



Jenna Majanen

Käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen

Tilitoimistotyöskentely

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Huhtikuu 2024

Tiivistelmä

Tekijä:	Jenna Majanen
Otsikko:	Käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tilitoimistotyöskentely.
Sivumäärä:	48 sivua + 2 liitettä
Aika:	Huhtikuu 2024
Tutkinto:	Tradenomi
Tutkinto-ohjelma:	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto:	-
Ohjaaja:	Lehtori Leena Aalto

Opinnäytetyön tarkoituksena oli kuvata konsernikirjanpitäjien kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisesta, ja sitä kautta tavoitteena oli selvittää heidän hyviä käytänteitä työskentelyyn. Selvitys perustui tilitoimistossa työskentelevien kirjanpitäjien käytännön työtehtäviin. Opinnäytetyöllä pyrittiin antamaan yleiskuvaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Opinnäytetyön tietoperusta rakennettiin enimmäkseen konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvästä lainsäädännöstä. Tutkimusmenetelmänä käytettiin laadullista tutkimusta ja tutkimusaineisto koostui kolmesta teemahaastatteluna pidetyn haastattelun aineistosta. Tutkimusjoukko koostui kokeneista konsernikirjanpitäjistä. Haastatteluaineisto litteroitiin ja aineisto analysoitiin aineistolähtöisenä sisällönanalyysina. Aineisto jaettiin analyysissa kahteen pääteemaan, jotka ovat konsernitilinpäätökseen valmistautuminen ja konsernitilinpäätöksen laatiminen.

Selvityksessä esiin nousseet käytänteet liittyivät konsernitilinpäätöksen valmisteluun, ennakointiin, täsmäytyksiin ja yhteistyöhön konsernin johdon kanssa. Tulosten pohjalta muodostettiin vuosikello konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Tulokset osoittivat, että hyviä käytänteitä ohjaavat useat seikat, kuten konsernin rakenne ja liiketoiminta.

Avainsanat: konsernitilinpäätös, konserni, kirjanpito, kirjanpitäjä

Tämän opinnäytetyön alkuperä on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla

Abstract

Author: Jenna Majanen
Title: Practices for preparing consolidated financial statements.
Working from accounting office.
Number of Pages: 48 pages + 2 appendices
Date: April 2024
Degree: Bachelor of Business Administration
Degree Programme: Economics and Business Administration
Specialisation option: -
Instructor: Leena Aalto, Senior Lecturer

The purpose of the study was to describe the experiences of an accountant in preparing consolidated financial statements. The aim was to identify good practices of accountants in preparing consolidated financial statements. The study was based on the tasks of accountants. The research aimed to provide an overview of the preparation of consolidated financial statements.

The theoretical framework of the study is mainly based on legislation related to the preparation of consolidated financial statements. This study uses a qualitative research method. The research material consisted of data from three thematic interviews conducted with experienced consolidated accountants. The material was transcribed and analyzed using data-based analysis. The material was divided into two main themes in the analysis, which were preparation for consolidated financial statements and the preparation of consolidated financial statements.

The practices identified in the study are related to the preparation of consolidated financial statements, anticipatory tasks, reconciliations of group figures, and cooperation with the management of the group. Based on the research results, a timeline for the preparation of consolidated financial statements was formed. The research results showed that several factors, such as the structure and business of the group, guide good practices.

Keywords: consolidated financial statements, group company, accounting, accountant

The originality of this thesis has been checked using Turnitin Originality Check service.

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Konserni	4
2.1	Konsernin määritelmä	4
2.2	Konsernin muodostuminen	5
2.3	Vähemmistöosuus	6
2.4	Osakkuusyritykset	7
3	Konsernitilinpäätös	8
3.1	Konsernitilinpäätöksen tarkoitus	8
3.2	Konsernitilinpäätöksen laatiminen	9
3.2.1	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	9
3.2.2	Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet	11
3.2.3	Erillisyhtiöiden tilinpäätösten yhdistely ja eliminointit	12
3.2.4	Täsmäytyslaskenta konsernitilinpäätöksen laatimisessa	17
3.2.5	Konsernitilinpäätöksen kirjanpitoaineisto	18
3.2.6	Tekniset järjestelmät ja laatimistapa	19
4	Opinnäytetyön toteutus	20
4.1	Opinnäytetyön tavoite ja tarkoitus	20
4.2	Tutkimusasetelma ja -menetelmä	22
4.3	Kvalitatiivinen tutkimussuuntaus	24
4.4	Aineistonkeruu	25
4.5	Kerätyn aineiston analyysi	29
5	Tulokset	30
5.1	Tulosten raportointi	30
5.2	Konsernitilinpäätökseen valmistautumisen käytänteet	31
5.3	Konsernitilinpäätöksen laatimisen käytänteet	34
5.4	Konsernitilinpäätöksen laatimisen työtehtävät tilikaudella	37
6	Päätäntö	39
6.1	Keskeisimmät tulokset	39
6.2	Jatkotutkimusaiheet	42

6.3	Tavoitteiden saavuttaminen	43
6.4	Työn luotettavuus ja eettisyys	44
	Lähteet	47

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelurunko

Liite 2. Vuosikello konsernitilinpäätöksen laatimisesta

1 Johdanto

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan konserniyhtiöitä sekä niiden hallintoa ja kirjanpitoa yleisellä tasolla. Lisäksi selvitetään konsernitilinpäätöksen valmisteluun ja laatimiseen liittyviä käytänteitä. Selvitys tehdään tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän näkökulmasta. Aiempaa opinnäytetyön muodossa tehtyä selvitystyötä samasta näkökulmasta ei ole tehty, joten voidaan katsoa, että tällä selvitystyöllä on ainutlaatuisen näkökulmansa vuoksi uutuusarvoa liiketalouden ammatti- ja koulutusalailla. Useimmat konsernitilinpäätöksistä aiemmin tehdyt opinnäytetyöt ovat tietyille toimeksiantajalle tehtyjä oppaita ja ohjeistuksia kyseisen konsernin konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tästä poiketen tällä selvitystyöllä pyritään antamaan yleistä kokonaiskuvaa konsernitilinpäätökseen valmistautumisesta ja sen laatimisesta ilman, että opasta kohdennetaan tiettyyn toimeksiantajaan tai yhteen konserniin.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää kirjanpitäjien hyviä käytänteitä konsernitilinpäätökseen valmistautumisesta ja sen laatimisesta. Opinnäytetyön tarkoituksena on kuvata konsernikirjanpitäjän omakohtaisia kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja toimia tätä kautta tietynlaisena oppaana, kun kokenut erillisyhtiöiden kirjanpitoa tehnyt kirjanpitäjä aloittelee konsernitilinpäätösten tekemistä. Asetetun tavoitteen ja tarkoituksen myötä opinnäytetyö antaa lukijalle yleiskuvan konsernitilinpäätöksen prosessista. Lisäksi se laskee kirjanpitäjän kynnystä ja lisää kiinnostusta työskentelyyn aloittamiseen konserniyhtiöiden tauloushallinnon parissa. Opinnäytetyön tavoitetta ja tarkoitusta käsitellään laajemmin luvussa 4.1 Opinnäytetyön tavoite ja tarkoitus.

Opinnäytetyöllä pyritään antamaan lukijalle näkemys siitä, mitä konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee ottaa huomioon. Näitä huomioita lähdetään selvittämään tutkimusongelmien kautta. Opinnäytetyön aiheen rajauksen kannalta oleellisena ei nähdä syventymistä konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiin, vaan opinnäytetyön tarkoituksena on antaa yleiskuvaa työhön. Opinnäytetyön

tutkimusongelmaksi on asetettu konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvien hyvien käytänteiden selvittäminen kirjanpitäjän näkökulmasta. Tämän opinnäytetyön tutkimusongelmat on jaettu pää- ja alaongelmiin. Opinnäytetyön pääongelma on kysymysmuodossa seuraava:

- Millaisia tilitoimistokirjanpitäjän näkökulmasta hyviä käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen on olemassa?

Pääongelman analysointia ja täsmentämistä varten opinnäytetyölle on saatu alaongelmat. Opinnäytetyön pääongelmaa täydentävät seuraavat kysymysmuodossa esitetyt alaongelmat:

- Millaisia konsernitilinpäätökseen liittyviä työtehtäviä voidaan tehdä jo tilikauden aikana ja miten nämä työtehtävät jakautuvat ajallisesti tilikaudelle?
- Millaisia hyötyjä hyvällä konsernitilinpäätöksen valmistelulla on konsernitilinpäätöksen laatimisessa?

Opinnäytetyö on pyritty kokoamaan niin, että lukijalle muodostuu hyvä yleisnäkemys konserniyhtiön hallinnon, kirjanpidon sekä konsernitilinpäätöksen välistä yhteydestä. Lopputuloksena tämä opinnäytetyö voisi toimia johdatteluna työskentelyyn konserniyritysten parissa ja sitä kautta myös konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Yleiskuvan antamisen vuoksi opinnäytetyön aihetta on rajattu niin, ettei selvityksessä syvennyttä konsernitilinpäätöksen erityistilanteisiin, vaan esitetään konsernitilinpäätöksen keskeiset ja yleisesti eteen tulevat seikat.

Opinnäytetyössä paneudutaan pääosin suomalaiseen tilinpäätöskäytäntöön (FAS = Finnish Accounting Standards). Suomalaista tilinpäätöskäytäntöä sääntelee lähinnä kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus (Ihamäki 2020). Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS = International Financial Reporting Standards) on rajattu opinnäytetyön ulkopuolelle. Viitekehyksessä esitetään kuitenkin muutama olennainen kansainvälisten tilinpäätösstandardien huomio.

Viitekehyksen tietoperusta on koottu vastaamaan kirjanpitäjän tyypillisiä konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviä työtehtäviä. Tilitoimistossa kirjanpitäjän työtehtävät vaihtelevat asiakaskohtaisesti, joten yhtä oikeaa rakennetta tälle ei tämän perusteella voida määrittää.

Konsernitilinpäätöksen käytänteitä käsiteltäessä halutaan viitekehyksessä antaa käsitys ensin siitä, miten konserni määritellään ja miten konsernisuhteen nähdään muodostuvan. Näiden perustietojen pohjalta siirrytään tietoperustassa konsernitilinpäätöksen tarkasteluun ja syvennyttään konsernitilinpäätöksen tarkoitukseen, sisältöön ja tavoitteisiin. Esitettyjen yleistietojen ja määritelmien pohjalta paneudutaan konsernitilinpäätöksen valmisteluun ja laatimiseen. Lisäksi työssä tarkastellaan konsernitilinpäätöksen teknistä laatimistapaa järjestelmän valinnan ja teknisten ratkaisujen kautta, joilla on suora merkitys konsernitilinpäätöksen valmistelussa ja laatimisessa. Opinnäytetyössä kerättyä aineistoa analysoidaan viitekehyksessä esitettyjen asioiden avulla.

Opinnäytetyön lähdeaineistona ja käsitteistönä on pidetty pääosin kirjanpitoon ja konsernitilinpäätöksiin liittyvää ammattikirjallisuutta, lainsäädäntöä sekä lain soveltamiseen kohdistuvaa ohjeistusta. Opinnäytetyön selvitys keskittyy kirjanpitäjien omakohtaiseen ja elettyyn kokemukseen, sekä heillä käytössä oleviin työkäytänteisiin. Tämän vuoksi selvityksellä kasatun aineiston analyysiin ei voida osoittaa oikeaa ja väärää menetelmää, kun tarkastellaan kohderyhmän käyttämiä käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Selvityksessä käytettiin laadullista tutkimusmenetelmää. Aineisto kerättiin yksilöhaastatteluina, jota pidetään laadulliselle tutkimukselle tyypillisenä tutkimusmenetelmänä. Haastattelumuotona selvityksessä käytettiin teemahaastatteluita. Aineisto kerättiin haastatteleamalla ennakkoon valittuja kokeneita konsernikirjanpitäjiä, jotka työskentelevät säännöllisesti konserniyhtiöiden parissa. Selvityksen tulosten keskeisin huomio perustuu siihen, millainen merkitys hyvällä valmistautumisella on konsernitilinpäätöksen laatimisessa.

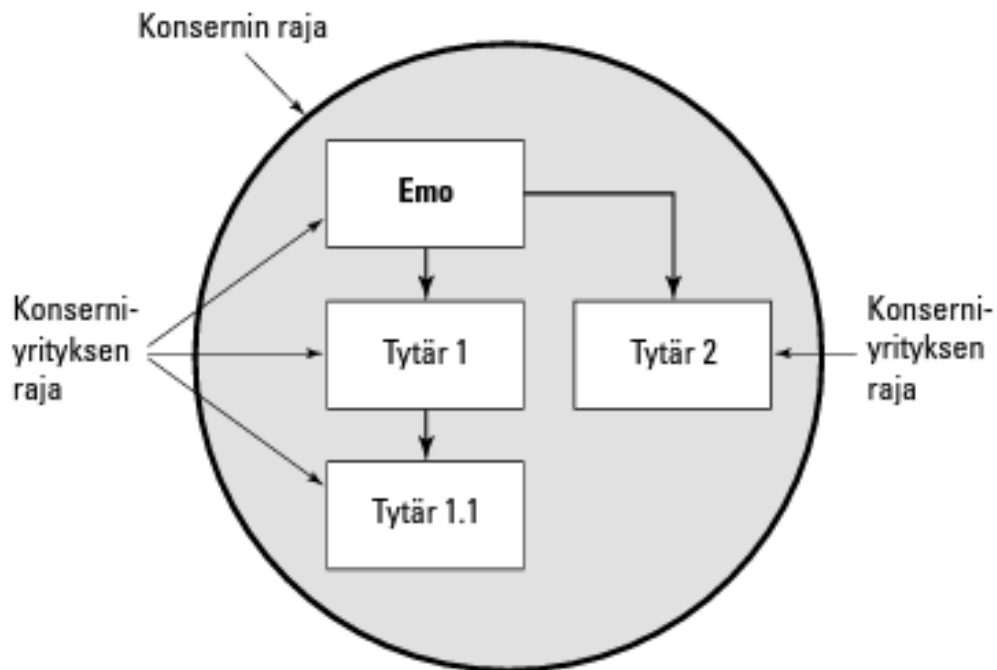
2 Konzerni

2.1 Konzernin määritelmä

Konsernilla tarkoitetaan pysyvää taloudellista kokonaisuutta, joka koostuu vähintään kahdesta juridisesti itsenäisestä yrityksestä. Yksi yritys ei pysty muodostamaan konsernia. Konsernissa yhdellä yrityksellä eli konsernin emoyrityksellä on määräysvalta muissa konserniyrityksissä eli tytäryrityksissä. Konsernin taloudellinen kokonaisuus muodostuu emoyrityksestä ja sen tytäryrityksistä. (Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 6 §.)

Konserniin kuuluvien yhtiöiden määrälle ei ole asetettu ylärajaa. Sama yritys ei kuitenkaan voi kuulua samanaikaisesti useampaan kuin yhteen konserniin, sillä kahdella yrityksellä ei voi olla yli 50 prosentin määräysvaltaa samaan yritykseen. (Tomperi 2021, 170.)

