 50)

Sulautumiserotus on sulautumisvoittoa tai -tappiota ja ne ovat oikaisueriä. Kuviossa 5 muodostuu siis sulautumisvoittoa. Kirjanpidossa syntynyt sulautumisvoitto tai -tappio ei ole veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoa. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968.) Kirjanpidossa oleva sulautumiserotus eliminoidaan veroilmoituksella (Blummé ym. 2008, 198).

Verotuksessa sulautuva yhtiö ei purkaannu, vaan sen vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa. Samana vuonna ei kuitenkaan saa tehdä kaksinkertaisia poistoja, eli jos sulautuva yhtiö on ennen sulautumista tehnyt poistot täysimääräisenä, ei vastaanottava yhtiö voi niitä enää tehdä. Mikäli poistoja ei ole tehty enimmäismääräisenä, voidaan erotuksen määrä poistaa. (Laki elinkeinotulon... 360/1968.)

4 TOIMINTASUUNNITELMAN LAATIMINEN TALOUSHALLINNOLLE

Tässä pääluvussa käyn ensin läpi taloushallinnon toimintoja yleiskäsityksen saamiseksi. Dokumenttianalyysin teoriaosuus on sijoitettu toiseksi tähän päälukuun, jotta se kulkee tiiviisti analysoinnin mukana, eikä jää erilliseksi asiaksi. Myös tehtyjen ratkaisujen perustelu ja perustelujen ymmärtäminen on sujuvampaa, kun teoria ja käytäntö kulkevat rinnakkain. Kolmantena tässä pääluvussa on dokumenttianalyysin tekemisen kuvaus, missä käytetään taloushallinnon teorian perusteella tehtyä analyysirunkoa ja dokumenttianalyysin teoriaa yhdessä. Lopuksi kuvailen toimintasuunnitelman laatimista muilta osin.

Yhtiössä X talouden toiminnot on sähköistetty hyvin pitkälle. Koko toiminnan ydin on toiminnanohjausjärjestelmä, johon siirtyy tiedot eri osakirjanpitojen järjestelmistä. Raportointi ja pääosa arkistoinnista hoidetaan myös sähköisesti. Lahti ja Salminen (2008, 19) määrittelevät tällaisen taloushallinnon tietovirtojen ja käsittelyvaiheiden automaation digitaalisesti taloushallinnoksi. Heidän mukaan digitaalisessa taloushallinnossa kaikki kirjanpidon ja osakirjanpitojen prosessit käsitellään mahdollisimman automaattisesti ilman paperia. Automaattisten raporttien perusedellytys on kirjanpidon perustietojen toimivuus. Niillä myös luodaan puitteet tehokkaille automaattisille prosesseille. (Lahti & Salminen 2008, 129 – 130.)

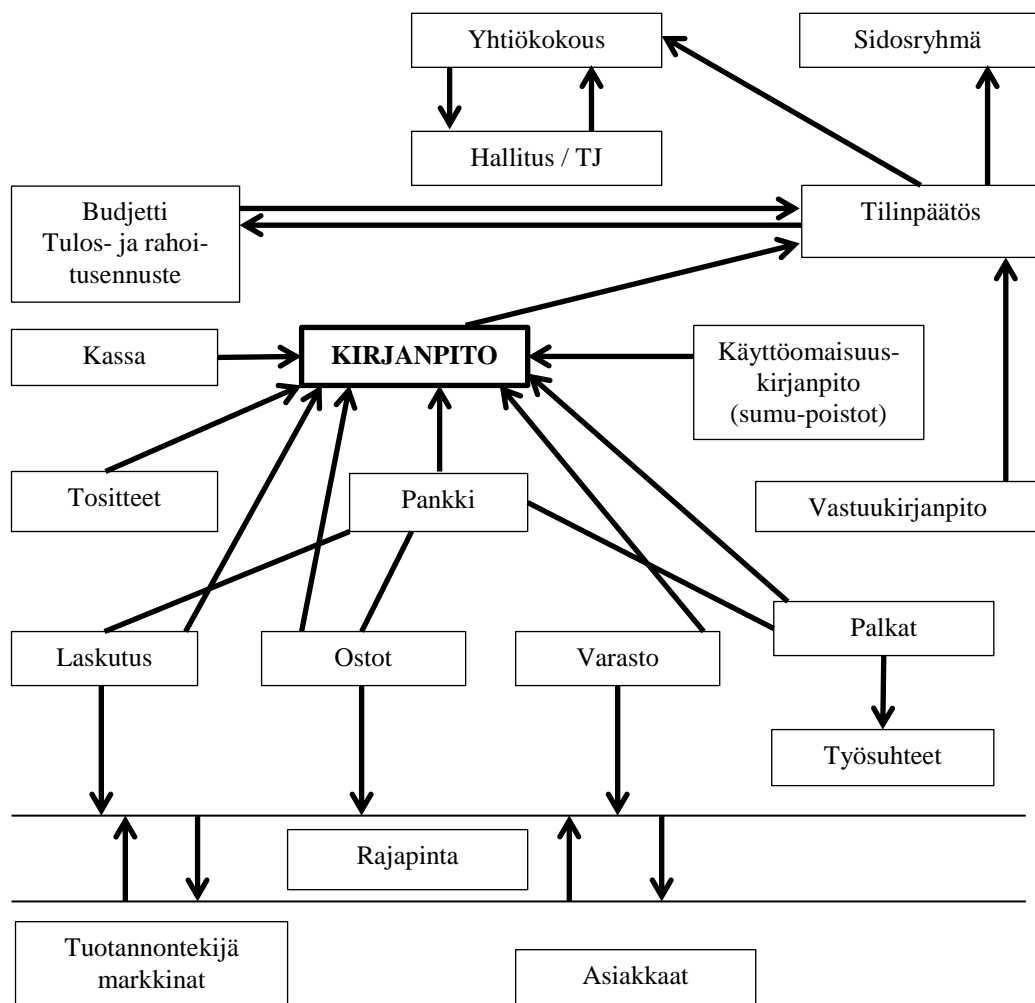
Kirjanpitolaki (1336/1997) vaatii kirjanpitovelvollisia noudattamaan hyvää kirjanpito tapaa. Hyvä kirjanpito tapaa tarkoittaa yleisesti sitä, että kirjanpidossa noudatetaan lain säädäntöä ja muita vastaavia määräyksiä, sekä kirjanpidon yleisiä periaatteita (Tomperi 2007, 8). Sulautumisessa yrityksen toiminta jatkuu, joten kirjanpidon täytyy myös jatkua yhtä luotettavana ja vertailukelpoisena kuin ennen sulautumista.

Sulautumisessa on siis muutettava kirjanpidon perustietoja vastaamaan uutta yhtiörakennetta ja päivitettävä nämä uudet perustiedot jokaiseen käytössä olevaan järjestelmään. Luvun 4.1 perusteella laaditaan dokumenttianalyysin analyysirunko (Liite 2), jota käytetään toimeksiantajan dokumenttien analysointiin. Tämän rungon tarkoitus on dokumenttien analysoinnin lisäksi varmistaa, ettei mikään osa-alue jää toimintasuunnitelman tehtävälialta pois.

4.1 Yrityksen taloushallinnon toiminnot

Yrityksen talouteen vaikuttavat kaikki yrityksessä tehtävät päätökset ja toiminnot. Taloushallinto kokoaa nämä kaikki tapahtumat kirjanpitoon ja muodostaa niistä raportteja yrityksen johdolle ja sidosryhmille, jotka tekevät tulevaisuuden suunnittelua näiden tietojen perusteella. (Viitala 2006, 39 – 40.)

Taloushallinto toimintona ei suoraan synnytä lisäarvoa yritykselle, mutta ilma sitä yrityksen on mahdoton toimia. Kuten kuviossa 6 esitetään, taloushallinto on laaja kokonaisuus. Siihen kuuluu päivittäisiä rutiinitehtäviä, kuten laskutus, reskontrat, palkkahallinto ja kirjanpito. Näiden lisäksi taloushallinnossa hoidetaan mm. sopimusasiat, verosuunnittelu, yhtiömuoto- ja rakennekysymykset, tilinpäätökset ja veroilmoitukset. (Viitala 2006, 39 – 40.)



