

Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi

LAB-ammattikorkeakoulu

Tradenomi (AMK)

Joulukuu 2024

Talbonen Mari-Liis

Tiivistelmä

Tekijä(t) Talbonen Mari-Liis	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK Sivumäärä 28	Valmistumisaika Joulukuu 2024
Työn nimi Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi		
Tutkinto Tradenomi (AMK), laskentatoimi		
Toimeksiantajan nimi, titteli ja organisaatio -		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli antaa yleiskuva konsernista ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä kuvata konsernikirjanpitäjien kokemuksia konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista.</p> <p>Opinnäytetyön tietoperusta koostuu neljästä eri osuudesta. Ensimmäisessä osuudessa käsitellään konsernia ja sen rakenteita. Toisessa osuudessa tarkastellaan konsernitilinpäätöksen sisältöä, kuten tuloslaskelmaa ja tasetta. Kolmannessa osuudessa perehdytään konsernitilinpäätöksen laadintaprosessiin. Neljäs osuus sisältää kokoneiden kirjanpitäjien haastatteluiden tulokset.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä käytettiin laadullista tutkimusta, joka koostui kahdesta teemasta: konsernitilinpäätöksen valmistautuminen ja konsernitilinpäätöksen laatiminen. Haastatteluaineisto analysoitiin ja litteroitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä, jossa aineisto jaettiin kahteen pääteemaan: valmistautuminen konsernitilinpäätöksen ja sen laatiminen.</p>		
Asiasanat Konserni, konsernitilinpäätös, kirjanpitäjä, kirjanpito		

Abstract

Author(s) Talbonen Mari-Liis	Type of Publication Thesis, UAS	Published December 2024
	Number of Pages 28	
Title of Publication Title of the Bachelor's Thesis		
Name of Degree Bachelor of Business Administration, Accounting		
Name, title and organization of the client -		
Abstract <p>The purpose of this thesis was to provide an overview of corporate groups and the preparation of consolidated financial statements, as well as to describe the experiences of group accountants in the consolidation process.</p> <p>The theoretical framework consists of four sections: the first discusses corporate groups and their structures; the second examines the contents of consolidated financial statements, such as the income statement and balance sheet; the third delves into the consolidation process; and the fourth presents the results of interviews with experienced accountants.</p> <p>A qualitative research method was employed, focusing on two themes: preparation for consolidated financial statements and their compilation. The interview data were transcribed and analyzed using data-driven content analysis, resulting in two main themes: preparation for consolidation and the actual preparation process.</p>		
Keywords Group company, consolidated financial statements, accountant, accounting		

Sisällys

1	Johdanto.....	1
1.1	Tausta	1
1.2	Tavoite ja tutkimuskysymykset	1
1.3	Rakenne ja rajaus	2
2	Konserni	3
2.1	Määritelmä	3
2.1.1	Emo- ja tytärkonserni.....	3
2.1.2	Määräysvalta	3
2.2	Vähemmistöosuus	5
2.3	Osakkuusyritykset	6
3	Konsernitilinpäätöksen sisältö.....	8
3.1	Tuloslaskelma	8
3.2	Tase	8
3.3	Muut tilinpäätösasiakirjat	8
3.3.1	Rahavirtalaskelma	8
3.3.2	Oman pääoman muutoslaskelma	9
3.3.3	Liitetiedot.....	9
4	Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi	10
4.1	Tarkoitus	10
4.2	Laatimisperiaatteet ja velvollisuudet	10
4.2.1	Laatimisvelvollisuus	10
4.2.2	Yhdistelmävelvollisuus.....	11
4.3	Kirjanpito tilikauden aikana	11
4.4	Eliminoinnit konsernin sisällä.....	12
4.4.1	Omistusten eliminointi ja konserniliikearvo.....	12
4.4.2	Tapahtumien eliminointi.....	12
4.4.3	Sisäisten katteiden eliminointi.....	13
4.5	Täsmäytyslaskenta ja vähemmistöosuudet	13
4.5.1	Täsmäytyslaskenta.....	14
4.5.2	Vähemmistöosuuden erottaminen	14
4.6	Varojen jakaminen konsernissa	15
4.7	Konsernitilinpäätöksen kirjanpitoaineisto	15
4.8	Tekniset järjestelmät ja laatimistapa	16
5	Haastattelun analysointi.....	17