Kuten kuvio 1. havainnollistaa, konsernin raja on merkittävä asia, sillä tämän avulla selvitetään konsernin sisäiset sekä konsernin rajojen yli menevät liiketoimet (Alhola & Rätty & Koivikko 2003). Näiden liiketoimien erittelemisellä on suora vaikutus konsernitiilinpäätökseen. Konsernirakenne elää jatkuvasti ja rakennetta tulee tarkastella viimeistään konsernitiilinpäätöksen laadinnan yhteydessä, jotta pystytään erittelemään konsernin rajojen sisällä sekä rajojen yli tapahtuvat liiketoimet. (Latvala 2019.)



Kuvio 1. Konsernin raja (Alhola ym. 2003).

Konsernilla ei taloudellisena kokonaisuutena ole omaa oikeudellista toimivaltaa. Sitä ei myöskään katsota erilliseksi verovelvolliseksi, vaan konserniyritykset ovat tuloverotuksessa itsenäisesti verovelvollisia omien verotettavien tuloksiensa perusteella (Tomperi 2021, 189.)

2.2 Konsernin muodostuminen

Kirjanpitolain tarkoittama konsernisuhde voi syntyä, kun liiketoimintaa harjoitetaan useampaan yritykseen jaettuna. Konsernisuhteen muodostumisen määrittää määräysvalta yritysten kesken. Jotta konsernisuhde muodostuu, tulee emoyrityksellä olla yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa määräysvalta yhdessä tai useammassa tytäryrityksessä. (Honkamäki & Reponen 2022, 14.)

Kirjanpitolain mukaan määräysvalta toiseen yritykseen syntyy silloin, kun emoyrityksellä on

- yli puolet kohdeyrityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä
- oikeus nimittää tai erottaa enemmistä kohdeyrityksen hallituksen tai vastaavan toiminimen jäsenistä, tai
- muuten tosiasiallinen määräysvalta kohdeyrityksessä (Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 5 §).

Määräysvaltaa tarkasteltaessa tulee huomioida, että kirjanpitolain mukainen konserni syntyy vain, jos määräysvaltaa käyttää erillinen kirjanpitovelvollinen. Jos määräysvaltaa käytetään luonnollisen henkilön asemassa, ei konsernia synny. (Honkamäki & Reponen 2022, 14.) Myös 1. kohdassa mainittua äänimäärää laskettaessa tulee huomioida, ettei laskentaan oteta mukaan yrityksen tai sen tytäryhtiön omistamien osakkeiden äänimäärää (Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 5 §.)

Konsernit voidaan jakaa rakenteensa mukaan erilaisiin luokkiin. Yksi tapa luokitella konsernit on niiden rakenteen mukaisesti esimerkiksi alistus- tai rinnakkaiskonserneihin. Luokittelu riippuu siitä, millainen asema tytäryhtiöllä on toisiinsa nähden tai miten ne muodostavat liiketoiminnallisen kokonaisuuden. Vaikka rakenne vaikuttaa erityisesti konsernitilinpäätöksen laadintatekniikkaan, sillä ei ole juurikaan merkitystä konsernin tuloksen tarkastelussa tai taloudellisen aseman arvioinnissa. (Honkamäki & Reponen 2022, 15.)

2.3 Vähemmistöosuus

Jos emoyritys yhdessä tytäryritysten kanssa ei omista tytäryrityksestä täyttä 100 prosentin omistusosuutta, pidetään omistamatonta osuutta konsernin ulkopuoliselle kuuluvana vähemmistöosuutena. Vähemmistöosuuden mukainen tytäryrityksen tilikauden voitto ja oma pääoma on erotettava konsernin luvuista konsernitilinpäätöstä laadittaessa. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 §.) Kansainvälisessä tilinpäätösstandardissa IFRS:ssä tätä kutsutaan määräysvallattomien osakkeenomistajien osuudeksi (Honkamäki & Reponen 2022, 290).

Konsernin tytäryritysten mahdolliset vähemmistöosuudet on hyvä selvittää jo konsernitilinpäätökseen valmistautuessa, muun konsernirakenteen tarkastelun yhteydessä (Vesterinen 2021). Vähemmistöosuutta määriteltäessä otetaan huomioon välitön, välillinen ja kertaantuva omistus. Jos konsernin emoyrityksellä on välitön määräysvalta tytäryrityksestä, muttei omista tytäryrityksen koko osakekantaa, katsotaan vähemmistöosuudeksi se osuus, joka on ulkopuolisen omistuksessa. Mikäli tytäryritys, josta vähemmistö omistaa osan, omistaa osan toisesta tytäryhtiöstä, syntyy vähemmistön välillinen omistus. Tällöin vähemmistölle kuuluu osuus myös jälkimmäisen tytäryrityksen tuloksesta ja omasta pääomasta, ja tämä tulee erottaa konserniluvuista. Kertaantuva omistus tulee ristiinomistuksesta, kun tytäryhtiö, jossa on vähemmistöosakkaita, omistaa joko emoyrityksen osakkeita tai toisen tytäryrityksen osakkeita, joka omistaa ristiin sen osakkeita. (Tomperi 2021, 171–173, 199–200.)

2.4 Osakkuusyrietykset

Osakkuusyrietytys on konserniin kuulumaton omistusyhteisyrietytys, johon emoyrietyksellä on yksin tai yhdessä tytäryrietytysten kanssa merkittävä vaikutusvalta. Ellei muuta näytetä, katsotaan omistusyhteisyrietytys osakkuusyrietyksekseksi, jos kirjanpitolovelvollisella on 20–50 prosentin omistus- ja äänivalta. Osakkuusyrietytys eroaa konserniyrietyksestä siten, että omistajayrietyksellä ei ole kohdeyrietyksessä määräsvaltaa, mutta että sillä on kuitenkin huomattava vaikutusvalta. (Honkamäki & Reponen 2022, 98; Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 8 §.)

Osakkuusyrietytys voi vaikuttaa merkittävästi konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan, joten sen tilinpäätösluvut yhdistellään myös konsernitilinpäätökseen. Jotta konserni muodostuu, tulee konsernin sisältää osakkuusyrietyksen lisäksi myös ainakin yksi tytäryrietytys. Jos tytäryrietytystä ei katsota olevan, ei konsernia muodostu pelkän omistusyhteyden myötä. Osakkuusyrietytys saadaan jättää yhdistelemättä

konsernitilinpäätöksestä, jos se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 13 §.)

3 Konsernitilinpäätös

3.1 Konsernitilinpäätöksen tarkoitus

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on osoittaa konserniin kuuluvien yritysten yhteinen voitto tai tappio sekä taloudellinen asema, aivan kuin se olisi yksi kirjanpitovelvollinen (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 § 1 momentti). Kun tämä tarkoitus saavutetaan hyvin, voidaan konsernitilinpäätöstä pitää laadukkaana. Ulkopuolisen lukijan tulee pystyä arvioimaan konsernin taloudellista tilannetta, kuin kyseessä olisi yksi yritys. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa painotetaan myös oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin taloudellisesta kokonaisuudesta, ja siksi konsernitilinpäätöksen laatiminen edellyttääkin aina harkintaa ja valintoja. (Vesterinen 2021).

Konsernitilinpäätöksessä esitetään ne tapahtumat, jotka ovat tapahtuneet konsernin rajojen yli. Konserniyritysten väliseen liiketoimintaan perustuvat konsernin sisäiset erät sekä sisäinen omistus on eliminoitava. Tilinpäätöslaskelmat esitetään eliminointien jälkeisessä muodossaan. (Honkamäki & Reponen 2022, 16; Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 §.) Mikäli katsotaan, että joidenkin sisäisten erien vähentäminen ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tarpeellista, nämä saadaan jättää vähentämättä (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 § 4 momentti).

Konsernin taloudellisen kokonaisuuden esittäminen konsernin ulkopuolisista liiketoimista antaa mahdollisuuden konsernitilinpäätöksen lukijalle vertailla kilpailevia konserneja keskenään. Konsernitilinpäätösten käyttäjäryhmään kuuluvat yrityksen ulkopuoliset sidosryhmät, kuten rahoittajat ja sijoittajat. Samalla alalla toimivat konsernit ovat voineet päätyä erilaisiin juridisiin rakenteisiin, mutta sillä

ei katsota olevan erityistä merkitystä konsernitilinpäätösten vertailukelpoisuuteen. (Honkamäki & Reponen 2022, 16).

3.2 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

3.2.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Konsernitilinpäätökseen voidaan yhdistellä useiden eri yhtiömuotojen tilinpäätöksiä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus koskee käytännössä emoyrityksiä, jotka harjoittavat liiketoimintaa, pois lukien liikkeen- ja ammatinharjoittajat. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 1 §.)

Yleensä konsernitilinpäätös on laadittava, jos emoyrityksenä on osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai osuuskunta, vaikkei emoyritys harjoittaisi liiketoimintaa. Kirjanpitolain mukaan konsernitilinpäätöstä koskevasta oikean ja riittävän kuvan antamiseen liittyvästä vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätös voidaan jättää laatimatta pienkonsernissa, jos konserniin ei kuulu yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 1 §).

Osakeyhtiölaki määrittää, että konsernitilinpäätös on laadittava, jos emoyritys jakaa osinkoa tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan ole laadittava, jos kyseessä on kirjanpitolaissa määritelty pien- tai alakonserni. (Honkamäki & Reponen 2022, 17.)

Kirjanpitovelvollinen katsotaan kirjanpitolain määrittämäksi pienkonserniksi, kun enintään yksi seuraavista raja-arvoista täyttyy tarkastelevalta tilikaudelta

- taseen loppusumma 6 000 000 euroa
- liikevaihto 12 000 000 euroa
- tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Raja-arvojen täyttymistä tarkastellaan erillisyhtiöistä yhdistellyistä konserniluvuista tilinpäätöspäivältä. (Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 4a §.)

Aatteellisella yhdistyksellä ei yhdistyslain mukaan ole velvollisuutta laatia konsernitilinpäätöstä. Kuitenkin, jos yhdistys osallistuu aktiivisesti tytäryrityksensä johtamiseen, rahoitukseen tai vastaavaan toimintaan, on sitä pidettävä liiketoimintaa harjoittavana ja sen on kirjanpitolain velvoittamana laadittava konsernitilinpäätös. Pienkonsernin poikkeussäännöstöä voidaan kuitenkin noudattaa myös aatteellisen yhdistyksen kohdalla, eikä konsernitilinpäätöstä ole laadittava pienkonsernista. Pienkonsernin poikkeus ei kuitenkaan koske tilannetta, jossa jokin konserniyrityksistä on yleisen edun kannalta merkittävä yritys. (Latvala 2019.)

Säätiölain 5 luvun 4 §:ssä säädetään, että konsernin emosäätiön tulee aina laatia konsernitilinpäätös. Kirjanpitolain pienkonserniin kohdistuvia poikkeussäännöksiä ei sovelleta säätiöihin. Säätiön konsernitilinpäätöksestä määrätään tarkemmin säätiölaissa. (Latvala 2019; Säätiölaki 487/2015, 5 luku 4 §.)

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuksien täytyminen kannattaa tarkastaa ennen konsernitilinpäätöksen laatimista. Laatimisvelvollisuuksia on hyvä tarkastella yhdessä yhtiön tilintarkastajan kanssa, jos konsernitilinpäätöksen laatimisen edellytyksiin liittyy erityistä tulkintaa esimerkiksi yhtiömuotojen tai konsernin koon puolesta. (Vesterinen 2021.)

Konserniyhtiöt voivat laatia konsernitilinpäätöksen halutessaan, vaikka lainmukainen laatimisvelvollisuus ei täytyisi, eli jos kyseessä olisi edellä mainittu pienkonserni, eikä konserniyhtiöihin kuuluisi yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä. Konsernitilinpäätöksen laatiminen ilman lainsäädännössä asetettujen laatimisvelvollisuuksien täyttymistä on konserniyhtiöille vapaaehtoista, mutta yhtiön rahoittajat voivat vaatia konsernitilinpäätöksen laatimista, vaikka lakisääteiset velvollisuudet eivät täytyisi. (EMU Growth Partners.)

Usein konserniyhtiöissä nähdään konsernikirjanpidon laatiminen kokonaiskuvan kannalta tärkeäksi seikaksi, vaikka itse konsernitilinpäätöstä ei laadittaisi (EMU Growth Partners). Konsernikirjanpidossa käsitellään konsernieriä omilla tileil-

lään tuloslaskelmassa ja taseessa. Yhdistelylaskelmia voidaan muodostaa esimerkiksi kuukausittain, kvartaaleittain tai puolivuositain yrityksen johdon raportointia varten. Konsernikirjanpidon avulla saadaan erillisyhtiöiden tulot ja menot pidettyä erillään sekä konsernin rahavirtojen kulku selkeämmäksi (EMU Growth Partners).

Konsernitilinpäätös voidaan laatia kirjanpitolain tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti. Jos yrityksen arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, tulee konsernitilinpäätös laatia kansainvälisiä tilinpäätösstandardien mukaisesti. Muut kirjanpitovelvolliset saavat noudattaa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja konsernitilinpäätöksessä vapaaehtoisesti. (Honkamäki & Reponen 2022, 17–18; Kirjanpitolaki 1997, 7a luku.)

Laatimisessa tulee ottaa huomioon, että kumpaa vain käytäntöä sovelletaan, tulee konsernitilinpäätöksessä tällöin kokonaisuudessaan noudattaa valitun käytännön vaatimuksia. Valittua tapaa tulee noudattaa jatkuvuuden periaatteen mukaisesti myös tulevissa konsernitilinpäätöksissä. Kirjanpitolaki on suppeampi kuin IFRS-normisto, joten mikäli kirjanpitolaista ei löydy ohjeistusta laadintateknisiin seikkoihin, voidaan soveltamisohjetta hakea IFRS:stä, jos tämä ei ole suoraan ristiriidassa kirjanpitolain säännösten kanssa. (Honkamäki & Reponen 2022, 17–18.)

3.2.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä yrityksissä tulee olla käytössä yhtenäiset tilipuitteet. Konsernin sisäiset tapahtumat tulee eritellä omille kirjanpitotileilleen. Konserniyrityksissä tulee noudattaa jatkuvasti samoja arvostus- ja jakotusperiaatteita, eikä näitä saa muuttaa, ellei sen katsota olevan tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Jos konsernin sisällä on käytetty eri arvostus- ja jakotusperiaatteita, tulee nämä muuttaa ennen konsernitilinpäätöksen yhdistelyä niin, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääsääntöisessä toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätöspe-

riaatteita. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 4 §.) Ulkomaisen tytäryrityksen laatimisperiaatteita on tarvittaessa oikaistava niin, että ne vastaavat konsernissa yleisesti noudatettuja periaatteita. Tarvittavat oikaisukirjaukset tehdään usein erillisyhtiöiden lukujen päälle. Oikaisut tulee olla helposti johdettavissa alkuperäisiin kirjauksiin audit trail -periaatteen mukaisesti. Konsernin emoyrityksen tulee ohjeistaa konserniyrityksiä konsernissa yleisesti käytettävistä laatimisperiaatteista. (Vesterinen 2021.)

Konsernin emoyrityksellä ja sen suomalaisella tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän ulkomaisen tytäryrityksen tilikausi saa päättyä enintään kolme kuukautta ennen emoyhtiön tilikauden päättämispäivää tai kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättämispäivän jälkeen. Tilikausien eron ollessa enemmän kuin kolme kuukautta, tulee ulkomaisen tytäryrityksen toimittaa välitilinpäätös emoyrityksen tilikauden päättämispäivältä, ja tämä yhdistellään konsernitilinpäätökseen. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 5 §.) Jos tilikausissa on eroa vähemmän kuin kolme kuukautta ja yhdistely tehdään ilman välitilinpäätöstä, tulee konsernin liitetiedoissa antaa selostus tytäryhtiön toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan liittyvistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat tapahtuneet emoyrityksen ja tytäryrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana (Honkamäki & Reponen 2022, 111).