KUVIO 6. Taloushallinnon prosessit ja tiedon siirtyminen (Viitala 2006, 30)

Taloushallinto koostuu useista eri osatoiminnoista. Tiedot perustoiminnot kuuluvat melkein kaikkien yritysten talousprosesseihin. (Viitala 2006, 29.) Kuviossa 6 esitetään taloushallinnon prosesseja ja tiedon siirtymistä niiden välillä. Liiketapahtumat, kuten osto ja myynti, synnyttävät taloushallinnossa osatoimintoja, kuten laskutus, reskontrat ja pankkitapahtumat. Nämä tiedot siirtyvät kirjanpitoon. (Viitala 2006, 41.)

4.1.1 Kirjanpidon perustiedot

Kirjanpidon perustietojen avulla muodostetaan automaattisia raportteja, kuten tilikauden vertailutietoja (Lahti & Salminen 2008, 129–130). Tällaisten raporttien tekeminen käsin olisi työlästä ja veisi paljon aikaa. Kirjanpidon perustietoja ovat tilikaudet, yritysnumerot, tilikartta, tositelajit, alv-koodit ja sisäisen laskennan seurantatasot (Lahti & Salminen 2008, 130).

Tilikaudet määräytyvä yleensä yrityksen virallisen tilikauden mukaan, mutta esimerkiksi yritysjärjestelyjen kohdalla saattaa tulla tarve muuttaa niitä. Konserneissa voidaan hoitaa eri yritysten taloushallintoa samassa tietokannassa, jolloin eri yritykset erotetaan toisistaan yritysnumeroilla. Osakirjanpitojen aineistot siirtyvät yritysnumeron perusteella oikean yrityksen kirjanpitoon. (Lahti & Salminen 2008, 130–131.)

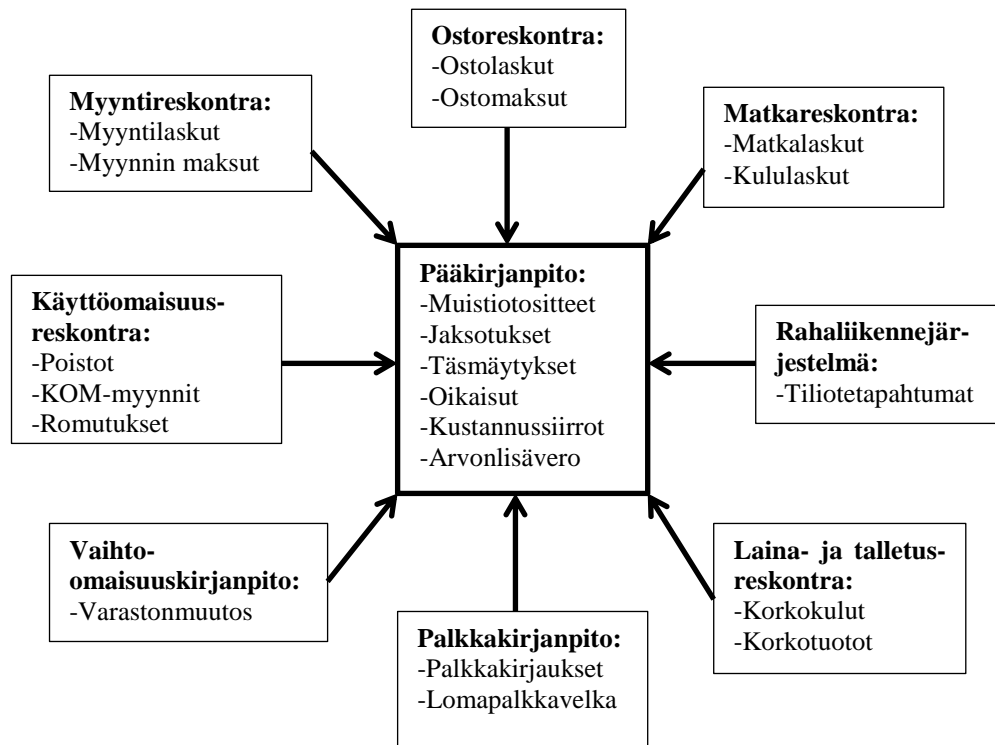
Kirjanpidon tileillä seurataan eri tulo- ja kululajeja, sekä omaisuutta ja velkoja. Tilit muodostavat tilikartan, jossa on oltava vähintään oma tili jokaiselle tuloslaskelman ja taseen erälle. Yleensä nämä erät kuitenkin on jaettu pienempiin osiin raportoinnin helpottamiseksi. (Lahti & Salminen 2008, 130.) Kirjanpidon tositteet voidaan luokitella tositelajeihin, jolloin niiden etsiminen helpottuu. Esimerkiksi ostolaskut voivat olla oma tositelajinsa tai niistä voidaan erotella vielä hyvityslaskut eri tositelajiin. (Lahti & Salminen 2008, 130–131.)

Arvonlisäverokirjauksia voidaan seurata arvonlisäverokodeilla, joista muodostetaan raportteja. Kokonaan kotimaassa toimiva yritys tarvitsee myynnin ja oston koodit jokaiselle kotimaiselle verokannalle, myös nollaverokannalle. EU-alueella toimivat yritykset tarvitsevat lisäksi yhteisömyyntien, yhteisöostojen ja ostojen käänteisille veroille koodit. EU:n ulkopuolella kauppaa käyvät yritykset tarvitsevat vielä näille ostoille ja myynneille omat koodit. (Lahti & Salminen 2008, 133.)

Sisäisen laskennan seurantatasot vaihtelevat yrityksen koon ja toiminnan mukaan. Yleisiä seurantatasoja ovat kustannuspaikat, toiminnot, tuoteryhmät, maantieteelliset alueet ja toimipaikat, liiketoimintaryhmät, projektit ja konsernikoodit. Konsernikoodeilla merkitään konsernin sisäiset tapahtumat kirjanpidossa, jotta niiden eliminointi pystytään tekemään. (Lahti & Salminen 2008, 132–133.) Sisäisten erien katteilla on vaikutus konsernin tulokseen, vaikka nämä katteet ovat konsernin kannalta vielä realisoitumattomia. Todellinen vaikutus tulee vasta kun tuotteet myydään konsernin ulkopuolelle. Sisäiset katteet on eliminointava konsernin tilinpäätöksessä, jotta se näyttää konsernin todellisen tuloksen. (Tomperi 2007, 161, 164.)

4.1.2 Pääkirjanpito ja osakirjanpidot

Kirjanpidolla on useita eri tehtäviä. Siihen perustuu mm. eri sidosryhmille annettavat tiedot yrityksen toiminnasta. Siihen perustuvat myös ilmoitukset verottajalle, vakuutusyhtiöille ja muille instansseille. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, mikä perustuu kirjanpitoon (Mähönen & Villa 2013, 220). Yritykset, joiden osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, joutuvat liittämään tilinpäätökseen myös toimintakertomuksen. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen on annettava oikea ja riittävä kuva yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Liiketapahtumien kirjausten ketju tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon, sekä pääkirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen täytyy olla todettavissa. (Kirjanpitolaki 1336/1997.)



Kuvio 7. Pääkirjanpito muodostuu osakirjanpidoista ja suoraan pääkirjanpitoon tehtävis-
tä muistiotositteista (Lahti & Salminen 2008, 129)

Kirjanpidon kirjaukset muodostuvat muistiotositteista, mitkä tehdään suoraan pääkirjanpitoon ja osakirjanpitojen tapahtumista (Kuvio 7). Muistiotositteilla kirjataan mm. jaksotukset, oikaisut, täsmäytykset ja sisäiset kustannussiirrot. Osakirjanpitoja ovat myyntireskontra, ostoreskontra, matkareskontra, rahaliikennejärjestelmä, laina- ja talletusreskontra, palkkakirjanpito, vaihto-omaisuuskirjanpito ja käyttöomaisuuskirjanpito. (Lahti & Salminen 2008, 127–129.)

Myyntireskontraan liittyy myyntilaskutus, saatavien perintä, asiakasrekisterit ja tuoterekisterit. Ostoreskontraan liittyy vastaavasti ostolaskujen vastaanotto, toimitusten oikeellisuuden ja ostoehtojen tarkastus, sekä maksujen suorittaminen oikeaan aikaan. (Viitala 2006, 45.) Sähköistä ostoprosessia ohjataan toimittajaan liittyvien tietojen perusteella (Lahti & Salminen 2008, 53). Ostolaskujen käsittelyyn liittyy myös niiden tarkastus ja hyväksyntä laskun sisällön tilaajalla, yrityksessä määriteltyjen sääntöjen mukaan (Lahti & Salminen 2008, 50). Matkareskontraan taas kuuluvat matka- ja kululaskut.