5.1	Konsernitilinpäätökseen valmistautuminen	17
5.2	Konsernitilinpäätöksen laatiminen	18
5.3	Haasteet ja vinkit	19
6	Pohdinta ja johtopäätökset.....	20
	Lähteet	22
	LIITTEET	23

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1 Johdanto

1.1 Tausta

Opinnäytetyö tarkastelee konserniyhtiöiden muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, johon kuuluvat emoyhtiö ja sen tytäryhtiöt, sekä niiden taloudellisten tietojen yhdistämistä konsernitilinpäätökseksi. Työn näkökulma keskittyy konsernin ja tilinpäätöksen teoriaan sekä kirjanpitäjien käytännön työskentelyyn. Konsernitilinpäätös on keskeinen osa konsernien taloudellista raportointia, ja sen tarkoituksena on antaa kattava ja luotettava kuva koko konsernin taloudellisesta tilanteesta yhtenä kokonaisuutena. Lainsäädäntö, kuten kirjanpitolaki, ohjaa konsernitilinpäätöksen laatimista, ja sen merkitys korostuu erityisesti suurten ja kansainvälisten konsernien kohdalla.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen on käytännössä monivaiheinen prosessi, jossa teknisten järjestelmien ja automaation merkitys on kasvanut viime vuosina. Nykyaikaiset työkalut auttavat hallitsemaan suuria tietomääriä ja tehostavat laskennan tarkkuutta. Tästä huolimatta prosessi vaatii kirjanpitäjältä ammattitaitoa ja huolellista suunnittelua.

1.2 Tavoite ja tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön tavoitteena on yleiskuvata konsernin muodostumista ja selvittää hyviä käytänteitä konsernitilinpäätöksen valmisteluun ja laadinta kirjanpitäjien näkökulmasta. Tutkimus keskittyy kartoittamaan konsernikirjanpitäjien omakohtaisia kokemuksia, jotta voidaan muodostaa kokonaiskuva prosessista, sen vaatimuksista ja käytännöistä. Näin pyritään tarjoamaan lukijalle kattava käsitys konsernitilinpäätöksen laadintaprosessista.

Tutkimusongelma voidaan muotoilla seuraavasti:

- Mitkä ovat kirjanpitäjiennäkökulmasta keskeiset hyvät käytänteet konsernitilinpäätöksen valmistelussa ja laadinnassa?
- Millaisia työvaiheita voidaan suorittaa tilikauden aikana valmistautumisena konsernitilinpäätökseen?
- Millaisia hyötyjä laadukkaalla valmistautumisella on konsernitilinpäätöksen tekemiseen?

1.3 Rakenne ja rajaus

Tässä oppinäytetyössä keskitytään suomalaisiin tilinpäätöskäytäntöihin (FAS, Finnish Accounting Standards), eikä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja (IFRS) käsitellä. Työn tietoperusta koostuu seuraavista osioista:

1. Konsernin määritelmä ja rakenne
2. Konsernitilinpäätöksen sisältö
3. Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi
4. Haastattelun analysointi

Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena eli kvalitatiivinen tutkimussuuntaus, ja aineisto kerättiin teemahaastatteluilla kokeneilta kirjanpitäjiltä, jotka ovat työskennelleet konsernitilinpäätöksen parissa. Selvityksessä oli tarkoitus haastatella noin 3–4 eri kirjanpitäjää.

Haastateltavien näkemykset tarjoavat syvällistä tietoa prosessin keskeisistä osa-alueista, haasteista ja hyvistä käytännöistä. Haastatteluiden avulla oli selvitetty käytännön kokemuksia kirjanpitäjiltä ja hyviä toimintatapoja, jotka auttaisi nuoria kirjanpitäjiä konsernitilinpäätöksen laatimisessa.