3.2.3 Erillisyhtiöiden tilinpäätösten yhdistely ja eliminoinnit

Emoyhtiö on kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n mukaan tiettyjen edellytysten täytyessä velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen. Konsernitilinpäätös sisällytetään emoyhtiön tilinpäätökseen ja se laaditaan emoyhtiön tilinpäätöspäivältä (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 2 §).

Yleensä emoyhtiön laatimaan konsernitilinpäätökseen yhdistellään kaikki konserniyritykset sekä yhteis- ja osakkuusyrittymät. Konsernitilinpäätös laaditaan yhdistelemällä konserniyritysten tuloslaskelmat, taseet sekä liitetiedot. Tilinpäätöslaskelmien erät on esitettävä tilinpäätöksessä vertailutietoineen. Konsernin emoyhtiön toimintakertomus toimii myös konsernin toimintakertomuksena, kun

siinä esitetään laissa vaaditut tiedot konsernista. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 2 §; Vesterinen 2021.)

Suurkonsernin konsernitilinpäätökseen on konsernin tuloslaskelman, taseen ja liitetietojen lisäksi sisällytettävä myös konsernin rahoituslaskelma. Konsernin rahoituslaskelmassa on annettava selvitys konsernin tilikauden aikaisista varojen hankinnasta ja niiden käytöstä. Konsernin rahoituslaskelma on annettava myös konsernista, johon kuuluu yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:ssä tarkoitetuista suurkonsernin rajoista tulee ylittyä vähintään kaksi sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Rajat ovat

- taseen loppusumma 20 000 000 euroa
- liikevaihto 40 000 000 euroa
- tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä. (Kirjanpitolaki 1997, 1 luku 4 §; Vesterinen 2021.)

Kirjanpitolain 6 luvun 3 §:n edellytysten mukaisesti tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemisselvollisuudesta voidaan poiketa. Jos edellytykset täyttyvät eikä yhdistelemättä jättäminen vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin taloudellisesta tilanteesta, tytäryrityksen tilinpäätös voidaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 3 §). Kirjanpitolaki antaa konsernitilinpäätöksen laatimisen velvollisuuteen tietyissä seikoissa paljon väljyyttä (Honkamäki & Reponen 2022, 6).

Konsernitilinpäätös laaditaan konsernista kuin se olisi yksi taloudellinen kokonaisuus. Jotta tämä kokonaisuus saadaan esitettyä, tulee konsernitilinpäätöksen laskelmat esittää ilman sisäisiä liiketoimia. Tämä tarkoittaa sisäisten liiketoimien erottamista konsernituloslaskelmasta ja -taseesta. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 §.)

Konsernituloslaskelmaan yhdistellään konserniyritysten tuloslaskelmat. Jotta konsernituloslaskelmassa saadaan esitettyä koko konsernin tulos, tulee erillisyhtiöiden lukujen yhdistämisen yhteydessä eliminoida konserniyritysten välisten toimien vaikutukset, eli vähentää luvuista sisäiset erät. Eliminoinnit tehdään

konsernin sisäisistä tuotoista ja kuluista, sisäisestä voitonjaosta, konserniyritysten tase-erien sisäisten katteiden lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana sekä mahdollisista vähemmistöosuuksista. Sisäisen omistuksen eliminointi itse perustetusta tytäryhtiöstä, konsernin sisäisten myyntien ja ostojen eliminointi sekä konsernin sisäisen voitonjaon eliminointi ei vaikuta konsernin tulokseen, kun taas sisäisten katteiden eliminointi vaihto-omaisuudesta ja pysyvistä vastaavista vaikuttavat konsernin tulokseen. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 §.)

Konsernituloslaskelman tavoin, myös konsernitase tulee esittää niin kuin se olisi yhdestä yrityksestä (Honkamäki & Reponen 2022, 118). Konserniyritysten taseiden yhdistämisen yhteydessä tulee tehdä eliminoinnit konserniyritysten sisäisistä saamisista ja veloista, taseisiin aktivoituista konsernin sisäisistä katteista, keskinäisestä osakeomistuksesta sekä mahdollisista vähemmistöosuuksista. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7.4 §).

Kertynyt poistoero ja verotusperusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan jaettuna. Näiden erien muutos kirjataan konsernituloslaskelmaan laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen jaettuna. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7.5 §.)

Konsernin sisäinen omistusosuus tytäryhtiöistä eliminoidaan konsernin omasta pääomasta hankintamenomenetelmällä (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 8 §). Hankintamenomenetelmän tarkoituksena on, että konsernin omaan pääomaan tulee vaikutus tytäryrityksen voitosta, tappiosta tai muusta oman pääoman muutoksesta vain siltä osin, mitä on kertynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen. Eliminointi suoritetaan siten, että tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan oma pääoma eliminoidaan, ja jäljelle jäävä määrä on tytäryrityksen hankinta-ajankohdan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä, jonka tulee vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Tytäryrityksen omaan pääomaan otetaan mukaan laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja verotusperusteiset varaukset. (Kirjanpitolaki 1997, 8 luku; Kirjanpitolautakunta 2017, 17.)

Mikäli hankitun tytäryhtiön osakkeiden hankintameno on hankinta-ajankohdan omaa pääomaa suurempi, kutsutaan eliminointieroa konserniaktiivaksi. Jos taas hankintameno on hankinta-ajankohdan omaa pääomaa pienempi, kutsutaan eliminointieroa konsernipassiivaksi. Konserniaktiiva ja -passiiva merkitään kirjanpidossa ensisijaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, josta tämän katsotaan johtuvan. Se osa konserniaktiivasta, jota ei luotettavalla tavalla pystytä kohdentamaan tiettyihin omaisuus- tai velkaeriin aktivoidaan konserniliiketoimintatapa- ja poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Se osa konsernipassiivasta, jota ei luotettavalla tavalla pystytä kohdentamaan tiettyihin omaisuus- tai velkaeriin voidaan konsernireservinä merkitä taseen vastattaviin omaksi eräkseen. Tämä käsittelytapa edellyttää, että tätä vastaava meno tai menetys tytäryrityksessä on todennäköinen. Konsernireservi kirjataan tuotoksi konsernituloslaskelmaan sitten, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tytäryrityksessä tai sitä vastaan on realisoitunut tuotto. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 8 §.)

Konsernin yhdistelytoimenpiteiden myötä voi muodostua laskennallisia verovaihtokutuksia. Näitä muodostuu, jos konsernin tulos on suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen konserniyhtiöiden tilinpäätösten tulokset. Tällöin tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja on oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä. Kuitenkaan merkitykseltään vähäisiä laskennallisia veroja ei tarvitse kirjata. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 11 §.)

Ulkomaisten tytäryritysten tase-erät muunnetaan konsernitilinpäätökseen tilinpäätöspäivän kurssilla ja tuloslaskelman erät tilikauden keskikurssilla. Ulkomaisen tytäryrityksen hankintamenolaskelma lasketaan hankintahetken kurssilla, mikä johtaa tulevana vuosina siihen, että konsernitilinpäätöksen omaan pääomaan syntyy muuntoeroa. Muuntoero on hankintahetken kurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin ero. Muuntoerot kirjataan konsernin omaan pääomaan erillisenä eränä, joka jaetaan sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan tai vaihtoehtoisesti yhdistettynä toiseen näistä. (Kirjanpitolautakunta 2017, 34; Latvala 2019.)

Kun tytäryritystä ei omisteta kokonaan, ei tytäryrityksen voitto ja oma pääoma kuulu kokonaan konserniin. Tällöin tehdään vähemmistöosuuden erottaminen. Tytäryrityksen tilikauden voitosta ja omasta pääomasta erotetaan ulkopuolisille kuuluva osuus, eli vähemmistöosuus. Tämä lasketaan tytäryrityksen kyseisen tilinpäätöksen oman pääoman eristä. Vähemmistöosuus erotetaan konsernitu-loslaskelmalla yhdellä rivillä tilikauden voittoa edeltävässä erässä ja konsernita-seen puolella käsittely menee oman pääoman kautta vähemmistöosuuksien tase-erään. Mikäli tytäryrityksen tilinpäätöksessä on kertynyttä poistoeroa tai ve-rotusperusteisia varauksia, tulee vähemmistöosuuden erottaminen tehdä myös näistä eristä. (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 7 §.) Vähemmistön osuus taseesta voi olla negatiivinen. Jos vähemmistön osuus taseesta on negatiivinen, vähemmistöosuutta ei kirjata. Vähemmistöosuuden arvo konsernilitinpäätöksessä on al-haisimmillaan nolla. (Honkamäki & Reponen 2022, 120.)

Konsernilitinpäätökseen tulee sisällyttää osakkuusyritysten voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä, jos sen katsotaan olevan tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin taloudellisesta tilanteesta (Kirjanpitolaki 1997, 6 luku 12 §). Laissa määritelty voitto tai tappio sekä oman pääoman muutos koskee osakkuusyrityk-sen hankinnan jälkeen syntyneitä eriä. Osakkuusyritys yhdistellään yhden rivin yhdistelynä, eli pääomaosuusmenetelmällä. Menetelmä on yksinkertaistettu ver-sio yksityiskohtaisemmasta yhdistelystä, mutta vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin tytäryrityksen yhdistelyssä. (Kirjanpitolauta-kunta 2017, 29.)

Kuten muut konsernilitinpäätöksen laskelmat, myös erillisyhtiöiden tilinpäätös-ten liitetiedot yhdistellään yhdeksi liitetietodokumentiksi. Yhdistelyssä liitetie-doista poistetaan sisäinen päällekkäisyys. (Kirjanpitolaki 1997,6 luku 2 §.)

Ennen konsernilitinpäätöksen yhdistelyä tulee varmistaa, että konsernin sisäiset erät täsmäävät keskenään. Jos konsernissa on käytössä konsernilaskentajär-jestelmä, saadaan luvut tarkistettua sitä kautta. Jos erillistä järjestelmää ei ole,

voidaan tämä toteuttaa esimerkiksi konserniyhtiöiden välisellä vahvistuspyynnöllä saatavien määrästä. Oikean ja riittävän kuvan periaatteen nojalla voidaan pienemmät konsernille epäoleelliset erät jättää täsmäyttämättä. (Honkamäki & Reponen 2022, 121.)

3.2.4 Täsmäytyslaskenta konsernitilinpäätöksen laatimisessa

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa lukuja on syytä täsmäyttää matkan varrella, jotta pystytään varmistumaan laadinnan oikeellisuudesta. Konsernitasolla perinteiset täsmäytykset ovat sisäisten erien täsmäytys, oma pääoman jatkuvuus, konserniliikearvon jatkuvuus ja poistot, tuloksen johtaminen sekä vähemmistö- ja osakkuusyhtiöosuuksien täsmäytyslaskelmat. (Vesterinen 2021.)

Keskeisimpinä täsmäytyslaskelmina nähdään tilikauden tuloksen sekä taseen oman pääoman täsmäyttäminen. Oman pääoman osalta täsmäytyslaskelma voidaan muodostaa vain voittovarojen muutoksesta, mikäli muissa oman pääoman erissä ei ole tapahtunut muutoksia. Jos tilikauden aikana on tapahtunut rakennemuutoksia esimerkiksi rahoitusjärjestelyiden myötä, tulee täsmäytyslaskelma tehdä kaikista oman pääoman eristä. Täsmäytyslaskelmalla varmistutaan oman pääoman jatkuvuudesta. Tämä puolestaan antaa varmuuden siitä, että tilikauden aikaiset oman pääoman muutokset kuten muuntoerot ja tilikauden tulos on otettu laskennassa oikein huomioon. (Honkamäki & Reponen 2022, 114.)

Tilikauden tuloksen täsmäytyslaskenta laaditaan huomioiden erillisyhtiöiden tilikauden tulokset ja konsernissa kirjatut eliminoinnit. Näiden erien täsmäytyslaskelmasta voidaan varmentaa, miten konsernitulos on muodostunut ja ettei erillisyhtiöiden tilinpäätösten yhdistelylaskennassa tai konsernieliminoinneissa ole tapahtunut virheitä. (Honkamäki & Reponen 2022, 114.)

Taulukkolaskentaohjelmaa käytettäessä virheiden todennäköisyys on suurempi kaavavirheiden takia. Tämän vuoksi taulukkolaskentaohjelmaa käyttäessä tulee täsmäyttää summakaavat vielä rivi- ja sarakekohtaisesti, jotta mahdolliset kaavavirheet tulee huomioitua ja korjattua. (Vesterinen 2021.)

Täsmäytyslaskenta on jatkuvaa konsernitilinpäätöksen oikeellisuuden tarkistamista. Siksi tämä nähdäänkin laadukkaana konsernitilinpäätöksen edellytyksenä. (Vesterinen 2021.)

3.2.5 Konsernitilinpäätöksen kirjanpitoaineisto

Kirjanpitolain määräykset kirjanpitoaineistosta koskevat myös konsernitilinpäätöksen laatimista. Määräysten kanssa tulee olla tarkkana, jos konsernitilinpäätös laaditaan taulukkolaskentaohjelmaa hyödyntäen. (Honkamäki & Reponen 2022, 110.)

Konsernitilinpäätöksessä tehtävistä yhdistelyistä ja eliminoinneista tulee olla saatavilla laskelmat siitä, miten yhdistelyt konsernitilinpäätökseen on laadittu. Näitä laskelmia kutsutaan yhdistelylaskelmiksi. Yhdistelylaskelmat toimivat tase-erittelyiden lailla tapahtumien tositteena esimerkiksi tilintarkastajalle ja varmentavat konsernitilinpäätöksen erät. Yhdistelylaskelmia ei sisällytetä julkistettavaan tilinpäätösasiakirjoihin. (Kirjanpitolaikunta 2017, 7, 45.)

Konsernitilinpäätösdokumenttien ja tilinpäätökseen liittyvien aineistojen tulee olla selkeitä ja yhtenäisiä asiakirjoja, jotka muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden (Kirjanpilolaki 1997, 6 luku 2 §). Säännösten täyttymiseksi konsernitilinpäätöksessä tehtävistä yhdistelyistä ja eliminoinneista on laadittava tositteet, jotka todentavat tapahtuman. Myös näiden kirjausten ja tositteiden kirjausketju, eli audit trail -periaate, on toteuduttava. Konsernitilinpäätöksen yhteydessä laadittavat tositteet on suotava numeroida omaksi konsernitositteiden tositarjakkseen. (Honkamäki & Reponen 2022, 110; Kirjanpilolautakunta 2021, 16, 35)

Konsernitilinpäätöksen kirjanpitoaineiston säilytysaika menee normaalin yksittäisen kirjanpitovelvollisen kirjanpilolaissa määritellyn kirjanpitoaineiston säilytysajan mukaisesti. Konsernitilinpäätöksen konsernituloslaskelma, konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelma ja yhdistelylaskelmat on säilytettävä vähintään kymmenen vuotta tilikauden päättymisestä ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta muodostuva kirjanpitoaineisto, kuten konsernitositteet, on

säilytettävä vähintään kuusi vuotta tilikauden päättymisestä. (Kirjanpitolaki 1997, 2 luku 10 §, 6 luku 19 §.)