Yritysten rahaliikennejärjestelmän toimintoja ovat mm. maksujen vastaanotto, laskujen maksu, sekä tapahtumakyselyt ja tiliotteet. Pankin tiliote ja tilitapahtumat ovat myös kirjanpidon peruste, pankkitilien ja kirjanpidon tilien saldojen on täsmättävä. (Viitala 2006, 45.)

Laina- ja talletusreskontrassa hallinnoidaan lainojen ja talletusten korkokuluja ja – tuottoja (Kuvio 7). Lainoihin liittyvät myös vastuut. Yritysten tulee antaa taloudellisesta asemastaan oikea kuva, eli sen tulee ilmoittaa tilinpäätöksensä liitetiedoissa myös taseen ulkopuoliset vastuut. Vastuukirjanpito sisältää mm. vakuudet, kuten kiinteistöjen kiinnitykset. (Viitala 2006, 49.)

Yritykset ovat velvollisia pitämään myös palkkakirjanpitoa, mikä edellyttää mm. työntekijäkohtaisen työajan seuraamista. Palkkakirjanpitoon sisältyy myös palkan, sekä muiden lisien ja vähennysten maksutiedot, sekä sosiaaliturvamaksut. Näistä tiedoista työnantaja antaa ilmoituksia mm. verottajalle ja vakuutusyhtiöille. Vakuutusyhtiöt tarvitsevat tietoa lakisääteisten vakuutusten, eli eläke-, tapaturma-, työttömyys- ja ryhmähenkivakuutusten maksujen määrittelyyn. (Viitala 2006, 43–44.)

Varastokirjanpito tai vaihto-omaisuuskirjanpito (Kuviot 6 ja 7) kuuluu myös pakollisiin toimintoihin. Varastokirjanpidon osoittama varaston arvo päivitetään kirjanpitoon varaston muutoksena, jolloin se vaikuttaa tuloslaskelmassa yrityksen tulokseen. (Viitala 2006, 47.) Käyttöomaisuuskirjanpidon mukaan tehdään suunnitellut poistot, sekä seurataan käyttöomaisuuden arvoa ja poistojen määrää (Lahti & Salminen 2008, 123).

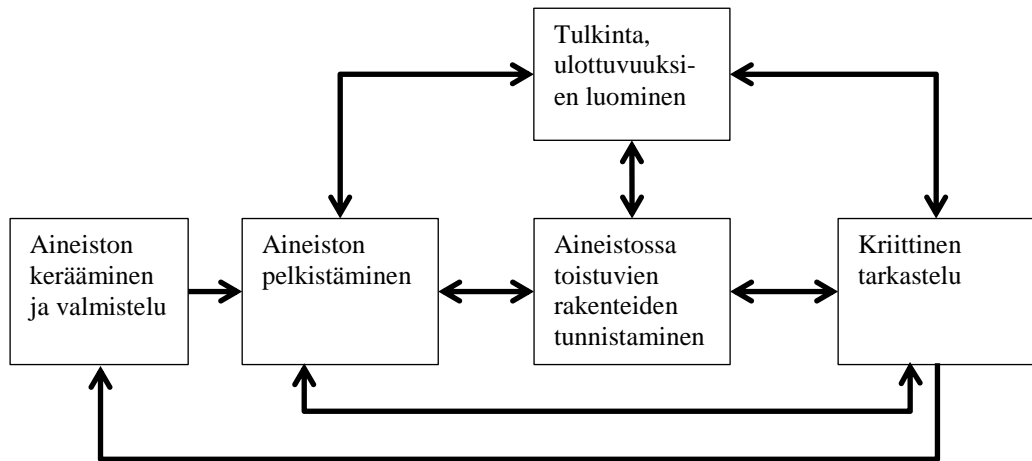
Liiketapahtumista, kuten myynti, osto ja palkanmaksu, syntyy aina tosite ja tositteiden täytyy olla luotettavia. Yritysten juokseva kirjanpito perustuu tositteisiin. Tositteissa täytyy olla muiden pakollisten tietojen lisäksi maksajan ja maksun saajan tiedot. (Viitala 2006, 32.) Tositteiden, kuten osto- ja myyntilaskujen, tiedot täytyy päivittää uusiin sulautumisen jälkeen. Myyntilaskujen tiedot yritys voi muuttaa itse joko päivittämällä ne suoraan käytettyyn järjestelmään tai ilmoittamalla muutoksesta palveluntarjoajalle. Ostolaskujen tietojen oikeellisuus riippuu toimittajasta, jolloin ainoa keino vaikuttaa niihin, on tiedottaminen.

4.2 Menetelmänä dokumenttianalyysi

Dokumenttianalyysi on tutkimusmenetelmä, jossa tutkitaan yleensä kirjallisessa muodossa olevaa aineistoa ja muodostetaan siitä päätelmiä. Dokumenttien käsittely perustuu loogiseen päättelyyn ja tulkintaan. Tutkittavat dokumentit voivat olla esim. litteroidut haastattelut, palaverien muistiot, raportit ja muut kirjalliset materiaalit. Dokumentit tulisi analysoida järjestelmällisesti ja tavoitteena on luoda selkeä kuva tutkittavasta asiasta. Analyysillä selkeytetään aineistoa, jolloin on mahdollista tehdä johtopäätöksiä. Tarkoituksena on siis tiedon lisääminen. (Ojasalo ym. 2014,136–137.)

Dokumenttianalyysin kaksi keskeisintä toimintatapaa ovat sisällön analyysi ja sisällön erittely. Tilanteeseen sopivan tavan valinta riippuu kehittämistehtävästä, mutta kumpakin tapaa on mahdollista käyttää samassa tutkimuksessa. Sisällön analyysissä tarkoituksena on löytää ja tunnistaa tekstin merkityksiä, sekä kuvata dokumenttien sisältöä sanallisesti. Sisällön erittelyssä dokumenttien sisältö kuvataan määrällisesti, esimerkiksi montako kertaa jokin tietty asia mainitaan. (Ojasalo ym. 2014, 137.)

Kehittämistehtävän määrittäminen ja rajaaminen tehdään ennen menetelmien suunnittelua (Kuvio 2. Tutkimuksellisen kehittämistyön prosessi, kohta 3) Tässä työssä tarkoituksena on selvittää *mitä käytännön asioita yhtiön X taloushallinnon on huomioitava sulautumista toteutettaessa*. Analysoitavana ovat yhtiön X entisen talouspäällikön 30.12.2011 päivätty dokumentti ”Yrityskaupan jälkeiset haltuunottoimet, taloushallinto, raportointi, rahoitus ja riskienhallinta” sekä sulautumisen suunnittelupalaverin 28.2.2014 päivätty muistio. Aineistoa on yhteensä noin 10 sivua. Ensin mainittu dokumentti koskee yrityskauppaa ja tarkoitettu tilanteisiin, missä ulkopuolinen yritys ostetaan osaksi Yrityksen X konsernia. Tästä dokumentista poimitaan ensin kohdat, joita voidaan soveltaa myös sisaryhtiösulautumiseen. Tässä on apuna sisaryhtiösulautumiseen liittyvä tietoperusta. Jälkimmäinen dokumentti on tulevan sulautumisen suunnittelua, mutta asiat eivät ole loogisessa järjestyksessä. Yhdessä näistä dokumenteista on tavoitteena muodostaa loogisessa järjestyksessä oleva tehtävälista analyysirungon avulla.



KUVIO 8. Laadullisen kehittämistyön yleinen malli (Ojasalo ym. 2014, 138)

Ojasalon ym. (2014, 138) mukaan dokumenttianalyysi etenee laadullisen tutkimuksen yleisen mallin mukaan (Kuvio 8). Tässä työssä aineiston pelkistäminen tarkoittaa sitä, että dokumenteista rajataan pois asiat jotka eivät liity sisaryhtiösulautumiseen. Toistuvien rakenteiden tunnistamisessa hyödynnetään teorialähtöistä analyysia. Ensimmäinen vaihe on analyysirungon luominen (Ojasalo ym. 2014, 140). Koska tarkoitus on selvittää mitä asioita Yhtiön X taloushallinnon on tehtävä, käytetään runkona taloushallinnon toimintoja, kuten kirjanpito, reskontranhoito, laskutus ja osakirjanpidot. Dokumenteista poimitaan tehtävät ja asiat näiden toimintojen alle. Ojasalon ym. (2014, 140–141) mukaan analyysirungon sisälle voidaan myös muodostaa eri kategorioita tai luokituksia.