2 Konzerni

2.1 Määritelmä

Konserni on kokonaisuus, jossa emoyhtiö omistaa ja hallitsee yhtä tai useampaa tytäryhtiötä. Määräysvalta syntyy yleensä, kun emoyhtiö omistaa yli puolet tytäryhtiön äänivallasta. Konsernin taloudelliset tiedot yhdistetään konsernitilinpäätökseen, jotta sen taloudellinen tilanne voidaan esittää yhtenä kokonaisuutena. Konserniin voi kuulua myös osakkuusyri-tyksiä, joissa emoyhtiöllä on vaikutusvaltaa, mutta ei täyttä määräysvaltaa. (Honkamäki & Reponen, 14.)

2.1.1 Emo- ja tytärkonserni

Konsernin emoyhtiö omistaa konserniin kuuluvat tytäryhtiöt joko kokonaan tai yhdessä mui-
den kanssa. Konsernilla ei voi olla kuin yksi emoyhtiö, mutta useita tytäryrityksiä voi olla, jotka emoyhtiö omistaa kokonaisuudessa tai yhdessä muiden kanssa, että emoyhtiöllä on määräysvaltaa tytäryhtiöissä.

Tytäryhtiö on yhtiö, jonka määräysvalta on kokonaan tai osittain toisella yrityksellä (emoyhtiöllä). Tytäryhtiön määräysvalta perustuu siihen, että emoyhtiö omistaa suoraan tai välillisesti yli 50 % tytäryhtiön äänivallasta. Nämä omistusosuudet antaa emoyhtiölle oikeuden vaikuttaa tytäryhtiön päätöksentekoon ja hallintoon.

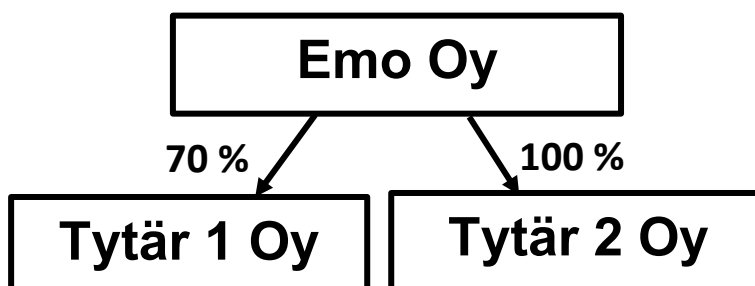
2.1.2 Määräysvalta

Määräysvalta perustuu yleensä omistukseen, mutta määräysvaltaa voidaan käyttää muu-
lakin tavoin. Kirjanpitolaissa (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku, 5 §.) todetaan, että kirjanpi-
tovelvollisella on määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, kun

- 1) Jos kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen äänimäärästä, joka perustuu jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, omistukseen, yhtiösopimukseen nii-
hin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen.
- 2) Kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen halli-
tuksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä ja tämä oikeus perustuu seikkoihin kun
1. kohdassa mainittu äänimäärä

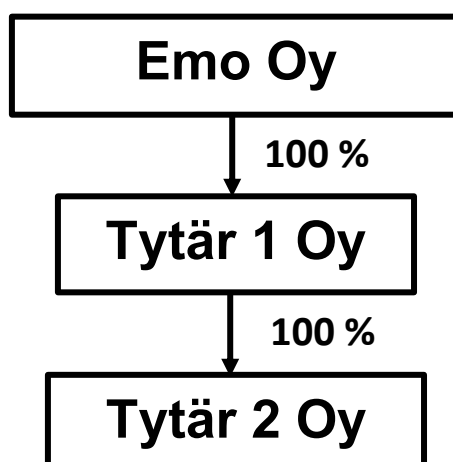
Määräysvaltaa voi muodostua eri tavalla. Määräysvaltaa ei välttämättä aina ole suoraa eli välitöntä. Se voi olla myös epäsuoraa eli välillinen. Välillisessä määräysvallassa emoyhtiö ei omista täysin suoraan tytäryhtiötä, vaan sen omistusosuus tulee muiden omistusten kautta. Eli emoyhtiöllä ei ole suoraa määräysvaltaa. On myös otettava huomioon, että

määräysvaltaa laskettaessa ei otetaan huomioon osakkeita, jotka kuuluvat itse yritykselle tai sen tytäryhtiölle. Ala puolella on kuvia erilaisista mahdollisista määräysvalloista.