3.2.6 Tekniset järjestelmät ja laatimistapa

Konsernitilinpäätöksen laatimiseen voidaan hyödyntää konsernin erillisyhtiöissä käytettävää taloushallinnon ohjelmistoa, jos tällainen lisäosa on palveluntarjoajalta saatavilla. Tällöin konsernikirjaukset ovat pääosin automaattisesti johdettavissa erillisyhtiöiden kirjanpidoista. Tämän lisäksi voidaan käyttää myös täysin erillistä järjestelmää, joka ei ole sidoksissa konsernissa muutoin käytettäviin taloushallinnon järjestelmiin. Järjestelmän valintaan vaikuttaa erityisesti konsernin laajuus, konsernirakenne sekä liitetietojen tarve. Erillisen järjestelmän käyttö on suositeltavaa silloin, jos konsernirakenne on monimutkainen, mukana on ulkomaisia konserniyrityksiä, tai konsernin sisäisiä tapahtumia on reilusti. (Honkamäki & Reponen 2022, 107; Vesterinen 2021.)

Konsernitilinpäätös voidaan laatia myös taulukkolaskentaohjelmaa hyödyntämällä, jos kyseessä on pieni konserni, jossa konsernirakenne ei ole monimutkainen, ja konserniyhtiön välisiä tapahtumia on vähän. Laadukkaasti konsernitilinpäätöksen saa laadittua taulukkolaskentaohjelmalla, kun erillisyhtiöiden luvut syötetään yhdistelylaskelmiin sillä tarkkuudella, mikä vaaditaan liitetietojen ja rahoituslaskelman laatimiseen. Lisäksi yhdistelylaskelmat tulee laatia niin että erillisyhtiöiden luvut, eliminoinnit ja summasarakkeet ovat erotettavissa ja audit trail-periaate säilyy. (Vesterinen 2021.)

Erillisyhtiöiden kirjanpidossa edellisten tilikausien tarvittavat saldot siirretään kirjanpitojärjestelmässä automaattisesti seuraavan tilikauden alkusaldoksi. Näin uuden tilikauden alkusaldot saadaan järjestelmästä suoraan, eikä aiempien tilikausien tapahtumia tarvitse kirjata uudelleen. Mikäli erillistä konsernikirjanpitoa ei ole, konsernitilinpäätöksissä ei suoriteta vastaavaa edellisten tilikausien saldojen siirtoa. Tämän sijaan konsernitilinpäätös laaditaan joka kerta uudelleen. Tilinpäätöksessä erillisyhtykset yhdistellään ja tästä vähennetään sisäiset ta-

pahtumat. Yleisesti konsernitilinpäätöstä laadittaessa kirjataan tapahtumia edellisten tilikausien voittovaroihin, jotta konsernin omassa pääomassa on jatkuvuutta. Edellisten tilikausien voittovaroihin kirjataan kaikki ne eliminoinnit, joilla on ollut vaikutusta konsernin voittovarojen kokonaismäärään aiemmillä tilikausilla. (Honkamäki & Reponen 2022, 18.)

Erillistä konsernilaskentajärjestelmää käyttäessä, voidaan laskennassa ja tietojenkeruussa hyödyntää erilaisia integraatioita ja automaatiota eri taloushallinnon ohjelmien kesken. Näiden ansiosta erillisyhtiöiden kirjanpitolukujen sisään luku on vaivattomampaa. Konsernilaskentajärjestelmästä voi myös olla hyötyä muuntoerojen ja vähemmistöosuuden laskemisessa sekä konsernitäsmäytyksissä. (Vesterinen 2021.)

Konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävän järjestelmän valinnassa on tärkeää punnita konsernin todelliset tarpeet järjestelmälle. Valintaa tehdessä tulee myös huomioida, tarvitaanko järjestelmää vain vuosittaiselle konsernitilinpäätökselle vai sen lisäksi myös esimerkiksi kuukausittaiselle tulosraportoinnille yrityksen tai konsernin johtoa varten. (Honkamäki & Reponen 2022, 108.)

Hyvin valitulla konsernin tarpeet täyttävällä erillisellä järjestelmällä pystytään hoitamaan tiedonkeruu standardoidusti, ja kaikki tarvittavat tiedot saadaan parhaassa tapauksessa yhdestä järjestelmästä. Näin konsernitilinpäätöksen laatimista saadaan nopeutettua ja tehostettua merkittävästi. (Honkamäki & Reponen 2022, 109.)

4 Opinnäytetyön toteutus

4.1 Opinnäytetyön tavoite ja tarkoitus

Jos ongelman ratkaisuun tarvitaan uutta tietoa, ryhdytään tähän tekemään selvitystä. Tällöin tutkimusongelman ratkaisemiseksi tarvitaan päivittäisen ajattelun

lisäksi uutta selvitettävää tietoa, jonka avulla pystytään ymmärtämään ongelman luonnetta ja tutkia keinoja selvittää tämä ongelma. (Hirsjärvi & Remes & Sajavaara 2009, 19.)

Opinnäytetyölle asetetaan aina jokin tarkoitus tai tehtävä. Opinnäytetyön tarkoitusta voidaan yleisesti luonnehtia neljän piirteen pohjalta. Näiden piirteiden perusteella työn tutkimuksellinen osuus voi olla kartoittava, selittävä, kuvaileva tai ennustava. Yhteen opinnäytetyöhön voi sisältyä useampia tarkoituksia, ja nämä voivat muuttua vielä toteutusvaiheessa. Tarkoituksen kuvaileva piirre havainnollistaa tarkkoja kuvauksia henkilöistä, tapahtumista tai tilanteista sekä dokumentoi tutkittavasta ilmiöstä keskeisiä piirteitä. Kuvailevan tarkoituksen ja sen mukaisten tutkimuskysymysten myötä saadaan selvitettävässä ilmiössä ilmenevät ilmeisimmät käyttäytymismuodot ja tapahtumat esiin. (Hirsjärvi ym. 2009, 137–139.)

Laadullisessa tutkimuksessa tulee määrittää tutkimuksen tarkoitus ja tavoite selkeästi. Näitä termejä ei opinnäytetyössä ole syytä käyttää synonyymeina. Tutkimusongelmat voidaan laadullisessa tutkimuksessa ilmaista suurpiirteisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 180.)

Tämän opinnäytetyön tarkoitusta luonnehditaan kuvailevan tarkoituksen pohjalta. Tällä tarkoituksella esitetään tarkkoja kuvauksia ilmiöistä henkilöiden, tapahtumien ja tilanteiden välillä. Tämä näkyy opinnäytetyössä haastateltavina henkilöinä sekä heidän omakohtaisina kokemuksinaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä käytänteistä ja näitä käytänteitä ohjaavista tilanteista. Opinnäytetyössä dokumentoidaan ilmiöin keskeisiä piirteitä, eli näiden esitettyjen kuvausten pohjalta näkyviä käyttäytymismuotoja. Opinnäytetyön tavoitetta kuvataan verbin *selvittää* kautta. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää hyviä käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Opinnäytetyön tarkoitusta on lähdetty ilmaisemaan verbillä *kuvata*. Tarkoituksena on kuvata kirjanpitäjien omakohtaisia kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisesta, ja saada tätä kautta opinnäytetyölle määritelty tavoite saavutettua. Tarkoitus rajataan tiloimistossa työskentelevien konsernikirjanpitäjien näkökulmaan.

4.2 Tutkimusasetelma ja -menetelmä

Kaikissa opinnäytetöissä selvitykselle laaditaan tutkimusasetelma. Sen tarkoituksena on etsiä vastauksia määritettyyn tutkimusongelmaan. Tutkimusasetelman tulee olla selkeä ja perusteltu. Tutkimusasetelma koostuu tutkimusongelmasta, käytössä olevista empiirisistä aineistoista sekä niiden analyysimenetelmistä. Tutkimusasetelman osana nähdään myös teoreettinen viitekehys sekä tutkimuksen keskeiset käsitteet. (Vuori.)

Tutkimusasetelmia on erilaisia. Näitä ovat esimerkiksi vertailuasema, poikkileikkausasema ja pitkittäisleikkausasema. Vertailuasemassa samaa ilmiötä tutkitaan usealla eri aineistolla tai erilaisessa kontekstissa. Poikkileikkaus- ja pitkittäisleikkausasetelmat ovat aikaan sidonnaisia asetelmia. Poikkileikkausasetelmissa analysoidaan ajallista muutosta eri ajalta kerätystä aineistosta. Poikkileikkausasetelman mukainen tutkimusasetelma on laadullisessa tutkimuksessa yleinen, eikä sitä sen vuoksi aina nähdä erityisenä asetelmana. (Vuori.) Tämän opinnäytetyön selvityksen tutkimusasetelma koostuu konserniyhtiöistä, niiden konsernitilinpäätöksistä, näihin liittyvistä kirjanpidollisista seikoista sekä näitä säätelevistä lainsäädännöistä ja käytänteistä. Todellinen tutkimusongelma linkittyy konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvien käytänteiden selvittämiseen kirjanpitäjän näkökulmasta.

Tämän opinnäytetyön viitekehys rajaa tutkimusongelmaa konsernitilinpäätöksen keskeisiin seikkoihin ja selkeyttää tutkimusongelmassa huomioon otettavia säännöksiä. Viitekehystä sekä tutkittavaa ilmiötä tässä opinnäytetyössä ohjaa aineistonkeruujalla voimassa olleet lainsäädännöt ja tilinpäätöskäytänteet. Siitä syystä voidaan katsoa tutkimusasetelman olevan tässä opinnäytetyössä poikkileikkausasetelman mukainen.

Tutkimusasetelma määrittää tutkimusmenetelmän valinnan. Kun tutkimusasetelma on asetettu, tulee pohtia, millä menetelmällä haluttu tieto on saavutettavissa. Tutkimusmenetelmät voidaan yleensä jakaa määrälliseen eli kvantitatiivi-

seen tutkimusmenetelmään ja laadulliseen eli kvalitatiiviseen tutkimusmenetelmään. Määrällisellä tutkimusmenetelmällä pyritään tutkimusaineistosta saavuttamaan numeraalista tietoa, eikä määrällistä menetelmää käyttäessä olla kiinnostuneita aineiston poikkeavuudesta. Laadullisella tutkimusmenetelmällä pyritään tutkimusaineistosta saavuttamaan tietoa, joka auttaa ilmiön merkitysten ymmärtämisessä. (Vilkkä 2021, 66–67.)

Laadullista menetelmää käyttäessä ei pyritä selittämään kaikkien yksilöiden toimintaa. Laadullisessa tutkimusaineistossa sekä samankaltaisuudet, että eroavaisuudet nähdään kiinnostavina seikkoina ja näitä pyritään analysoimaan kokonaisuutena. Laadullisen tutkimusmenetelmän kautta pyritään paljastamaan merkityksiä, joita ihmiset antavat toiminnalleen ja tätä kautta ymmärtää ihmisen toimintaa. (Vilkkä 2021, 66–67.) Koska tässä opinnäytetyössä selvitetään henkilöiden toimintatapoja ja käytössä olevia käytänteitä konsernitilinpäätöksen laadintaan, valikoitui selvityksen tutkimusmenetelmäksi laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä. Selvityksessä nähdään muitakin laadullisen tutkimuksen tyypillisiä piirteitä, jotka puoltavat valittua tutkimusmenetelmää. Näitä ovat esimerkiksi aineiston koonti luonnollisista ja todellisista tilanteista, ihmiset tiedon keruun instrumenttina ja kohdejoukon tarkoituksenmukainen valikointi (Hirsjärvi ym. 2009, 164).

Laadullista tutkimusta tehdessä tutkijan pitää pystyä osoittamaan mitä merkitystä tutkimuksessa tutkitaan. Tarkemmin sanottuna tämä tarkoittaa sitä, että tutkijan on erotettava, tutkitaanko tutkimuksessa kokemuksiin vai käsityksiin liittyviä merkityksiä. Kokemus on aina henkilön omakohtaisiin kokemuksiin pohjautuva, kun taas käsitykset kertovat totutuista perinteistä ja tyypillisistä ajattelutavoista. Kokemusten ja käsitysten eroa tulee olla tietoinen, koska tämä ohjaa tutkimuksen tutkimusongelmaa ja tavoitteita. (Vilkkä 2021, 118). Opinnäytetyön selvitys pohjautuu henkilöiden omakohtaisiin kokemuksiin. Tutkimusaineisto kerätään kohdejoukon omista, käytössä olevista konsernitilinpäätösten laatimisen käytänteistä.

Lähtökohtaisesti tutkimuksen ongelmat tulee olla tarkasti laadittuna ja muotoiltuna ennen kuin varsinaiseen aineiston keruuseen ryhdytään. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusongelmat voivat kuitenkin elää ja muuttua tutkimuksen edetessä. (Hirsjärvi ym. 2009, 125–126.) Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma on konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvien hyvien käytänteiden selvittäminen. Tutkimusongelmaa lähdetään ratkaisemaan tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän näkökulmasta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpitäjän työtehtäviä ja näihin liittyviä hyviä käytänteitä tutkitaan konsernitilinpäätöksen valmistelun sekä sen laatimiseen näkökulmasta. Tutkimusongelmassa ei painoteta konsernin määritelmää ja sen muodostumista eikä konsernitilinpäätöksen laatimista lainsäädännön ja ohjeistusten mukaisesti, vaan näihin seikkoihin paneudutaan tarkemmin opinnäytetyön viitekehyksessä.

Tutkimusongelmat esitetään tavallisesti kysymysmuodossa. Tutkimuskysymykset voidaan esittää päätasolla tai pää- ja alaongelmiin jaettuna tutkimuksen tarkoituksen mukaisesti. Myös tutkimuksen perusmuoto määräytyy tutkimuksen tarkoituksen mukaan. Kuvailevassa tutkimuksessa kysytään, *miten* tai *millainen* tutkittava asia on. (Hirsjärvi ym. 2009, 127–129.) Tämän opinnäytetyön tarkoitus on kuvaileva. Tutkimuskysymykset on jaettu pää- ja alaongelmiin. Tutkimuskysymykset on tarkemmin esitetty opinnäytetyön johdannossa.

4.3 Kvalitatiivinen tutkimussuuntaus

Kuten edellä tutkimusasetelman ja -menetelmän yhteydessä mainittiin, tämän tutkimuksen tutkimusotteeksi valikoitui kvalitatiivinen tutkimussuuntaus. Kvalitatiivisessa, eli laadullisessa tutkimuksessa tavoitellaan tutkimuksessa tarkasteltavan ilmiön ymmärtämistä tutkimuksen kohderyhmän näkökulmasta. Laadullisessa tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita kohderyhmän omakohtaisista kokemuksista, ajatuksista, tunteista ja merkityksistä, joita kohderyhmän henkilöt tutkittavalle ilmiölle antavat. Laadullisessa lähestymistavassa korostuvat todellisuuden ja siitä saatavan tiedon subjektiivinen luonne. Laadullista tutkimusta tehdessä keskitytään tarkastelemaan yksittäisiä tapauksia. (Juuti & Puusa 2020.) Tämä opinnäytetyö perustuu syvälliseen konserniyhtiöiden kirjanpidon

prosessien ymmärtämiseen. Työssä tarkastellaan konsernitilinpäätöksen valmisteluun ja sen laatimiseen liittyviä käytänteitä. Selvityksessä pyritään ymmärtämään kirjanpitäjien omakohtaisia kokemuksia kirjanpidon käytänteistä. Lisäksi selvitetään, millainen merkitys hyvillä käytänteillä konsernitilinpäätöksen laatimisessa kirjanpitäjille on. Nämä selvitykselliset seikat puoltavat opinnäytetyölle valittua kvalitatiivista tutkimusotetta.