Analyysin tulokset on myös tulkittava, eli niistä pyritään laatimaan yleiskuvia tutkimuksen keskeisistä tuloksista. Näiden tulisi antaa selkeästi pelkistetty ja perusteltu vastaus tutkimuskysymyksiin, eli tässä tapauksessa toimintasuunnitelman vaatimuksiin. Ojasalo ym. (2014, 143) listaavat useita tulkintojen luomisen taktiikoita, joista tähän työhön sopivat mielestäni parhaiten ryhmittely, muuttujien välisten linkkien tunnistaminen ja loogisen tapahtumaketjun kehittäminen (Miles, M. & Huberman, A. 1994. *Qualitative data analysis*. Sage, Thousand Oaks, CA. alkup.).

4.3 Dokumenttianalyysi ja sen tulokset

Dokumenttianalyysin ensimmäisessä vaiheessa dokumentit pelkistetään, eli rajataan pois asiat jotka eivät liity sisaryhtiösulautumiseen. Loput asiat ryhmitellään taloushallinnon teoriaan perustuvan analyysirungon avulla. Taloushallinnon järjestäminen perustuu kirjanpitolakiin, mutta käytännön toiminnot ovat riippuvaisia yrityksen koosta ja alasta.

Ryhmittelyn jälkeen analyysirungon teoria, sekä kuviot 6 ja 7, auttavat asioiden yhteyksien etsimisessä, eli siinä, miten kyseiset asiat vaikuttavat toisiinsa. Tämän jälkeen voidaan muodostaa looginen tapahtumaketju, joka kuvaa missä järjestyksessä asiat on tehtävä. Loogisen järjestyksen tarkoitus on pitää turhan työn määrä sulautumisen toteuttamisen aikana mahdollisimman vähäisenä.

4.3.1 Aineiston pelkistäminen

Ensimmäisessä vaiheessa dokumentit pelkistetään, eli rajataan niistä pois asiat, jotka eivät liity sisaryhtiösulautumiseen. Dokumentti ”Yrityskaupan jälkeiset haltuunottoimet” on tehtävälista tilanteisiin, joissa uusi yhtiö tulee osaksi Yhtiön X konsernia. Sisaryhtiösulautumisessa yhtiöt kuuluvat jo samaan konserniin ja Yhtiössä X taloushallinto on keskitetty, eli kaikkien sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden taloushallintoa ovat hoitaneet samat henkilöt. Heillä on pääsy näiden kaikkien yhtiöiden tietoihin ja suurelta osin he ovat itse olleet näitä tietoja tuottamassa. Tämän vuoksi tästä tehtävälistasta voidaan rajata pois yrityskauppoihin, uuteen yhtiöön ja sen henkilöstöön tutustumiseen liittyvät asiat, eli kohdat 1, 4 ja 5. Vastaavasti X-konsernin käytäntöjen, aikataulujen ja periaatteiden selvittäminen yhtiön talousvastaaville ja johdolle (kohdat 7, 14, 15 ja 16) on tässä tilanteessa tarpeetonta.

Tehtävälistassa kohdassa 2 on mainittu yhtiökokous, mutta sen tarkoitus on tilintarkastajien vaihto, uuden hallituksen valinta ja mahdollinen tilikauden muuttaminen. Sulautumismenettelyn aikana yhtiökokouksessa päätetään sulautumisesta. Johdon sitouttaminen (kohta 3) voidaan myös rajata pois, koska tämä on jo tehty johtohenkilöiden tullessa X-konserniin. Listan kohdassa kuusi oleva kontakti- ja vastuuhenkilölistan laadinta

muutetaan päivitykseksi, koska sulautumishetkellä ainakin sulautuvien yhtiöiden johto muuttuu.

Tehtävälistan kohdassa 8 on mainittu välitilinpäätöksen ja mahdollisen konsernitilinpäätöksen laadinta, mitkä dokumentin mukaan laaditaan kuten tilinpäätös. Sulautumismenettelyssä laaditaan lopputilitys sulautumisen täytäntöönpanon jälkeen, eli näitä annettuja ohjeita voisi käyttää sellaisenaan. Esimies A:n (2014) mukaan lopputilitykseen tehdään kuitenkin myöhemmin erillinen ohje.

Dokumentin kohdissa 9 ja 10 on listattu myös IFRS- ja FAS-laskelmia, erilaisten erien arvostusta ja arviointia. Näihin ei pitäisi tulla muutoksia, koska kyseessä on konsernin sisäinen sulautuminen. IFRS-erien arvioinnin kohdalla on mainittu erilaisia sopimuksia, mm. leasing ja muut vuokrasopimukset. Nämä liittyvät IFRS-tilinpäätökseen, mutta kaikenlaisten sopimusten jatkuvuus sulautumisen yli kannattaa mielestäni tarkistaa. Immonen (2011, 194–195) muistuttaa, että sulautuminen ei ole sopimuksen siirto, vaan vastaanottava yhtiö tavallaan perii sulautuvien yhtiöiden oikeudellisen aseman. Velkojan tai sopimuskumppanin erillistä suostumusta ei tarvita, mikäli sopimusehdoissa ei ole erikseen niin sovittu.

Kohdassa 11 kehoitetaan määrittelemään ja tallentamaan järjestelmiin hankitun yrityksen status konsernissa. Vastaanottavan tytäryhtiön status ei muutu sulautumisen aikana, joten tämäkin kohta voidaan rajata pois. Kohdissa 13 muistutetaan tallentamaan hankitun yhtiön budjetti X-konsernin järjestelmään. Sisaryhtiösulautumisessa tämän pitäisi jo olla kunnossa. Ainoastaan uusi yhtiörakenne täytyy tallentaa järjestelmään.

Dokumentin lopussa on neljä jälkeinpäin lisättyä kohtaa. Näistä voidaan rajata pois kohta 1: uusien yhtiönumeroiden määrittäminen ja tallentaminen järjestelmiin, koska vastaanottava tytäryhtiö C jatkaa vanhalla yhtiönumerollaan. Samoin rajataan pois kohta 4: saatujen tukien selvittäminen, koska niistä on jo olemassa tiedot konsernissa.

Toinen dokumentti on sulautumisen suunnittelupalaverin muistio. Esimies A (2014) kertoi, että uudet tulosityksiköt on jo perustettu ja tytäryhtiö C ottaa ne käyttöön jo seuraavan tilikauden vaihteessa. Näin ne ovat jo valmiina sulautumishetkellä. Dokumentissa oleva segmenttitietojen päivitys tehdään myös seuraavassa tilikauden vaihteessa. Ky-

seisessä muistiossa on mainittu myös tilikartta. Tilikarttaan itsessään ei tule muutoksia, vastaanottava yhtiö vain ottaa käyttöön lisää olemassa olevia tilejä (esimies A 2014).

4.3.2 Aineiston ryhmittely

Analyysin toisessa vaiheessa aineisto ryhmitellään taloushallinnon toimintoihin perustuvan analyysirungon avulla (Liite 2). Dokumenttianalyysin rungon perusteena käytetään tässä työssä Viitalan (2006, 30) kuviota taloushallinnon prosesseista ja raportoinnista (Kuvio 6), sekä Lahden & Salmisen (2008, 17) kuviota pääkirjanpidosta ja sen esiprosesseista (Kuvio 7).

Dokumenttien sisältämät asiat sijoitetaan parhaiten sopivaan kohtaan analyysirungossa. Esimerkiksi ostoreskontran alle tulee avoimien ostolaskujen siirtäminen vastaanottavaan yhtiöön, myyntilaskutuksen alle osallisyhtiöiden asiakasrekistereiden yhdistäminen ja palkkakirjanpidon alakategorian sosiaalikulujen laskennan alle sosiaalikulujen tilaukset, joista on päivitettävä tulosityksiköt, kustannuspaikat, sisäiset tilaukset ja konsernikoodit.

Sisäisen laskennan seurantatasoista sulautumisessa muuttuvat tulosityksiköt ja kustannuspaikat. Myös konsernikoodeihin, projekti- ja investointinumeroihin saattaa tulla muutoksia. Tulosityksiköiden ja kustannuspaikkojen muutokset vaikuttavat mm. ostolaskujen käsittelyyn, tilinpäätökseen, palkanlaskentaan, työajan seurantaan ja matkareskontraan.

Vakuutusten alle kerätään lakisäätteiset ja vapaaehtoiset vakuutukset dokumenteista. Näiden sopimuksia ei ole vielä tarkistettu, eli niiden uusimisesta ei ole vielä varmuutta. Uskon kuitenkin, että sopimuksista täytyy uusida ainakin yhtiöiden nimet ja y-tunnukset.

4.3.3 Yhteyksien etsiminen ja loogisen järjestyksen etsiminen

Taloushallinnon teoriaan ja toimeksiantajan dokumentteihin perehtyessä huomasi kirjanpidon perustietojen vaikuttavan kaikkiin taloushallinnon toimintoihin. Perustiedot pitäisi siis saada ensin kuntoon, jotta ne voidaan muuttaa myös muihin järjestelmiin, kuten matkalaskujärjestelmään. Tämän vuoksi muutokset perustietoihin kannattaa tehdä

ensin. Myös kuviot 6 ja 7 tukevat tätä käsitystä, koska niissä kirjanpito on keskellä ja osatoimintojen tiedot siirtyvät sinne.

Yhtiössä X kirjanpidon perustiedot ja pääkirjanpito hoidetaan toiminnanohjausjärjestelmässä, eli perustietojen muuttaminen vaikuttaa heti pääkirjanpitoon. Toimeksiantajan dokumenteista selvisi, että uudet perustiedot voidaan tallentaa jo aiemmin, jolloin niille annetaan voimassaoloajat. Tietojen voimassaolon ensimmäiseksi päiväksi voidaan tallentaa päivä, jolloin uusi yhtiörakenne on astunut voimaan, eli esimerkiksi 1.1.2016, jos sulautumisen täytäntöönpanon päivä on 31.12.2015.

Osakirjanpitojen päivittämisen järjestyksellä ei oletettavasti ole merkitystä, kunhan ne ovat kunnossa mahdollisimman pian sulautumisen jälkeen. Osallisyhtiöt ovat erillisiä juridisia yksiköitä ennen sulautumista ja kaikkien kirjausten on oltava kohdistettuna oikeille yhtiöille ja oikealle tilikaudelle. Esimies A (2014) kertoi, että sulautumisvaiheessa edellinen kausi pidetään auki taloushallinnon henkilöille vielä pari viikkoa seuraavan tilikauden puolella, jotta kirjaukset saadaan varmasti oikeaan paikkaan. Tässä vaiheessa on siis tärkeintä, että kirjanpidon perustiedot ovat kunnossa, eli esim. tuotannon automaattikirjaukset menevät oikein. Osakirjanpitojen järjestelmiin muutokset voidaan tehdä vielä sulautumisen täytäntöönpanon jälkeen, koska niitä voidaan tarvittaessa muuttaa jälkeinpäin. Muutostarpeita tulee sitä vähemmän, mitä nopeammin myös osakirjanpitojen perustiedot saadaan kuntoon.

Osakirjanpitojärjestelmien päivitysjärjestyksen laatiminen on nähdäkseni tarpeetonta, joten loin karkean järjestyksen tehtävälistan väliotsikoilla. Toimeksiantajan dokumenteissa oli mainittuna myös asioita, jotka esimies A:n (2014) mukaan ovat jo työn alla tai ainakin tarkoitus tehdä hyvissä ajoin ennen sulautumista. Tällaiset asiat laitoin ”Tehtävä mahdollisimman pian” – väliotsikon alle. Loput päivitystä vaativista kirjanpidon perustiedoista, osakirjanpitojärjestelmien ja niihin liittyvien asioiden päivitykset, sekä tiedot sidosryhmille ovat väliotsikon ”Tehtävä ennen sulautumista” alla.

Kolmas väliotsikko on ”Tehtävä sulautumishetkellä tai heti sen jälkeen” ja tähän ryhmään kuuluvat henkilöstönhallinta- ja kulunvalvontajärjestelmien perustietojen muutokset, yritysnumeromuutoksesta johtuvat käyttöoikeuksien muutokset ja osakirjanpitojärjestelmien sellaiset muutokset, joita ei voi tehdä ennen kuin sulautuminen on astunut voimaan. Tähän ryhmään kuuluu myös osallisyhtiöiden kirjanpitojen yhdistäminen.

Viimeinen väliotsikko ”Voidaan tehdä sulautumisen jälkeen” tarkoittaa asioita, jotka on mahdollista tehdä sen jälkeen. Esimerkiksi tilinpäätökseen liittyvät asiat kannattaa tehdä vasta kun kaikki osakirjanpitojen ja pääkirjanpidon asiat ovat kunnossa.

4.4 Toimintasuunnitelman laatiminen

Työn alussa määriteltiin, että toimintasuunnitelmasta pitäisi selvittää mitä asioita Yhtiön X taloushallinnon tulisi huomioida sulautumista toteutettaessa, eli mitä asioita on tehtävä, milloin ne on tehtävä ja kuka on vastuussa niiden tekemisestä. Lisäksi suunnitelman täytyy olla muokattavissa, sen täytyy olla helppolukuinen ja tarpeellisen lisätiedon pitäisi olla helposti saatavilla.

Toimintasuunnitelmasta muodostui laaja tietopaketti sulautumismenettelystä ja asioista, jotka taloushallinnon kannattaa huomioida. Tieto koottiin Excel-pohjaan, koska välilehtien avulla tieto on helppo ryhmitellä ja sitä on helppo muokata. Selkeyden vuoksi ensimmäisellä välilehdellä on sisällysluettelo. Sulautumisprojektiin osallistuu useita henkilöitä, joten etusivulle laitettiin myös taulukko johon voi kirjoittaa suunnitelmaan tehdyt muutokset, niiden sijainnin eli välilehden ja muutoksen tekijän nimen. Näin jokainen suunnitelmaa seuraava tietää heti mitä on muuttunut. Ensimmäiselle välilehdelle laitettiin myös linkit muutamalle sulautumisen kannalta olennaisimmalle Patentti- ja rekisterihallituksen sivulle.

Toiselle välilehdelle tehtiin aikajana sulautumismenettelystä. Aiemmin tehtyjä opinnäytetöitä lukiessa huomattiin monessa maininta sulautumismenettelyn aikarajojen tärkeydestä. Tällä aikajanalla haluttiin varmistaa, että projektiin osallistuvat ovat perillä näistä aikarajoista, eikä sulautumismenettely raukea sen vuoksi. Aikajanassa sisältyvät tiedot tulevat esille myös muilla sulautumismenettelyä käsittelevillä välilehdillä, mutta aikajanasta on helpoin hahmottaa myös menettelyn eteneminen.

Kolmannella välilehdellä on sulautumismenettelyn vaiheet ja niihin tarvittavat selvitykset. Kaikki näistä vaiheista eivät kuulu taloushallinnon tehtäviin, mutta ne on listattu, jotta projektiin osallistuvat henkilöt tietävät mitä seuraavaksi täytyy tapahtua, jotta asiat etenevät toivotulla tavalla. Sulautumismenettelyn vaiheisiin liittyvät lisätiedot sijoitet-

tiin muille välilehdille selkeyden vuoksi. Näiden lisätietojen sijainnit on kerrottu tällä välilehdellä niiden löytämisen helpottamiseksi.

Neljännellä välilehdellä on kirjanpidon perustietoihin, pääkirjanpitoon, osakirjanpitoihin ja muihin taloushallinnon toimintoihin liittyvät tehtävät ja huomioitavat asiat. Nämä on järjestetty luvussa 4.3 kerrotulla tavalla. Välilehdellä on myös valmis sarake tehtävien aikarajalle ja sarakkeet, joihin voi lisätä vastuuhenkilöiden nimet.

Viidennelle välilehdelle listattiin kaikki sulautumiseen liittyvät kaupparekisteri-ilmoitukset, sekä kerrottu niihin liittyvät lomakkeet, liitteet ja maksut. Tässä on myös ohjeet maksujen maksamiseen.