Laadullisen tutkimuksen kokonaisvaltaista luotettavuutta voidaan yleisesti pohdita sen uskottavuuden, luotettavuuden ja eettisyyden kautta. Nämä käsitteet linkittyvät toinen toisiinsa. Jos yksi näistä käsitteistä ontuu, koko tutkimukselta katoaa perusta. Uskottavuudella tarkoitetaan sitä, miten tutkimuksen lukijat mieltävät tutkimustulokset ja luottavat siihen, että tutkimusaineisto on asianmukaisesti kerätty sekä analysoitu. Luotettavuus viittaa siihen, että tutkija pystyy vakuuttamaan lukijan ammattitaidostaan, että tutkimukselle on valittu oikeat lähestymistavat ja menetelmät tutkimusongelman ratkaisuun. Eettisyys tarkoittaa sitä, että tutkija on noudattanut tutkimuksessaan eettisiä periaatteita. Tutkimuksesta ei saa aiheutua haittaa sen kohderyhmälle tai muille tutkimukseen liittyville osapuolille. (Juuti & Puusa 2020.) Eettisesti hyvän tutkimuksen edellytyksenä on hyvän tieteellisen käytännön noudattaminen koko tutkimuksenteon ajan (Hirsjärvi ym. 2009, 23).

Laadullisen tutkimuksen perustuminen ihmisten subjektiivisten kokemusten ja näkemysten tarkasteluun, asettaa haasteita tutkimukselle, sekä herättää keskustelua laadullisen tutkimuksen uskottavuudesta ja luotettavuuskysymyksistä (Juuti & Puusa 2020). Tämän opinnäytetyön luotettavuuteen ja eettisyyteen on otettu kantaa kappaleessa 6.3 Työn luotettavuus ja eettisyys.

4.4 Aineistonkeruu

Laadulliselle tutkimukselle tavanomaisia aineistonkeruumenetelmiä ovat yksilö- ja ryhmähaastattelut, dokumenttiaineistot tai havainnointi (Juuti & Puusa 2020).

Haastattelut nähdään kuitenkin päämenetelmänä (Hirsjärvi ym. 2009, 205). Tutkimukseen voidaan myös yhdistellä eri aineistonkeruumenetelmiä (Juuti & Puusa 2020).

Tutkimushaastattelun tyyppejä on erilaisia. Näitä ovat esimerkiksi strukturoitu haastattelu, puolistrukturoitu haastattelu, teemahaastattelu, avoin haastattelu sekä syvähaastattelu. Käytännössä nämä eroavat toisistaan haastattelutyypin ohjailevuuden mukaisesti, eli kuinka vapaamuotoisesti kussakin haastattelutyypissä edetään. (Juuti & Puusa 2020.)

Teemahaastattelut sopivat useiden eri ilmiöiden tarkasteluun. Teemahaastatteluiden periaatteena on, että kaikkia haastateltavan kokemuksia, uskomuksia ja ajatusrakenteita tutkitaan. Haastattelutyypinä teemahaastattelut korostavat tutkittavien elettyä elämää ja asioiden subjektiivisia käsityksiä. Tällä viitataan siihen, että haastattelutyypin oletuksena on, että haastateltava on elänyt ja kokenut tietyn asian tai prosessin, jota tutkimuksessa tutkitaan. (Juuti & Puusa 2020.) Näihin edellä mainittuihin seikkoihin nojaten, tämä selvitys toteutettiin teemahaastatteluiden muodossa. Tällä haastattelutyypillä päästiin lähelle avointa syvähaastattelua, mutta kuitenkin niin, että haastattelussa pysyttiin etukäteen valitussa teemassa, ja tutkija pystyi ohjaamaan keskustelua ennalta määritettyjen kysymysten mukaisesti. Näin haastateltavilta saatiin opinnäytetyön tavoitteen, tarkoituksen sekä tutkimusongelmien kannalta merkityksellistä tutkimustietoa.

Teemahaastattelussa edetään etukäteen määriteltyjen teemojen ja niihin liittyvien kysymysten pohjalta. Etukäteen valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehukseen, eli siihen mitä tutkittavasta ilmiöstä on jo tiedetty. Teemahaastattelun tarkoituksena ei ole edetä tarkasti ennalta määriteltyjen kysymysten mukaisesti, vaan haastateltavaa kannustetaan avoimeen keskusteluun. Etuna teemahaastatteluissa on se, että haastattelun edetessä voidaan haastateltavalle esittää tarkentavia kysymyksiä haastateltavan vastauksien mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87–88.) Jotta teemahaastattelussa onnistutaan, tulee tutkijalla olla riittävä osaaminen tutkimuksen kohteena olevan ilmiön kokonaisuudesta.

Näin tutkija pystyy tutkimuksen tietoperustan ja esiyymmärryksensä avulla tuottamaan teemahaastatteluihin tutkimusta palvelevan teemarungon. Teemahaastattelurunko ohjaa haastattelutilannetta. Teemat jakavat tutkittavan ilmiön eri osa-alueisiin. Näiden osa-alueiden sisältöä ja merkityksiä tutkitaan muodostettujen kysymysten avulla. (Juuti & Puusa 2020.)

Tämän opinnäytetyön teemahaastattelut jaettiin neljään osa-alueeseen, joista varsinaisia pääaihealueita oli kaksi. Liitteessä 1 on esitetty haastatteluissa käytetty teemahaastattelurunko.

Teemahaastattelurungosta voidaan nähdä se, miten haastattelun osa-alueet muodostettiin palvelemaan toinen toisiaan. Ensin käytiin läpi haastattelun perustietoja, kuten tutkimusetiikka, haastattelun nauhoitus, aineiston litterointi ja säilytys. Tämän jälkeen siirryttiin haastateltavan esittelyyn. Vapaamuotoisen haastattelutilanteen mukaisesti pyydettiin haastateltavaa ensin kertomaan itsestään vapaasti. Tämän lisäksi kysyttiin teemaan liittyviä tarkentavia tietoja haastateltavan koulutuksesta sekä työkokemuksesta. Haastateltavien esittelytietojen pohjalta pyrittiin muodostamaan käsitystä siitä, millaiselta tutkimusjoukolta tutkimusaineisto kerättiin. Perustietojen ja esittelyiden jälkeen siirryttiin haastatteluissa varsinaisiin pääaihealueisiin. Näitä olivat konsernitilinpäätökseen valmistuminen ja konsernitilinpäätöksen laatiminen. Nämä pääaihealueet nousivat esiin suoraan opinnäytetyön aiheesta. Näillä teemoilla pyrittiin saamaan esiin erilaisia näkökulmia tutkittavasta ilmiöstä. Lisäksi haluttiin näkemystä siitä, mikä on näiden eri osa-alueiden merkitys haastateltavalle ja miten nämä pääaihealueet linkittyvät toisiinsa.

Teemahaastattelulle on tyypillistä, että haastattelut toteutetaan ennakkoon valittujen yksilöiden haastatteluina. Haastattelut voidaan toteuttaa usealla eri menetelmällä. Näitä ovat esimerkiksi yksilö-, pari- tai ryhmähaastattelut niin kasvokkain, puhelimesta kuin erilaisten sähköisten videopalveluiden avulla. (Juuti & Puusa 2020.) Tämän opinnäytetyön teemahaastatteluiden kohdejoukoksi valikoitiin yhden tilitoimiston kokeneita konsernikirjanpitäjiä. Teemahaastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina ja täysin anonyymeinä. Tällä varmistettiin hyvä

lähtökohta keskustelun avoimuudelle. Tällä puolestaan saadaan enemmän haastateltavan omakohtaisia kokemuksia esiin. Haastattelu käytiin sähköisen videopalvelun kautta ja aineisto nauhoitettiin haastateltavan suostumuksella. Haastateltaville tuotiin ilmi, että nauhoitettu aineisto tuhotaan, kun se on litteroitu. Haastateltaville tuotiin myös ilmi, että heillä on mahdollisuus kieltäytyä vastaamasta sellaisiin kysymyksiin, mihin he eivät haluaisi vastata.

Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää tutkimuksessa määriteltyjä ilmiöitä tutkittavien yksilöiden näkökulmasta. Siksi nähdäänkin, että laadullisessa tutkimuksessa kerätyn aineiston laatu on sen määrää tärkeämpää. (Tutki ja kehitä 2021, 150.) Teemahaastattelurunko toimitettiin haastateltaville hyvissä ajoin ennen haastattelua. Kysymyksiin ei ollut tarkoituksenmukaista vastata etukäteen tai kirjallisesti, mutta haastattelurungon avulla haastateltava pystyi valmistautumaan haastattelussa käsiteltäviin teemoihin ennakoivasti. Kun haastateltavalla oli käsitys keskusteltavista aiheista etukäteen, saatiin selvitykselle kerättyä laadukasta aineistoa.

Teemahaastattelut pidettiin Teams-videopuhelusovelluksen välityksellä erikseen sovittuna ajankohtana. Videopuhelusovellusta hyödyntämällä haastatteluihin käytetty aika pysyi tarkoituksenmukaisena, eivätkä välimatkat venyttäneet haastattelutilanteita liian pitkiksi. Haastatteluihin meni keskimääräisesti aikaa noin yksi tunti. Videopuhelusovellusta hyödyntämällä haastattelut saatiin myös nauhoitettua. Tällä sujuvoitettiin ja nopeutettiin haastattelutilannetta, kun haastattelijan ei tarvinnut toimia kirjurina, vaan keskustelua pystyttiin käymään vastavuoroisesti ja tauotta. Näin haastattelijasta pystyi keskittymään vain keskusteluun ja sen aiheisiin.

Haastatteluista nauhoitettu materiaali litteroitiin auki keskittymällä haastateltavan antamiin opinnäytetyön kannalta olennaisiin vastauksiin. Litteroinnissa ei nähty olennaisena sitä, miten haastateltavat käsiteltävän asian ilmaisivat.

4.5 Kerätyn aineiston analyysi

Sisällönanalyysiä pidetään laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmänä. Sisällönanalyysi on jaettavissa kolmeen eri sisällönanalyysin pääluokkaan. Analyysiluokat ovat aineistolähtöinen, teoriaohjaava ja teorialähtöinen sisällönanalyysi. (Tuomi & Sarajarvi 2018, 103–109.)

Aineistolähtöisessä analyysissä tutkimusaineistosta pyritään luomaan teoreettinen kokonaisuus. Analyysiyksiköt eivät ole etukäteen mietittyjä, vaan ne valitaan kerätystä aineistosta tutkimuksen tarkoitukseen ja tavoitteisiin pohjautuen. Aikaisemmat havainnot, tiedot ja teoriat selvitetävästä ilmiöstä jätetään huomioidatta analyysiä tehdessä. Teoriaohjaavassa analyysissä teoria voi toimia analyysin apuna, mutta ei määritä analyysiä kokonaan. Teoriaohjaavassa analyysissä analyysiyksiköt valitaan myös kerätystä aineistosta. Aikaisempi tieto kuitenkin ohjaa analyysia. Teorialähtöinen analyysi on perinteinen analyysimalli. Siinä nojataan tiettyyn teoriaan, malliin tai auktoriteetin esittämään ajatteluun. Aineiston analyysiä ohjaa aiemmin tiedossa ollut teoria. Teorialähtöistä analyysiä käytetään usein silloin, kun aikaisempaa tietoa testataan uudessa kontekstissa. (Tuomi & Sarajarvi 2018, 103–109.)

Tässä opinnäytetyössä kerätyn aineiston litteroinnin jälkeen tutkimusaineisto jaettiin työn aiheen pohjalta valittujen teemojen mukaisesti. Nämä teemat jakaantuivat konsernitilinpäätöksen valmisteluun sekä sen laatimiseen. Näin teemoja pystyttiin analysoimaan erillisinä ilmiöinä, mutta myös niin, että nähdään näiden ilmiöiden vaikutus toisiinsa.

Aineiston analysoimiseksi käytettiin apuna sisällönanalyysin aineistolähtöistä analyysia. Tämän lisäksi analyysin tukena pyrittiin käyttämään teoriaohjaavaa analyysiä. Teoriaohjaava analyysi nähtiin tukevan sisällönanalyysia siksi, että voimassa oleva lainsäädäntö ohjaa kerätyn aineiston analyysiä. Aineiston analysoinnin ei kuitenkaan ollut tarkoitus nojata tiettyyn aikaisempaan havaintoon, tietoon tai malliin, joten analysoinnissa ei ole käytetty teorialähtöistä analyysia.

5 Tulokset

5.1 Tulosten raportointi

Tällä opinnäytetyöllä lähdettiin selvittämään hyviä käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiselle. Selvityksen pääongelma oli se, millaisia tilitoimistokirjanpitäjän näkökulmasta hyviä käytäntöjä konsernitilinpäätöksen laatimiseen on olemassa. Valittuun näkökulmaan perustuen selvityksen tulokset kohdistuvat pääosin kirjanpitäjän työtehtäviin. Selvitykselle asetettujen alaongelmien avulla tutkimustuloksista saatiin kasattua sellainen kokonaisuus, joka antaa laajan yleisnäkemyksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä huomioista sekä käytänteistä.

Tämän selvityksen aineisto kasattiin kolmen teemahaastattelun aineistoista. Haastateltavat kirjanpitäjät rekrytoitiin samasta tilitoimistosta. Tutkimusjoukolta vaadittiin opinnäytetyön aiheeseen kohdistuvaa osaamista sekä kokemusta. Tämän vuoksi haastateltavat olivat ennakkoon valikoituja konsernikirjanpitäjiä. Heidät valittiin tutkimusjoukkoon heidän taustojensa ja työkokemustensa perusteella.

Tutkimusjoukko muodostui kolmesta konsernikirjanpitäjistä. Haastateltaviin kuului yksi liiketalouden tradenomi sekä kaksi kauppatieteiden maisteria. Kaksi haastateltavista olivat suorittaneet Suomen taloushallintoliiton myöntämän asiantuntijatutkinnon (KLT-tutkinto). KLT-tutkinto kertoo vahvasta laskenta- ja veroosaamisen tasosta (Taloushallintoliitto).

Haasteltavien työnimikkeet olivat Senior ja Manager -tasoisia. Kirjanpitäjinä haastateltavat olivat kartuttaneet työkokemusta 10–15 vuotta, ja edelleen konsernikirjanpitäjinä 3–10 vuotta. Konserniasiakkuuksia haastateltavat olivat uransa aikana hoitaneet noin 3–10 eri asiakkuutta, joista yleisesti 2–4 eri konserniasiakkuutta samanaikaisesti per haastateltava. Haastateltavat olivat työskennelleet uransa aikana konserniasiakkuuksissa eri tilitoimistojen alaisena, joten tuloksissa esiin tulleet omakohtaiset kokemukset ovat karttuneet useamman

tilitoimiston työtehtävien ja käytänteiden kautta. Kaikki haastateltavat olivat työskennelleet konsernikirjanpitäjänä vain ulkoisesti, eli tilitoimiston puolelta. Kukaan haastateltavista ei ollut työskennellyt konsernikirjanpitäjänä konsernin sisäisissä tehtävissä.