Kuudennella ja seitsemännellä välilehdellä kuvaillaan sulautumismenettely yksityiskohteisesti, jotta jokainen projektiin osallistuva tietäisi sen etenemisen vaiheet. Sulautumissuunnitelma on yksi suuri kokonaisuus, joten se laitettiin selkeyden vuoksi kuudennelle välilehdelle erilleen muista. Näissä on myös mainittu osakeyhtiölain luku ja pykälä, tai muu lähde, jotta mahdollisesti tarvittava lisätieto tai tarkennus löytyy helposti.

Viimeisellä välilehdellä on kerrottu sulautumisesta kirjanpidossa ja sen verovaikutuksista. Myös näissä on kerrottu lähteenä käytetyn elinkeinotuloverolain pykälät.

Tässä vaiheessa lähetin toimintasuunnitelman toimeksiantajalle. Halusin palautetta suunnitelman selkeydestä ja etenemisen loogisuudesta. Esimies A:n (2014) mukaan suunnitelma oli pääosin hyvä, mutta sain korjauksia välilehdille neljä ja seitsemän, eli taloushallinnon toimintoihin liittyviin muutoksiin ja sulautumismenettelyn vaiheisiin. Toimeksiantajan dokumenteista selvisi, että lopputilitykset tehdään samoilla ohjeilla kuin normaalit vuositilinpäätökset. Sulautumismenettelyn vaiheisiin saamani lisäykset olivat tarkennuksia lopputilityksen tekemiseen.

Taloushallinnon toimintoihin liittyviin muutoksiin sain myös hyviä tarkennuksia, lisäyksiä ja tehtävien järjestystä muutettiin loogisemmaksi. Tehtävälistaan tuli uutena asiana vastaanottavan yhtiön tilikartan laajennus, siihen lisätään automaattikirjaustilit myynnin, hankinnan ja tuotannon kirjauksia varten. X-konsernilla on siis käytössään yhteinen tilikartta, mutta eri yhtiöillä on käytössään vain niiden toimintoihin liittyvät tilit tästä yhteisestä tilikartasta. Tämä asia jäi huomioimatta suunnitelmaa laadittaessa.

Vastaanottavan yhtiön toiminnanohjausjärjestelmän moduulien laajennukseen sain myös hyviä tarkennuksia. Aiemmin tiedettiin vain, että muutoksia täytyy tehdä. Väliotsikon ”Tehtävä mahdollisimman pian” alle nostettiin myös asiakas- ja toimittajarekistereiden perustietojen tarkistukset ja tarvittavien tietojen lisääminen. Tämä työ vie todennäköisesti paljon aikaa, joten se onkin hyvä aloittaa hyvissä ajoin.

Väliotsikon ”Tehtävä ennen sulautumista” alla oleviin asioihin sain lähinnä tarkennuksia. Osto- ja myyntilaskujen alle lisättiin kohdat osto- ja myyntireskontrien siivous, nämä jätettiin alun perin pois itsestään selvinä asioina. Nekin on kuitenkin oltava suunnitelmassa mainittuna, koska muuten niitä on mahdoton huomioida aikatauluja ja henkilöresursseja suunnitellessa. Tämän väliotsikon alle lisättiin hankinnan ostotilausten yhteystietojen päivitys. Lisäksi Tiedotus-kohdassa nostettiin pörssitiedote ensimmäiseksi, koska se on ensimmäinen virallinen tiedote. Vasta sen julkistamisen jälkeen voidaan aloittaa muiden sidosryhmien tiedottaminen.

Sulautumishetkellä tai heti sen jälkeen tehtäviin asioihin tuli kolme lisäystä, vastaanottavan yrityksen nimenmuutos, hankintaosaston kirjanpidot eli raaka-aineet ja pakkaustarvikkeet, sekä varastokirjanpitojen siirtäminen vastaanottavaan yhtiöön. Vastaanottavan yhtiön nimenmuutos oli jäänyt pois, vaikka siitä tiedettiin. Hankintaosaston varaston vastaanottotapahtumien siirto vastaanottavaan yhtiöön tuli listalle uutena asiana, vaikka olen näiden vastaanottotapahtumien parissa työskennellyt. Vastaanottotapahtumiin olennaisesti liittyvä avointen ostotilausten siirto oli kuitenkin listattu jo aiemmin. Varaston siirtäminen oli alun perin ajateltu sisältyvän sulautuvien yhtiöiden varojen siirtämiseen vastaanottavaan yhtiöön. Tällä tavalla erittelemällä huomioidaan kuitenkin kaikkien nimikkeiden saldojen siirtäminen ja täsmäyttäminen, sekä mahdollisen eron käsittely. Tämän väliotsikon alle tuli myös muutama tarkennus, mm. henkilöstön työsuojelun yhtiömuutokset, mitkä tehdään HR – osastolla, ja kirjanpitojen yhdistämiseen.

Viimeiseen, eli sulautumisen jälkeen tehtäviin asioihin, ei tullut muutosehdotuksia ollenkaan. Muutoksia kaikkineen oli mielestäni yllättävän vähän, suurin osa niistä oli vain tarkennuksia. Muutamia asioita olin unohtanut suunnitelmasta pois tai ajatellut niiden sisältyvän siinä jo oleviin asioihin. Dokumenttianalyysi menetelmänä oli ilmeisesti hyvä ratkaisu ja toimeksiantajalta saamani dokumentit sopivia tähän kehittämistehtävään.

Työn alussa määriteltiin, että toimintasuunnitelmassa pitäisi olla tehtävien asioiden lisäksi aikataulu ja vastuuhenkilöt. Juridisen sulautumismenettelyn osalta aikataulu pystyttiin laatimaan, koska se on osakeyhtiölaissa säädetty. Muilta osin tarkan aikataulun laatiminen osoittautui työn edetessä mahdottomaksi. Näiden asioiden muuttamisen aikataulu ei ole kovin tarkka, kunhan taloushallinnon toiminnot ovat valmiita sulautumishetkellä, eli sen jälkeen kaikki kirjaukset saadaan heti oikealle paikalleen. Toimintasuunnitelmaan tehtiinkin vain karkea ajallinen jako näille asioille. Vastuuhenkilöitä ei vielä tiedetä, mutta toimintasuunnitelmassa on varattu sarakkeet joihin nimet on helppo lisätä.

Toimintasuunnitelma on muokattavissa, kuten yhdeksi sen kriteeriksi alussa määriteltiin. Helppolukuisuuteen kiinnitettiin huomiota eri vaiheissa, mm. sisällysluettelolla ja lisätietojen sijainnin kertomisella. Sulautumismenettely on kuvattu kahdella tavalla, aikajanana ja tekstinä, jotta sen ymmärtäminen olisi mahdollisimman helppoa. Suunnitelmassa on myös lisätietoja sulautumismenettelyn eri vaiheille. Suunnitelma vastaa siis pääosin sille annettuja kriteerejä.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Yhteenveto

Tämän opinnäytetyön konkreettinen tuotos, eli toimintasuunnitelma tehtiin toimeksiantajan taloushallinnolle. Toimeksiantaja on pörssiyhtiö ja koska työ koskettaa tulevaisuudessa tapahtuvia muutoksia, toimeksiantajasta käytetään nimitystä ”Yhtiö X”. Yhtiössä X valmistellaan konsernin sisäistä sulautumista, missä kolme Yhtiön X kokonaan omistamaa tytäryhtiötä sulautuu yhdeksi, eli kyseessä on sisaryhtiösulautuminen.

Toimintasuunnitelman tavoitteiksi määriteltiin toimeksiantajan edustajan kanssa lista asioista, jotka kyseisen yhtiön taloushallinnon on huomioitava sulautumista toteutettaessa, eli mitä asioita on tehtävä, milloin ne on tehtävä ja näiden tehtävien vastuuhenkilöt. Lisäksi suunnitelman täytyy olla muokattavissa, helppolukuinen ja siinä on oltava tarpeellinen lisätieto helposti saatavilla.

Työ toteutettiin tutkimuksellisenä kehittämistyönä. Tällainen työ perustuu olemassa olevaan teoreettiseen tietoon ja sen avulla perusteltuihin valintoihin. Teoriaosuudet koostuvat tutkimuksellisen kehitystyön tekemisestä, osakeyhtiöiden sulautumisesta, sisaryhtiösulautumisesta, sulautumismenettelystä, dokumenttianalyysin tekemisestä, sekä taloushallinnon toiminnoista ja niiden perustana olevista kirjanpitoakoodeista, pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista. Tutkimuksellisen osuuden menetelmänä on dokumenttianalyysi. Dokumenttianalyysi perustuu taloushallinnon toimintojen teoriasta johdettuun analyysirunkoon ja sen kohteena on toimeksiantajalta saadut dokumentit.

Aiemmin samasta aiheesta tehdyistä opinnäytetöistä löydettiin paljon hyviä huomioita, näitä ovat mm. toimintasuunnitelman tarve ja sen vaatimukset. Sulautumismenettelyn aikarajojen noudattamisen haasteellisuus mainittiin eri opinnäytetöissä. Nämä rajat on säädetty osakeyhtiölaissa ja niiden noudattamatta jättämisestä seuraa sulautumismenettelyn raukeaminen, jolloin sulautumismenettely täytyy aloittaa alusta. Käytettävissä olevien henkilöresurssien huomioiminen aikataulua laadittaessa mainittiin myös aiemmin tehdyissä opinnäytetöissä. Kiireisimmät ajat ovat jokaisen kuukaudenvaihteen ja kvartaalinvaihteen aikana, jolloin näihin liittyvien tehtävien tekeminen kuormittaa henkilöresursseja eniten. Myös lomien ajankohdat kannattaa huomioida.

Opinnäytetyö etenee Ojasalon ym. (2014, 24) esittelemällä tavalla, eli alkaa kehittämistyön tunnistamisella ja siihen perehtymällä. Teoriaan ja käytäntöön tutustumalla työn kohde saatiin määriteltyä lopulliseen muotoonsa. Tietoperustana käytettiin sulautumiseen ja taloushallinnon toimintoihin liittyvää kirjallisuutta, sekä Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivuja ja Finlex-palvelua. Tietoperustan valinnassa käytettiin kriteereinä niiden luotettavuutta ja ajantasaisuutta.

Toimintasuunnitelma laadittiin sen vaatimusten, teorian tiedon, dokumenttianalyysin tulosten ja Yhtiön X esimies A:n henkilökohtaisten tiedonantojen perusteella. Toimintasuunnitelma lähetettiin esimies A:lle ja siihen tehtiin korjauksia häneltä saatujen korjausehdotusten, tarkennusten ja lisätietojen perusteella.

Toimintasuunnitelman testaaminen käytännössä on mahdollista vasta kun Yhtiössä X toteutetaan sulautuminen. Sulautuminen toteutetaan vuonna 2015, joten suunnitelman testaaminen jää tämän työn ulkopuolelle.

5.2 Johtopäätökset

Sulautumismenettely perustuu osakeyhtiölakiin. Laissa on määritelty neljä sulautumistyyppiä, joista absorptiosulautuminen voidaan toteuttaa kolmella eri tavalla. Sisaryhtiösulautumisessa sovelletaan normaalin absorptiosulautumisen säännöksiä. Siinä ei yleensä anneta sulautumisvastiketta.

Sulautumissuunnitelman sisältö on säädetty osakeyhtiölaissa ja sen tarkoitus on antaa osakkeenomistajille tarpeellinen tieto päätöksentekoa varten. Siitä on mahdollista jättää pois kohtia, jotka eivät kosketa kyseistä sulautumista. Yhtiön X tapauksessa siitä voisi siis jättää pois sulautumisvastiketta koskevat kohdat ja mahdollisesti myös vastaanottavan yhtiön osakepääoman korotusta koskeva kohta.

Sulautumissuunnitelman rekisteröinnin yhteydessä voidaan laittaa myös velkojien kuulutus vireille. Kuulutusmenettelyssä kestää lähemmäs neljä kuukautta, joten sulautumismenettelyn sujuvan etenemisen kannalta voikin olla järkevää ilmoittaa ne yhtä aikaa. Sulautumissuunnitelma hyväksytään sulautuvissa yhtiöissä yhtiökokouksessa ja vastaanottavan yhtiön hallituksessa tai yhtiökokouksessa. Sulautumiseen osallistuvien yhti-

öiden osakkeenomistajat voivat yksimielisellä päätöksellä sopia, ettei yhtiökokouksen osakeyhtiölaissa säädettyjä kutsuaikoja ja ennakkoinformaatiota koskevia säädöksiä noudateta. Yhtiössä X voitaisiin toimia näin, jolloin sulautumismenettely etenisi sujuvammin ja siihen liittyvä työmäärä vähenisi.

Sulautumisen täytäntöönpano ilmoitetaan Kaupparekisteriin. Täytäntöönpanon rekisteröinti pyritään tekemään sulautumissuunnitelmassa toivottuna sulautumishetkenä. Sulautumishetkellä sulautuvien yhtiöiden varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvat yhtiöt purkautuvat. Kirjanpidossa sulautuvien yhtiöiden varat ja velat siirretään vastaanottavalle yhtiölle sulautumistilin kautta. Varoja ja velkoja ei tarvitse yksilöidä ja erotella. Sulautumistilille mahdollisesti muodostuva erotus on sulautumisvoittoa tai – tappiota ja se eliminoidaan veroilmoituksella.

Taloushallinnon toimintojen tarkoitus on tuottaa sisäisiä ja ulkoisia raportteja. Nämä raportit perustuvat kirjanpitoon. Kirjanpito jakautuu pääkirjanpitoon ja osakirjanpitoihin. Sähköinen taloushallinto perustuu kirjanpidon perustietoihin, eli esimerkiksi kustannuspaikkoihin, kirjanpidon tileihin ja yritysnomeroihin. Sulautumisessa sulautuvien yhtiöiden toiminta jatkuu vastaanottavassa yhtiössä, joten vastaanottavan yhtiön kirjanpidon perustiedot on päivitettävä niin, että kirjanpito voi jatkua luotettavana ja vertailukelpoisena. Kirjanpidon perustiedot ovat siis sähköisen taloushallinnon ydin, joten ne täytyy siis muuttaa ensimmäisenä vastaamaan uutta yhtiörakennetta. Tämän jälkeen ne voidaan päivittää osakirjanpitojärjestelmiin ja muihin järjestelmiin, kuten työajan seurantajärjestelmään.

Sulautumisessa yhdistetään myös osallisyhtiöiden asiakas- ja toimittajarekisterit. Näiden päivitys kannattaa aloittaa hyvissä ajoin, koska siihen menee aikaa. Samalla tarkistetaan päällekkäisyydet. Sovituissa maksuehdoissa voi myös olla eriävyyttä osallisyhtiöiden kesken, nämä täytyy tarkistaa ja sopia tarvittaessa uudelleen, koska Yhtiön X käyttämään toiminnanohjausjärjestelmään voi kullekin asiakkaalle ja toimittajalle tallentaa vain yhden maksuehdon.

Aiemmin tehdyissä töissä nostettiin esille myös sulautumisessa vastaanottavaan yhtiöön siirrettävien erien suuri määrä, kun sulautuvilla yhtiöillä on sulautumisen jälkeen jatkuvia toimintoja useita. Näiden erien määrää pyritään vähentämään maksamalla ostolas-kuja pois mahdollisimman paljon, selvittämällä reskontrissa olevia epäselviä tapauksia

ja tehokkaalla perinnällä, jolla pyritään saamaan suoritukset erääntyneisiin myyntilaskuihin. Loput erät siirretään toiminnanohjausjärjestelmään tehdyllä massasiirtotoiminnolla.

Sulautumisessa on tarkoitus vähentää pankkitilien määrää, mutta todennäköisesti vanhat tilit joudutaan pitämään voimassa sulautumisen jälkeen, koska on todennäköistä että niille tulee suorituksia tiedottamisesta huolimatta.

Sulautuminen toteutuu vasta vuonna 2015, joten suunnitelman testaaminen käytännössä ei ole mahdollista tämän opinnäytetyön puitteissa. Hyödyllinen aihe jatkotutkimukselle olisi suunnitelman toimivuuden tutkiminen sulautumisen ensimmäisen vaiheen aikana ja sen kehittäminen toista vaihetta varten.

5.3 Luotettavuus

Työn tuloksia pidän luotettavana Yritys X:ssä. Mahdollisiin muihin yhteisöihin sovellettuna tulokset ovat soveltajan vastuulla. Lakien kohdat on tulkittu suoraan lakia lukiella ja vertaamalla niitä eri kirjoittajien lakeja koskevan kirjallisuuden tulkintoihin. Teorioihin on perehdytty samalla periaatteella, eli etsitty eri tekijöiden samasta aiheesta tekemiä teoksia ja luettu niitä rinnakkain. Näin myös asioiden ymmärtäminen on ollut helpompaa ja oletettavasti myös virheitä on vähemmän.