5.2 Konsernitilinpäätökseen valmistautumisen käytänteet

Haastattelun ensimmäisessä osiossa selvitettiin konsernitilinpäätökseen valmistautumista. Tuloksia saatiin kirjanpitäjän työtehtävistä ja näihin liittyvistä käytänteistä. Tulokset eri haastateltavien kesken olivat pääosin yhteneväisiä ja eroavaisuudet tuloksiin tuli lähinnä haastateltavien kokemusten kautta muodostuneista painotuksista eri tehtävien ja käytänteiden tärkeydelle.

Tuloksista ilmeni, että lähtökohtaisesti kun valmistaudutaan konsernitilinpäätökseen, tulee ensin tarkastella, muodostuuko konsernia, eli onko yhtiöiden välillä määräysvaltaa. Jos konsernin määritelmä täyttyy, tarkastellaan seuraavaksi konsernin kokorajoja. Jos kirjanpitovelvollinen katsotaan kokonsa puolesta kirjanpitolain määrittämäksi pienkonserniksi, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta. Vaikkakaan kokorajat eivät täytyisi, eikä konsernilla olisi tällöin lain vaatimaa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta, niin tulee selvittää, haluaako konserniyhtiö kuitenkin laatia konsernitilinpäätöksen vapaaehtoisesti esimerkiksi jatkuvuuden periaatetta noudattaen, jos konsernitilinpäätös on aikaisempinakin tilikausina laadittu. Laatimisvelvollisuuden yhteydessä on hyvä tarkastella tytär- ja osakkuusyriyksiä siitä näkökulmasta, että onko yhdistely tarpeen oikean ja riittävän kuvan puolesta, vai voidaanko nämä jättää yhdistelemättä konsernilukuihin.

Ennen tilikauden päättymistä tulee myös tarkistaa konserniyritysten tilikaudet. Konserniyritysten tilikausien tulee vastata toisiaan, ja jos näin ei ole, niin tulee tarkastella mikä vaikutus tällä on konsernitilinpäätökseen ja pystytäänkö tähän tekemään mahdollisia korjaavia toimia ennen emoyhtiön tilikauden päättymistä.

Edellä mainitut tarkastukset tehdään yleensä yhteistyössä konsernin johdon kanssa ja monimutkaisemmissa konserneissa tai tulkintatilanteissa on hyvä ottaa konsernin tilintarkastaja mukaan tarkastuksiin, jotta erityisistä tulkinnoista ollaan osallisten kanssa samaa mieltä. Pieniin ja yksinkertaisiin konserneihin kirjanpitäjä pystyy tekemään tarkastukset pitkälti itsenäisesti.

Tärkeimpänä valmisteluun liittyvistä kirjanpitäjän tehtävistä haastateltavat näkivät yksimielisesti konsernin sisäisten erien täsmäytykset, kuten taseen konserninelat ja -saamiset sekä tuloslaskelman konsernierät. Konserneissa, joissa sisäisiä liiketoimia on enemmän, nähdään sisäisten erien täsmäyttäminen tärkeäksi käytänteeksi kuukausitasolla. Tällöin epäselvät erät tulee selvitettyä kuukausittain konserniyhtiöiden välillä, eikä mahdollisia ongelmakohtia tarvitse selvittää enää konsernitilinpäätöksen laatimisvaiheessa. Konserneissa, joissa on vähän sisäisiä liiketoimia voi vuositason täsmäyttäminen olla riittävää ja asianmukaista. Sisäisten erien täsmäyttämisen yhteydessä konsernitilinpäätöksen valmistelemissä tehtävissä tilikauden aikana on hyvänä käytänteenä miettiä sisäisten erien seurattavuutta niin, että konserniyhtiöiden tilipuitteet ovat yhtenäiset ja konsernierä seurataan omilla konsernitileillään. Tämä selkeyttää ja nopeuttaa sisäisten erien täsmäyttämistä, jolloin työskentely on myös kustannustehokkaampaa.

Sisäisiä eriä voidaan täsmäyttää suoraan erillisessä konsernijärjestelmässä, jos sellainen on konsernilla käytössä. Kuitenkin erillisen järjestelmän lisäksi nähdään erillisten apulaskelmien muodostaminen taulukkolaskentaohjelmassa hyödylliseksi ja jopa väistämättömäksi käytännöksi. Näin sisäisistä eristä voidaan varmistua ennen kun ne syötetään manuaalisesti tai haetaan integraation kautta konsernijärjestelmään. Sisäisten erien täsmäyttäminen voidaan toteuttaa myös kokonaan taulukkolaskentaohjelmaa hyödyntäen, mutta suuremmissa konserneissa erillinen järjestelmä nähdään soveltuvampana, sillä taulukkolaskentaohjelman käyttäminen monimutkaisissa konserneissa lisää huomattavasti virheiden mahdollisuuksia. Erilliseen konsernijärjestelmään jokainen konserniyhtiön tekijä voi syöttää omat lukunsa ja nähdä tätä kautta lukujen täsmävyden. Tällä vastuullistetaan myös muita erillisyhtiöiden kirjanpitäjiä omien lukujensa

oikeellisuudesta. Konsernin erillisyhtiöiden tekijöiden tulee ymmärtää omia lukujaan.

Konsernin käytössä mahdollisesti olevien erillisten järjestelmien valmistelevana käytänteenä nähdään järjestelmän tunteminen. Haastateltavien mukaan erillinen järjestelmä tulee hallita ja konsernitilinpäätöksen laatijan tulee ymmärtää järjestelmän logiikka, jotta siitä saadaan kaikki hyödyt käyttöön ja tekeminen on tehokasta. Järjestelmään tutustuminen on tärkeä hoitaa ennen kiireistä tilinpäätösaikaa, jolloin työtehtävät painottuvat jo konsernitilinpäätöksen laatimiseen.

Tärkeänä huomiona haastatteluista nousi esiin myös konsernin mahdolliset rakennemuutokset tilikauden ajalta. Rakennemuutoksista on tärkeä kerätä tarvittavat tiedot konsernin johdolta jo ennen tilikauden päättymistä. Tällöin hankintamenolaskelmat ja näiden poistolaskelmat saadaan laadittua ennen konsernitilinpäätöksen muodostamista ja konsernin sisäinen omistusosuus eliminoitua konsernin omasta pääomasta hankintamenomenetelmää käyttäen. Hankintamenolaskelmat ja näiden poistolaskelmat laaditaan yleensä myös taulukkolaskentaohjelmaa käyttäen. Haastateltavat käyttivät hyväksi todettua pohjaa omissa asiakkaissaan. Käytössä olevat pohjat olivat nykyisen työnantajan yleisessä käytössä olevia tai koulusta käyttöön jääneitä pohjia.

Lisäksi haastateltavat kokivat, että ennen tilikauden päättymistä konsernitilinpäätöksen laatijan on tärkeä sopia konsernin aikatauluista muiden tekijöiden ja konsernin johdon kanssa. Mitä tiukempi aikataulu konsernitilinpäätökselle oli asetettu, sitä tärkeämpänä hyvin ennakoitu aikataulut nähtiin. Konsernitilinpäätöksen valmistumisen aikataulun lisäksi muita aikataulullisia seikkoja ovat esimerkiksi konserniyhtiöiden erillistilinpäätösten valmistumisaikataulut, muiden tilinpäätösaineistojen saannin aikataulut sekä tilintarkastusten aikataulut. Konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksillä voi olla eri laatijat, kuin konsernitilinpäätöksen laatija, joten valmisteluiden yhteydessä on tärkeä sopia, kuka toimittaa konserniyhtiöiden erillisluvut konsernitilinpäätöksen laatijalle. Myös tilintarkastusten aikataulut ohjaavat tekemistä, kuten milloin tilintarkastaja pystyy hoitamaan tilintarkastukset erillisyhtiöiden tilinpäätöksistä ja edelleen konsernitilinpäätöksestä.

Aikataulutus tilintarkastajan kanssa on tärkeää, sillä jos erillisyhtiön tilinpäätökseen tulee muutoksia tilintarkastuksen yhteydessä, on tällä suora vaikutus konsernitilinpäätökseen.

Hyvällä yhteistyöllä ja aikataulujen sopimisella varmistetaan siitä, että konsernitilinpäätöksen laatiminen ei viivästy puutteellisten tietojen vuoksi. Haastateltavien käytänteenä onkin pitää konserniasiakkaan kanssa tilinpäätöspalaveri ennen tilikauden päättymistä, jossa aikataulut ja vastuunjaot käydään yhdessä läpi. Samalla konsernitilinpäätöksen laatija saa tiedon mahdollisista konsernin rakennemuutoksista tai tulevaisuuden suunnitelmista.

5.3 Konsernitilinpäätöksen laatimisen käytänteet

Haastatteluiden toisena pääteemana oli konsernitilinpäätöksen laatiminen. Tässä osiossa selvitettiin konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviä kirjanpitäjän työtehtäviä ja näihin tehtäviin perustuen käytössä olevia hyviä käytänteitä. Kuten edellä olevassa osiossa, myös tämän osion tulokset olivat pääpiirteittäin yhteneväisiä eri haastateltavien kesken. Tulosten eroavaisuudet painottuvat selvästi sen mukaisesti mitä haastateltavien omakohtaiset kokemukset ovat ja millaisia konserniyhtiöitä haastateltava on työurallaan tehnyt.

Haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että hyvällä konsernitilinpäätökseen valmistautumisella on suuri merkitys konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tällöin laatija tietää ja ymmärtää mitä konsernissa on tapahtunut ja mitä konserni sisältää. Konsernitilinpäätöksen laatiminen on sujuvampaa ja tämän myötä ajallisesti nopeampaa, kun valmistelut on tehty hyvin ja ennakoivasti. Huonolla valmistautumisella konsernitilinpäätöksen laadintaan voi tulla jatkuvasti keskeytyksiä, jos vasta konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä aletaan selvittämään sisäisiä eriä tai puuttuvia aineistoja. Haastateltavat näkivät, että jos kuukausittainen konsernikirjanpito on kunnossa ja konsernierät täsmäytetty ei konsernitilinpäätöksen laatimisessa pitäisi enää tulla erityisiä ongelmia vastaan.

Haastateltavien käytänteet konsernitilinpäätöksen laatimiseen vaihtelivat omakohtaisten kokemusten perusteella. Tämä ilmiö nähdään erityisesti teknisten järjestelmien kohdalla. Yksi haastateltavista on laatinut konsernitilinpäätöksiä vain taulukkolaskentaohjelmalla. Hänellä on käytössään työnantajan tarjoama pohja konsernilaskennalle. Pohja on pyritty laatimaan konsernijärjestelmän tavoin. Siinä on huomioitu konserniyhtiöiden yhdistelyt, sisäisten erien eliminoinnit, täsmäytys- ja yhdistelylaskelmat, hankintamenolaskelmat ja näiden poistolaskelmat, vähemmistöosuuden erottaminen ja osakkuusyritysten yhdisteleminen. Pohja ohjaa konsernitilinpäätöksen laatimista ja täsmäyttää lukuja pohjaan laadittujen kaavojen kautta. Pohjassa huomioidaan myös kaikki menneet tapahtumat ja tarkastetaan oman pääoman jatkuvuutta. Lisäksi taulukkolaskentaohjelmasta saadaan suorat dokumentoinnit konsernikirjauksille, jolloin audit trail -periaate toteutuu. Laatijan pitää kuitenkin itse huolehtia, että laskelmat ovat selkeitä ja nämä tulee dokumentoitua. Haastateltava kokee taulukkolaskentaohjelman pohjan käytön hyväksi yhtenäiseksi käytännöksi tilitoimiston sisällä. Tällöin tuuraustilanteissa toinen tekijä pystyy tuuraamaan ja tekemään konsernitilinpäätöksen vaivattomammin, kun käytäntönä on laatia konsernitilinpäätös työnantajan tarjoamaa konsernilaskennan pohjaa käyttäen.

Toiset haastateltavat ovat laatineet konsernitilinpäätöksiä pääosin erillisen konsernijärjestelmän avulla. Erillistä konsernijärjestelmää käyttäen konserniyhtiöiden luvut syötetään järjestelmään joko manuaalisesti tai integraatiota hyödyntäen. Jos konsernin erillisyhtiöissä on eri kirjanpitäjät, niin lähtökohtaisesti jokainen vastaa omista luvuistaan ja näiden lisäyksestä järjestelmään.

Konsernin sisäiset erät täsmäytetään konsernijärjestelmässä. Myös yhdistelyt, vähemmistöosuuden erottaminen sekä osakkuusyritysten yhdistely käsitellään konsernijärjestelmässä. Historiatiedot menneistä tapahtumista tulee järjestelmän puolelta huomioitua automaattisesti. Konsernijärjestelmästä saadaan usein myös suoraan aineistoa konsernitilinpäätöksen liitetietoihin. Erillistä järjestelmää käyttäessä tulee kiinnittää huomiota myös dokumentointiin ja arkistointiin. Joskus konsernijärjestelmään saa lisättyä tositteita tapahtumien liitteeksi, mutta usein nämä pitää säilyttää erillisenä tiedostona. Konsernijärjestelmästä on myös

tärkeä varmuuskopioida aineistoa vuosittain erilliseen arkistoon. Tuuraustilanteita ajatellen pitää erillisen järjestelmän käytöstä olla myös laadittuna selkeät perusohjeet.

Tuloksista huomataan kuitenkin se, että vaikka konsernitilinpäätöksen laatimisessa hyödynnettäisiin erillistä konsernijärjestelmää, niin taulukkolaskentaohjelma on tällöinkin tärkeä apuväline. Tällä saadaan laadittua erilaisia apulaskelmia, kuten hankintamenolaskelmat ja näiden poistolaskelmat sekä ulkomaisten tytäryritysten tilimuutokset ja eri valuuttamääraisten lukujen valuuttakurssimuutokset. Kaikki taulukkolaskentaohjelmassa laaditut apulaskelmat ovat tärkeitä dokumentoida ja arkistoida audit trail -periaatteen todentamiseksi.

Oli käytänteenä sitten käsitellä konsernitilinpäätös taulukkolaskentaohjelmaa tai erillistä konsernijärjestelmää käyttäen, nousi tuloksista muutama tärkeä huomio, jotka tulee järjestelmästä riippumatta ottaa huomioon. Haastateltavien vastauksissa painottui merkittävästi ennakkoinnin, täsmäyttämisen ja dokumentoinnin tärkeys. Kun konsernitilinpäätökseen valmistautuminen aloitetaan ajoissa ja tehdään hyvin, esimerkiksi edellä mainittujen aikataulujen sopimisella ja kuukausittaisella sisäisten erien täsmäyttämällä, niin päästään konsernitilinpäätöksen laatimisessa helpommalla. Täsmällisellä sisäisten erien täsmäytyksellä varmistetaan se, että konserniluvut ovat laadukkaita myös kesken tilikauden. Lisäksi hyvällä ennakkoinnilla säästetään aikaa ja pienennetään virheiden mahdollisuuksia. Huolellinen dokumentointi on tärkeää, jotta tiedetään mistä luvut tulevat ja nämä voidaan todentaa apulaskelmien avulla. Dokumentointi vaikuttaa myös historiatietojen käsittelyyn. Kun dokumentointi on kunnossa, saadaan historia-tiedot selville ja jatkuvuus todennettua.