Dokumenttianalyysin analyysirunko on muodostettu taloushallinnon toimintoja esittelevän kirjallisuuden avulla. Listaamalla kaikki taloushallinnon toiminnot, niiden osatoiminnot ja kirjanpidon perustiedot teorian avulla, saatiin analyysirungosta hyvin kattava. Analyysin kohteena olleet dokumentit sopivat tutkimukseen hyvin, vaikka ne valittiin sen mukaan mitä oli saatavilla. Analyysi on tehty tutkimuseettisiä periaatteita noudattaen ja se on myös pyritty todentamaan perustelemalla tehdyt valinnat.

Tietoperustaan ja dokumenttianalyysin tuloksiin perustuva toimintasuunnitelma on koottu pitäen mielessä taloushallinnon tarpeet kyseisessä sulautumisessa. Aiemmin tehdyistä opinnäytetöistä löydetyt huomiot on sovellettu Yhtiön X tapaukseen. Toimintasuunnitelma on esitelty Yhtiön X esimies A:lle ja siihen on tehty hänen ehdottamiaankorjauksia. Nämä muutokset on myös esitelty tässä raportissa.

LÄHTEET

A, esimies. Yhtiö X. Henkilökohtainen tiedonanto. 2014.

Blummé, N., Pitkänen, T., Raunio, M. & Äärilä, L. 2008. Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Boedeker, M. 2006. Esitys Opinnäytetöiden kehittäminen –seminaarissa.

Hakola, K. 2011. Osakeyhtiön sulautumisen syyt ja seuraukset. Liiketalouden koulutusohjelma. Laurea-ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Hallituksen esitys. 109/2005. Luettu 26.10.2014.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050109.pdf>

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2008. Tutki ja kirjoita. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Immonen, R. 2011. Yritysjärjestelyt. 5. Uudistettu painos. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Ilmoituksen käsittely. Patentti- ja rekisterihallitus. Luettu 22.10.2014.

<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/kasittelyajat/kasittely.html>

Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja –sarja.

Kirjanpitolaki. 30.12.1997/1336. Luettu: 1.11.2014.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Käsittelyaikaennuste. Patentti- ja rekisterihallitus. Luettu 15.10.2014.

<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/kasittelyajat.html>

Käsittelymaksujen ohjeet. Patentti- ja rekisterihallitus. Luettu 21.10.2014.

<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/hinnasto/kasittelymaksujenohjeet.html>

Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. Juva: WS Bookwell Oy.

Laki elinkeinotulon verottamisesta. 24.6.1968/360.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360>

Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta. 15.6.2007/706. Luettu: 1.11.2014.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070706>

Lehtinen, M. 2009. Vastaanottavan yrityksen kirjanpito-osaston toimintasuunnitelma fuusioitumiselle – Case Yritys X. Liiketalouden koulutusohjelma. Laurea-ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

- Mikkilä, T. 2013. Sulautumis- ja jakautumisprosessien mallintaminen käytännössä. Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.
- Mähönen, J. & Villa, S. 2013. Osakeyhtiöoikeus käytännössä. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Niskanen, T. 2013. Sisaryhtiösulautuminen Yritys X:ssä. Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala. Savonia-Ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät. 3. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Osakeyhtiöiden sulautumisen ilmoittaminen kaupparekisteriin. Patentti- ja rekisterihallitus. Luettu 15.9.2014.
<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutokset/sulautuminen.html>
- Osakeyhtiölaki. 21.7.2006/624. Luettu 16.9.2014.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>
- Salminen, K. 2010. Fuusio ja sen kokeminen Case: Sataedu aikuiskoulutus Huittinen & Kankaanpää. Liiketalouden koulutusohjelma. Satakunnan ammattikorkeakoulu.
- Tomperi, S. 2007. Kehittyvä kirjanpito. 10.-11. painos. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Turunen, N. 2009. Tytäryhtiösulautumisen juridiset ja toiminnalliset vaikutukset. Tekniikan koulutusala. Tuotantotalous. Metropolia-ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.
- Viitala, J. 2006. Yrittäjän taloushallinnon perusteet. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Virikko, H. 2013. Kirjallisen raportoinnin ohje. Tampereen ammattikorkeakoulu. Tallennettu 15.9.2014.

LIITTEET

Liite 1. Sulautumissuunnitelman sisältö

1(2)

Sulautumissuunnitelman sisältö (OYL 624/2006 16:3.2). Muokattu koskemaan vain absorptiosulautumista Blummé ym. (2008, 38 - 39) mukaisesti. Kohdat 4-7 koskevat sulautumisvastiketta, mitä Yritys X:n tapauksessa ei anneta.

- 1) sulautumiseen osallistuvien toiminimet, yritys- ja sekä kotipaikat.
- 2) selvitys sulautumisen syistä.
- 3) ehdotus mahdollisesta vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestyksen muutoksesta.
- 4) ehdotus sulautumisvastikkeena mahdollisesti annettavien osakkeiden lukumäärästä osakelajeittain ja siitä, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia omia osakkeita.
- 5) ehdotus mahdollisesta muusta sulautumisvastikkeesta
- 6) ehdotus sulautumisvastikkeen jakautumisesta, vastikkeen antamisen ajankohdasta ja muista vastikkeen antamiseen liittyvistä ehdoista sekä selvitys näiden perusteista.
- 7) selvitys tai ehdotus sulautuvan yhtiön optio-oikeuden ja muun osakkeisiin oikeuttavan erityisen oikeuden haltijan oikeuksista sulautumisessa.
- 8) ehdotus vastaanottavan yhtiön mahdollisesta osakepääoman korotuksesta
- 9) selvitys
 - a. sulautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvos-
tamiseen vaikuttavista seikoista,
 - b. sulautumisen suunnitellusta vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön tasee-
seen
 - c. sulautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä.
- 10) ehdotus sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvista järjestelyistä, jotka vaikuttavat niiden oman pääoman tai osakkeiden määrään.
- 11) selvitys pääomalainoista, joiden velkojat voivat vastustaa sulautumista.
- 12) selvitys sulautuvan yhtiön ja sen tytäryhteisöjen omistamien vastaanottavan yhtiön ja sen emoyhtiön osakkeiden lukumäärästä sekä sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omistamien sulautuvan yhtiön osakkeiden lukumäärästä.
- 13) selvitys sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omaisuuteen kohdistuvista yritys-
kiinnityksistä.

2(2)

- 14) selvitys tai ehdotus sulautumiseen osallistuvan yhtiön hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenelle, toimitusjohtajalle, tilintarkastajalle ja sulautumissuunnitelmasta lausunnon antavalle tilintarkastajalle annettavista erityisistä eduista ja oikeuksista.
- 15) ehdotus sulautumisen täytäntöönpanon suunnittelusta rekisteröintiajankohdasta.
- 16) ehdotus mahdollisiksi muiksi sulautumisen ehdoiksi.

Taloushallinnon tehtäviä:

- Sopimusasiat
- Tilinpäätökset
- Veroilmoitukset

Kirjanpidon perustiedot (Lahti ym. 2008,130):

- tilikaudet
- tositelajit
- yritysnumerot
- tilikartta
- sisäisen laskennan seurantatasot
- alv -koodit

Sisäisen laskennan seurantatasot (Lahti ym. 2008,132):

- kustannuspaikat ja vastualueet
- toiminnot
- tuoteryhmät
- maantieteelliset alueet ja toimipaikat
- liiketoiminta-alueet ja -ryhmät
- projektit
- konsernikoodit

Pääkirjanpito

Osakirjanpidot (Lahti ym. 2008, 127):

Myyntireskontra

- myyntilaskutus
- korkolaskutus
- saatavien perintä
- asiakasrekisterit
- tuoterekisterit

Ostoreskontra

- ostolaskujen vastaanotto ja kierrättäminen
- toimittajarekisteri

Matkareskontra

Rahaliikennejärjestelmä

- pankkitilit

Laina- ja talletusreskontra

Vastuukirjanpito

- vakuudet

Palkkakirjanpito

- työajan seuraaminen
- sos.kululaskenta
- vakuutukset

Vaihto-omaisuuskirjanpito

Käyttöomaisuusreskontra

- sumu-poistot