Tulosten suurimmat eroavaisuudet olivat kokemukset konsernitilinpäätöksen laatimisen aikataululle. Ensimmäisen haastateltavan kokemus oli, että konsernitilinpäätösten aikataulut ovat olleet hyvin tiukkoja, ja konsernitilinpäätös on pitänyt olla valmiina 1–2 kuukautta tilikauden päättymisestä. Toisen haastateltavan kokemus oli, että konsernitilinpäätöksen aikataulut ovat ajoittuneet 2–4 kuu-

kautta tilikauden päättymisestä. Kolmannella haastateltavalla oli kokemusta paljon venyvämmästä aikataulusta, ja hänen kokemuksensa mukaan aikataulut ovat ajoittuneet 2–6 kuukautta tilikauden päättymisestä. Haastateltavien näkemysten mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisen aikataulua ohjaa erillisyhtiöiden tilinpäätösaikataulut sekä konsernin johdon aikataulu raportoida lukuja eteenpäin esimerkiksi rahoittajalle.

Selvityksessä haastateltavien kokemusten perusteella konsernitilinpäätöksen laatiminen on pääpiirteittäin usein hyvin samanlaista eri konsernien välillä. Haastateltavat kokevat konsernin välisiin eroihin vaikuttavan konsernin koon ja rakenteen sekä sisäisten liiketoimien määrän. Konsernin koon nähdään myös vaikuttavan siihen, miten vastuu konsernitilinpäätöksen laatimisesta jakaantuu eri tekijöiden kesken. Suuressa konsernissa vastuuta jaetaan usein useammalle tekijälle, kun taas pienemmässä konsernissa konsernitilinpäätöksen laatija pysyy hoitamaan kokonaisuuden pitkälti itsenäisesti. Kuten konsernitilinpäätöksen valmistautumisessa, myös sen laatimisessa aktiivinen kommunikointi konsernin johdon ja muiden tekijöiden kanssa koetaan tärkeänä osana, jotta kaikki ovat tietoisia yhteisistä aikatauluista ja vastuunjaosta.

Tuloksista huomataan myös se, että haastateltavien kokemusten mukaan he ovat laatineet sellaisia konsernitilinpäätöksiä, joissa eivät ole itse olleet päävastuullisena kirjanpitäjänä mutta myös hoitaneet konsernin erillisyhtiön kirjanpitoa, ilman että ovat laatineet kyseisen konsernin konsernitilinpäätöstä. Haastateltavat ovat siis päässeet näkemään konsernitilinpäätöksen laatimisen prosessia erillisyhtiön ja koko konsernin näkökulmasta.

5.4 Konsernitilinpäätöksen laatimisen työtehtävät tilikaudella

Liitteessä 2 on esitetty tulosten pohjalta muodostettu vuosikello konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä työtehtävistä. Selvityksen näkökulmaan perustuen vuosikellossa on esitetty konsernikirjanpitäjän työtehtäviä. Vuosikello on esitetty kuten emoyhtiön tilikausi olisi kalenterivuosi. Vuosikellossa ei painoteta

tietoperustassa läpi käytyjä konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvää lainsäädäntöä ja ohjeistusta, vaan tässä painotetaan työtehtävien jakaantumista tilikauden ajalle.

Vuosikellosta tarkastellaan ensin tärkeitä kuukausittain toistuvia työtehtäviä. Näitä ovat konsernin sisäisten erien täsmäytys, kuten taseen konsernisaamiset ja -velat sekä tuloslaskelman konsernierät. Näitä kuukausittaisia konsernierien täsmäytyksiä tehdään usein konsernikirjanpidossa, vaikka itse konsernitilinpäätöstä ei konsernissa muodostettaisi. Konsernikirjanpidon käsittely olla hyödyllistä konsernin johdon raportointia ajatellen, sillä tällä erillisyhtiöiden tulot ja menot saadaan eriteltyä ja pidettyä konsernin rahavirtojen kulku selkeänä.

Kuukausittaisten tehtävien jälkeen vuosikelloa voidaan lukea niin, että aloitetaan kausista Q3–Q4, jolloin konsernitilinpäätökseen valmistautuminen on hyvä aloittaa ennakoivasti. Näiden kausien aikana on hyvin aikaa varmistaa konsernin kirjauskäytänteiden yhtenäiset toimintatavat ja tarvittaessa ohjeistaa toimintatavoista konsernin erillisyhtiöitä. Lisäksi konsernin rakennemuutokset kannattaa selvittää yrityksen johdon kanssa heti muutosten yhteydessä tilikauden aikana. Näin tarvittavat aineistot saadaan ajallaan ja uusista hankituista tytäryrityksistä voidaan muodostaa hankintamenolaskelmat sekä näiden poistolaskelmat ennen konsernitilinpäätöksen laatimiskiireitä.

Kaudelle Q4 painottuu eniten valmisteluun liittyviä tehtäviä. Kauden aikana on tärkeä tarkastella konsernin muodostumista ja konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuksien täyttymistä. Jos laatimisvelvollisuudet täyttyvät tai konsernitilinpäätös halutaan muodostaa vapaaehtoisesti ilman velvollisuuksien täyttymistä, tulee tarkastella konserniyritysten tilikausien yhteneväisyyttä. Jos tilikausissa huomataan eroavaisuuksia, ennätetään näihin tekemään vielä tarvittavia toimia ennen emoyhtiön tilikauden päättymistä. Kauden aikana on myös hyvä tarkastella tytär- ja osakkuusyriyten yhdistelyn oleellisuutta, eli voidaanko jotain jättää tähän nojaten yhdistelemättä konserniin. Näiden valmisteluiden lisäksi kauden aikana on hyvä pitää konsernin johdon kanssa tilinpäätöspalaveri, jossa so-

vitaan konserniyhtiöiden ja konsernitilinpäätöksen vastuunjako, aineistojen toimitukset ja näihin liittyvät aikataulut. Lisäksi konsernin johdolta saadaan sellaisia tärkeitä tietoja, joita ei suoraan välttämättä näe kirjanpidosta, kuten tilikauden aikaiset konsernissa tapahtuneet muutokset sekä tilikauden jälkeiset suunnitelmat.

Tilikauden alkuun ajoittuu edellisen tilikauden tilinpäätökset. Yleensä kauden Q1 aikana laaditaan konsernin erillisyhtiöiden tilinpäätökset ja aloitetaan näiden tilintarkastus. Tilintarkastukset valmistuvat usein viimeistään kauden Q2 aikana, jolloin myös päästään laatimaan konsernitilinpäätös valmiiksi. Konsernitilinpäätöksen laatiminen ajoittuu siis kausille Q1–Q2. Tällöin tehdään päättyneen tilikauden lopulliset täsmäytykset ja yhdistelyt sekä laaditaan konsernitilinpäätösdokumentti liitetietoineen ja mahdollisen rahoituslaskelman kera. Kausien Q1–Q2 aikatauluihin vaikuttaa vahvasti tilintarkastusten aikataulut sekä konserni johdon aikataulu raportoida konsernin lukuja eteenpäin. Näissä aikatauluissa nähtiin tulosten pohjalta olevan merkittäviä eroja eri konsernien välillä, joten tämä aikataulu on esitetty hyvin venyväksi vuosikellossa. Vuosikelloa tarkasteltaessa on kuitenkin tärkeä muistaa, että lähtökohtaisesti konsernitilinpäätöksen laatimisen aikataulu on hyvin tiukka, sillä erillisyhtiöiden tilinpäätösten valmistuminen ja konsernin johdon raportoinnin välille jää useasti varsin vähän aikaa.

6 Päätäntö

6.1 Keskeisimmät tulokset

Tässä opinnäytetyössä tarkasteltiin konserniyhtiöitä sekä niiden hallintoa ja kirjanpitoa. Lisäksi selvitettiin käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Selvityksen näkökulma painottui tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän työtehtäviin ja käytössä oleviin käytänteisiin, ottaen huomioon konsernitilinpäätöksen laatimista ohjaavat lainsäädännöt ja niiden ohjeistukset. Käytössä olevia käytänteitä analysoitiin tämänhetkisen kirjanpidon prosessien kautta selvittämällä ja

kuvaamalla tutkimusjoukon omakohtaisia kokemuksia. Selvityksessä paneuduttiin nimenomaan käytännön työn kautta esiin nouseviin käytänteisiin.

Opinnäytetyö koottiin niin, että viitekehykseen kasattiin tietoperusta sen mukaisesti, mitä kirjanpitäjän tyypillisiin työtehtäviin sisältyy konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tietoperusta on pääosin esitetty tähän näkökulmaan kohdistuvasta lainsäädännöstä ja lain soveltamiseen liittyvästä ohjeistuksesta. Lainsäädäntöä ei nähty tarpeen toistaa tutkimustulosten yhteydessä. Tuloksissa keskityttiin vain haastateltavien omakohtaisiin kokemuksiin ja käytössä oleviin käytänteisiin konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Toteutetun selvityksen ja sen tulosten analysoinnin pohjalta nähdään, että konsernitilinpäätökseen valmistautuminen on suuri osa konsernitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätökseen voidaan valmistautua tilikauden aikana jo kuukausitasolla, kun konsernin sisäiset erät selvitetään ja täsmäytetään kuukausittain. Tilikauden aikana on myös hyvä tarkastaa konsernin kirjauskäytänteet, että nämä ovat yhtenäisiä sekä huomioida mahdolliset konsernissa tapahtuneet rakennemuutokset. Ennen tilikauden päättymistä ehditään vielä tekemään konsernitilinpäätökseen liittyviä ennakoivia toimia, kuten konsernin määritelmän ja laatimisvelvollisuuden täyttymisen tarkastaminen, konserniyhtiöiden tilikausien yhteneväisyyden tarkastaminen sekä tilinpäätöspalaverin pitäminen. Tilinpäätöspalaverissa sovitaan vastuunjaot, aineistontoimitukset ja yhteiset aikataulut.

Edellä mainituilla tilikauden aikaisilla toimilla kirjanpitäjä pystyy valmistautumaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ennakoivasti ja vähentämään näin konsernitilinpäätöksen laatimisessa esiin tulevia ongelmia ja keskeytyksiä. Hyvällä valmistautumisella tehostetaan konsernitilinpäätöksen laatimista ja näen, että tällä on suora vaikutus konsernitilinpäätöksen laatimisen kustannuksiin, niin tilitoimiston kuin konsernin näkökulmasta.

Tulosten puolesta voidaan sanoa, että hyvällä valmistautumisella konsernitilinpäätös on jo osittain laadittu. Tämä nähdään myös tulosten pohjalta kasatusta vuosikellosta, joka esitetty opinnäytetyön liitteessä 2. Jos valmistelut on tehty

hyvin, on tilikauden päättymisen jälkeen kirjanpitäjällä tehtävänä enää lopulliset täsmäytykset, yhdistelyt ja tilinpäätösdokumentin laatiminen. Näissä huomioon otettavat lainsäädännön ohjaukset on esitetty tämän opinnäytetyön viitekehyyksessä. Koska selvityksessä ei enää painotettu lainsäädäntöä vaan keskityttiin kirjanpitäjien omakohtaisten kokemusten ja käytössä olevien käytänteiden tarkasteluun ei opinnäytetyöhön pystytty luomaan aktiivista tutkimustulosten ja viitekehyyksen välistä keskustelua.

Tuloksista nähdään, että konsernitilinpäätöksen laatimisessa tärkeimmät käytänteet ovat hyvä ennakointi, perusteellinen valmistautuminen, täsmäytysten tekeminen, konsernin ja sen liiketoiminnan tunteminen ja yhteistyö konsernin johdon kanssa. Ja kuten Vesterinen (2021) toteaa, konsernitilinpäätöksen laatimisessa täsmäyttämisen tärkeyttä ei voi liiaksi korostaa. Täsmäytyksillä toteutetaan jatkuvaa konsernitilinpäätöksen oikeellisuuden tarkistamista, ja tutkimustuloksistakin nähdään, että se on edellytys laadukkaalle konsernitilinpäätökselle. Kun nämä edellä mainitut käytänteet ottaa huomioon työskentelyssään yhdessä lainsäädännön kanssa, pääsee konsernitilinpäätöksen laatimisessa pitkälle.

Tuloksissa on käsitelty teknisten järjestelmien vaikutuksia konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tuloksissa esitetyt haastateltavien kokemukset ja käytössä olevat käytänteet pohjautuvat teknisten järjestelmien osalta käytännössä siihen, millaisten konserniyhtiöiden parissa he ovat työurallaan työskennelleet. Tuloksista voidaan kuitenkin nähdä, että lähtökohta teknisten järjestelmien käyttöön on konsernin tunteminen. Kun konserni ja sen sisältö tunnetaan hyvin, tiedetään millaiset järjestelmät palvelevat kyseistä konsernia. Pienessä ja yksinkertaisessa konsernissa konsernitilinpäätöksen laatiminen taulukkolaskentaohjelmalla voi olla tehokkaampaa, kuin kankean konsernijärjestelmän käyttö, kun taas suuressa ja monimutkaisessa konsernissa tämä voidaan nähdä juuri päinvastoin. Oikean, kyseistä konsernia palvelevan, teknisen järjestelmän valinta auttaa nopeuttamaan konsernitilinpäätöksen laatimisen prosessia.

Tutkimustulokset osoittavat, että konsernin rakenne ja liiketoiminta ohjaavat montaa konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvää käytäntöä. Myös kirjanpitäjän aikaisemmalla työkokemuksella ja aiemmin käytetyillä työskentelytavoilla on merkitystä siihen, minkä kirjanpitäjä kokee hyväksi käytänteeksi.

Tämän selvityksen tutkimusjoukko koostui kokeneista kirjanpitäjistä, joilla oli useamman vuoden kokemus konsernitilinpäätöksiä laatimisesta. Nämä käytänteet ovat muotoutuneet heidän käyttöönsä useamman vuoden ja usean laaditun konsernitilinpäätöksen myötä. Tämän puolesta voidaankin sanoa, että konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvät ongelmat johtuvat usein aloittavalla kirjanpitäjällä substanssiosaamisen puuttumisesta. Tutkija kokee, että kuten erillisyhtiöiden kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin, niin myös konsernitilinpäätöksen laatimiseen karttuu suuri osa osaamisesta vasta työkokemuksen kautta.

6.2 Jatkotutkimusaiheet

Tehdyn selvityksen ja tämän johtopäätösten pohjalta voidaan esittää joitakin jatkotutkimusaiheita. Opinnäytetyön tarkoitus oli kuvata kirjanpitäjien omakohtaisia kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Selvitys toteutettiin tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän näkökulmasta. Haastatteluissa ilmeni, että kirjanpitäjän lähin yhteyshenkilö konsernin sisältä on usein group controller tai talouspäällikkö. Tätä opinnäytetyötä vasten jatkotutkimuksena olisi hyödyllistä selvittää konsernin sisäisten tekijöiden kuten group controllerin ja talouspäällikön konsernitilinpäätöksen työtehtäviä. Selvityksessä voitaisiin tarkastella tarkemmin esimerkiksi konsernin johdon raportointivelvoitteita. Näin tästä aiheesta saataisiin koottua vielä laajempi kokonaisuus.

Tämän selvityksen haastateltavat olivat kaikki työskennelleet vain ulkoisena tekijänä, eli tilitoimiston puolelta, eikä haastateltavilla ollut kokemusta konsernitilinpäätöksen laatimisesta konsernin sisäisenä kirjanpitäjänä. Tämä voitaisiinkin nähdä mielenkiintoisena jatkotutkimusaiheena, jossa tarkasteltaisiin sisäisen ja

ulkoisen tekijän työtehtävien ja vastualueiden eroa konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tällöin jatkotutkimuksessa voitaisiin vertailukohteena pitää tätä tutkimusta.

6.3 Tavoitteiden saavuttaminen

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää kirjanpitäjien hyviä käytänteitä konsernitilinpäätökseen valmistautumisesta ja sen laatimisesta. Tarkoituksena oli kuvata konsernikirjanpitäjän omakohtaisia kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja toimia tätä kautta tietynlaisena oppaana, kun kokenut erillisyhtiöiden kirjanpitoa tehnyt kirjanpitäjä aloittelee konsernitilinpäätösten tekemistä. Selvityksellä saatiin kasattua tutkimusaineisto hyvistä käytänteistä konsernitilinpäätöksen laatimiseen kirjanpitäjän työtehtävien näkökulmasta. Tuloksista saatiin useita hyviä käytänteitä esiin, joka puoltavat sitä, että opinnäytetyön tavoite onnistuttiin saavuttamaan. Selvityksessä esiin tulleet käytänteet on kuvattu kattavasti opinnäytetyön tuloksissa ja esitetty yhteenvetona päätännössä. Opinnäytetyössä on saatu yhdistettyä lainsäädännön ohjaama tietoperusta sekä kirjanpitäjien omakohtaiset käytänteet konsernitilinpäätöksen laatimisessa, joten tämän katsotaan antavan lukijalle hyvä yleiskuva konsernitilinpäätöksen prosessista.

Opinnäytetyön varsinainen pääongelma oli: ”millaisia tilitoimistokirjanpitäjän näkökulmasta hyviä käytänteitä konsernitilinpäätöksen laatimiseen on olemassa?”. Pääongelman lisäksi työlle oli asetettu kaksi alaongelmaa, joiden tarkoituksena oli havainnollistaa, miten näitä selvitettyjä käytänteitä pystyy hyödyntämään jo tilikauden aikana. Tutkimustulosten perusteella nähdään, että näihin tutkimusongelmiin saatiin ratkaisut selvityksessä esiin nousseiden käytänteiden puolesta.

Opinnäytetyön selvitys toteutettiin kirjanpitäjän työtehtävien näkökulmasta. Selvitys tehtiin laadullisen tutkimusmenetelmän avulla. Laadullisen tutkimusmenetelmän avulla tutkimusaineisto saatiin koottua luonnollisista ja todellisista tilanteista, haastateltavien omakohtaisista kokemuksista. Valittu menetelmä auttoi

tutkimuksen tavoitteen ja tarkoituksen saavuttamisessa. Tutkimusaineisto koostui ennakkoon valittujen kirjanpitäjien haastatteluista. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina. Teemahaastatteluiden runko jaettiin kahteen pääteemaan, konsernitilinpäätöksen valmisteluun sekä sen laatimiseen. Tuloksia analysoitiin näitä teemoja hyödyntäen, ja tulokset esitettiin myös haastattelurunkoa mukailleen. Esitetyt pääteemat nähtiin linkittyvän vahvasti toisiinsa ja muodostavan tuloksille loogisen kokonaisuuden, joka esitetty myös edellä mainitun liite 2 vuosikellon muodossa.

Selvityksen myötä tutkija kartutti omaa henkilökohtaista osaamistaan aiheesta. Lisäksi tutkijan oma ymmärrys aiheeseen kohdistuvasta lainsäädännöstä lisääntyi ja tutkija näkee lainsäädännön ja käytännön tekemisen yhteyden selkeämmin.

6.4 Työn luotettavuus ja eettisyys

Työn koko selvitysprosessin aikana noudatettiin hyvää tieteellistä käytäntöä. Opinnäytetyön laatimisprosessia raportoitiin asetettujen ohjeiden mukaisesti työn suunnittelusta sen valmistumiseen asti. Näillä varmistettiin työn eettisyys ja luotettavuus koko prosessin ajan. Opinnäytetyö koottiin johdonmukaiseksi ja johdonmukaisesti eteneväksi kokonaisuudeksi, joka antaa lukijalle hyvän kokonaiskuvan aiheesta.

Opinnäytetyön tietoperusta kasattiin aiheeseen kohdistuvista luotettavina pidetyistä lähdeaineistoista. Lähdeaineisto valittiin opinnäytetyöhön harkintaa käyttäen. Lähdeaineisto koostuu aiheeseen kohdistuvasta lainsäädännöstä, ammattikirjallisuudesta sekä luotettavista asiantuntija-artikkeleista. Lähdeaineiston ammattikirjallisuus on pääosin tuoretta, mutta osa aiheeseen liittyvästä ammattikirjallisuudesta on 2000-luvulta. Vanhempaa kirjallisuutta on käytetty harkiten ja tutkija on kokenut, että tiedot ovat yhä päteviä työssä käytetyssä yhteydessä. Lähdeaineiston tekstiviittaukset on merkitty viitekehykseen asianmukaisesti. Työn tietoperustaa arvioitaessa voidaan lähdeaineistoa pitää luotettavana sekä pätevänä tähän työhön. Tietoperusta antaa lukijalle hyvän pohjan aiheesta.

Tutkimusaineisto kasattiin haastattelemalla tutkimusjoukkoon kuuluvia henkilöitä. Haastattelut toteutettiin anonymisti ja tämä tuotiin ilmi haastateltavalle heti haastattelun alussa. Näin haastateltavien yksityisyys saatiin suojattua. Eettisyys huomioitiin selvityksessä myös siten, että haastateltavalle tuotiin ilmi, ettei hänen niin halutessaan tarvitse vastata esitettyihin kysymyksiin. Näillä toimilla pyrittiin varmistamaan luottamus tutkijan ja haastateltavan välille, jolloin selvityksessä tarkasteltavat tutkimusjoukon subjektiiviset kokemukset ja näkemykset tulevat paremmin esiin, jolloin tutkimustulosten laatu on parempaa. Yksityisyyden suojalla ja eettisten periaatteiden noudattamisella varmistettiin, ettei selvityksestä aiheudu haittaa tutkimusjoukolle.

Tutkimustulosten luotettavuuden arvioinnissa voidaan tarkastella kerättyä tutkimusaineistoa. Selvityksessä tavoitteena oli ymmärtää ilmiöitä haastateltavien yksilöiden näkökulmasta. Tämän vuoksi nähdään, että kerätyn aineiston laatu on sen määrää tärkeämpää (Tutki ja kehittä 2021, 150). Tutkimusaineisto koostui kolmesta yksilöhaastatteluna pidetystä teemahaastattelusta. Tutkimusaineistoa analysoidessa huomattiin tulosten olevan hyvin samankaltaisia ja haastateltavien kokevat erot käytänteissä verrattain pieniä. Tämän vuoksi nähtiin, että tutkimusaineisto on tarpeeksi laaja, kun tarkastellaan konsernitilinpäätöksen laatimista ja siihen liittyviä käytänteitä painottamatta näihin liittyviä erityistilanteita. Haastateltavien koulutus ja työkokemus tämän työn aiheesta tukee tulosten luotettavuutta. On kuitenkin huomioitava, että koska selvitys perustui haastateltavien omakohtaisiin kokemuksiin, ei tutkimustuloksista pystytä osoittamaan absoluuttista hyvää tai huonoa käytäntöä, kun tarkastellaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviä käytänteitä.

Tutkimusjoukko muodostui ennakkoon valituista henkilöistä. Haastateltavien valinta tehtiin selvityksen aiheeseen kohdistuvan taustan ja työkokemuksen perusteella. Tuloksia arvioitaessa on selvää, että tulokset voisivat olla erilaisia, jos tutkimusjoukkoon olisi valittu eri haastateltavat henkilöt.

Selvityksellä kerätty aineisto säilytettiin huolellisesti ja tutkija oli ainoa, joka käsittelee tutkimusaineistoa. Aineisto käytiin läpi ja analysoitiin lyhyellä aikavälillä.

Aineisto jaettiin analyysissa kahteen pääteemaan, konsernitilinpäätökseen valmistautumiseen sekä sen laatimiseen. Tulokset esitettiin omassa kappaleessaan myös tässä järjestyksessä, jolloin rakenne on johdonmukainen ja selkeä. Tutkimusaineisto tuhottiin aineiston analysoinnin ja tulosten esittämisen jälkeen.

Lähteet

Alhola, Kari & Rätty, Päivi & Koivikko, Aarne 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. WSOY, Helsinki.

EMU Growth Partners. Konsernikirjanpito. <https://emugroup.com/tilitoimiston-palvelut/kirjanpitopalvelut/konsernikirjanpito>. Viitattu 30.12.2023.

Hirsjärvi, Sirkka & Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2009. Tutki ja kirjoita. Tammi, Helsinki.

Honkamäki, Tuomas & Reponen, Marko 2022. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 5. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki. Alma Talent Verkkokirjahylly. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.metropolia.fi/teos/FABBXXBTAB-GEE#kohta:KONSERNITILINP\(\(c4\)\)\(\(c4\)\)T\(\(d6\)\)KSEN\(\(20\)\)LAA-DINTA/piste:tEWF](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.metropolia.fi/teos/FABBXXBTAB-GEE#kohta:KONSERNITILINP((c4))((c4))T((d6))KSEN((20))LAA-DINTA/piste:tEWF). Viitattu 10.2.2024.

Ihamäki, Timo 2020. Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännöt. Directors' Institute Finland. <https://dif.fi/osa/kirjanpito-ja-tilinpaatoskaytannot/>. Viitattu 9.3.2024.

Juuti, Pauli & Puusa, Anu 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus, Helsinki. Ellibs Library Verkkokirjahylly. Viitattu 3.2.2024.

Kirjanpitolautakunta 2017. Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/konsernitilinpaatoksen-laatiminen-28-3-2017->. Viitattu 14.1.2024.

Kirjanpitolautakunta 2021. Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista. [https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/8208007/11087193/final+2021-04-20+KILA-menetelm%C3%A4ohje+\(1\).pdf/d19100d1-1b6d-e652-3be0-a22a1a157291/final+2021-04-20+KILA-menetelm%C3%A4ohje+\(1\).pdf?t=1619681814561](https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/8208007/11087193/final+2021-04-20+KILA-menetelm%C3%A4ohje+(1).pdf/d19100d1-1b6d-e652-3be0-a22a1a157291/final+2021-04-20+KILA-menetelm%C3%A4ohje+(1).pdf?t=1619681814561). Viitattu 14.1.2024.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Finlex. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>. / Viitattu 10.2.2024.

Latvala, Terhi 2019. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus. Päivitetty 18.2.2021. Tuokko. <https://tuokko.fi/konsernitilinpaatoksen-laadintavelvollisuus/>. Viitattu 31.12.2023.

Sarajärvi, Anneli & Tuomi, Jouni 2017. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu painos. Tammi, Helsinki.

Säätiölaki 487/2015. Finlex. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20150487>. / Viitattu 10.2.2024.

Taloushallintoliitto. KLT-opas. <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/klt-opas/>. Viitattu 11.4.2024.

Tomperi, Soile 2021. Kehittyvä kirjanpito. 18., uudistettu painos. Edita, Helsinki.

Vesterinen, Jenni 2021. Konsernitilinpäätöksen laadukas toteuttaminen. Tilisanomat 9.3.2021. <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/konsernitilinpaatoksen-laadukas-toteuttaminen>. Viitattu 6.1.2024.

Vilka, Hanna 2021. Tutki ja kehitä. 5., uudistettu painos. PS-kustannus, Jyväskylä.

Vuori, Jaana. Tutkimusasetelman rakentaminen. Tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimusasetelma/tutkimusasetelman-rakentaminen/>. Viitattu 3.2.2024.

Teemahaastattelurunko

1. Haastattelun perustiedot

- Tutkimusetiikka
- Nauhoitus
- Litterointi
- Aineiston säilytys

2. Haastateltavan esittely

- Kerro jotain itsestäsi?
- Koulutuksesi ja tämänhetkinen tehtävänimikkeesi?
- Kuinka kauan olet työskennellyt kirjanpitäjänä ja edelleen konsernikirjanpitäjänä?
- Kuinka monessa konserniasiakkaassa työskentelet tällä hetkellä?
- Kuinka monen konsernin konsernilaskentaa olet tehnyt?
- Onko sinulla ollut asiakkuutena konsernia, joka sisältää yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kuten pörssiyrityitä, luottolaitoksia tai vakuutusyhtiöitä?
- Oletko työskennellyt konsernikirjanpitäjänä myös konsernin sisäisenä tekijänä?

3. Konsernitilinpäätökseen valmistautuminen

- Minkälaisia konsernitilinpäätöksen valmisteluun liittyviä töitä kirjanpitäjä pystyy tekemään jo tilikauden aikana?
- Minkälaisia käytänteitä sinulla on konsernitilinpäätöksen valmisteluun?
 - Esimerkiksi konsernin muodostumiseen, laatimisvelvollisuuksiin, konsernin sisäisiin liiketoimiin, vähemmistöosuu- den ja osakkuusyritysten käsittelyyn liittyen?
- Miten jakaisit konsernitilinpäätöksen valmisteluun liittyviä tehtäviä tilikauden ajalle?
- Onko teknisillä järjestelmillä vaikutusta konsernitilinpäätökseen valmistautumiseen? Millaiset järjestelmät ja laatimistavat näet hyödyllisenä kirjanpitäjän näkökulmasta, ja miksi?
- Minkälainen merkitys yhteistyöllä konsernin johdon kanssa on konsernitilinpäätökseen valmistautumista ajatellen? Ja kuka pää- osin toimii kirjanpitäjän yhteyshenkilönä konsernista?

- Eroaako konsernitilinpäätökseen valmistautuminen eri konserni-asiakkaissa, ja jos eroaa, niin minkälaisia nämä erot voivat käytännössä olla?

4. Konsernitilinpäätöksen laatiminen

- Millainen merkitys hyvällä konsernitilinpäätökseen valmistautumisella on konsernitilinpäätöksen laatimiseen? Minkälaisissa tilanteissa tämä tulee ilmi?
- Millaisia käytänteitä sinulla on konsernitilinpäätöksen laatimiseen?
 - Täsmäytyslaskelmat
 - Erillisyhtiöiden yhdistelyt ja sisäiset erien eliminoinnit (sis. yhdistelylaskelmat, hankintamenolaskelmat)
 - Vähemmistöosuuden erottaminen
 - Osakkuusyritysten yhdistely
 - Dokumentointi
- Miten jakaisit konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvät kirjanpitäjän tehtävät tilikauden ajalle?
- Näetkö teknisillä järjestelmillä olevan hyötyjä tai haittoja konsernitilinpäätöksen laatimiseen?
- Eroaako konsernitilinpäätöksen laatiminen eri konserniasiakkaissa, ja jos eroaa, niin millaisia eroja nämä ovat kirjanpitäjän työtehtävien näkökulmasta?
- Mitkä ovat mielestäsi tärkeimmät seikat konsernitilinpäätöksen valmisteluun ja laatimiseen liittyen, jotka aloittavan tekijän on hyvä huomioida työssään?
- Onko joitain muita huomioita, joita haluat tuoda ilmi konsernitilinpäätökseen valmistautumisesta tai sen laatimisesta?