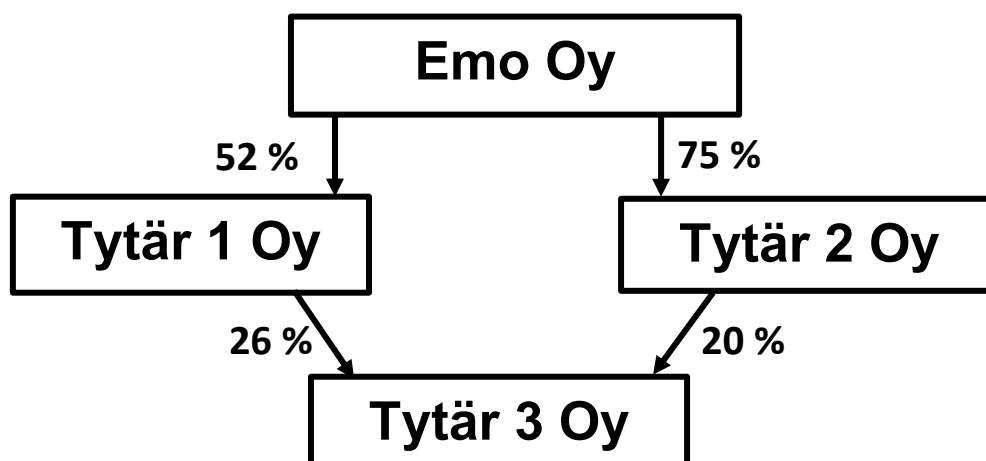
KUVIO 1. Välitön määräysvalta

Kuviossa 1 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta molemmissa tytäryhtiöissä. Molemmat yhtiöissä emolla on määräenemmistö



KUVIO 2. Välitön ja välillinen määräysvalta

Kuviossa 2 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta Tytär 1 Oy:ssä ja välillinen määräysvalta Tytär 2 Oy:ssä. Lisäksi Tytär 1 Oy on emoyhtiö Tytär 2 Oy:lle.



KUVIO 3. Välitön määräysvalta ja välillinen määräysvalta kolmannessa yhtiössä

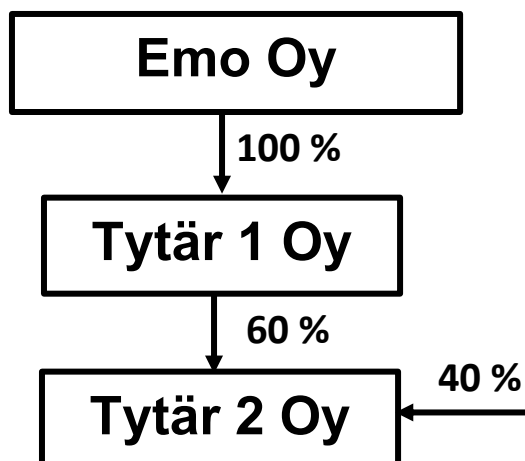
Kuviossa 3 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta molemmissa tytäryhtiöissä. Lisäksi Tytär 1 Oy ja Tytär 2 Oy kautta välillinen määräysvalta Tytär 3 Oy:ssä.

2.2 Vähemmistöosuus

Vähemmistöosuudella tarkoitetaan konserniin kuulumattomien tahojen omistusta tytäryhtiössä. Tämä osuus kattaa ulkopuolisten omistajien oikeudet tytäryhtiön tulokseen ja omaan pääomaan. Vähemmistöosuus syntyy, kun emoyrityksellä ei ole 100 % omistusta tytäryrityksessä, mutta se hallitsee sitä määräysvallan perusteella. Vähemmistöosuuden määrittämisessä huomioidaan seuraavat omistustyyppit:

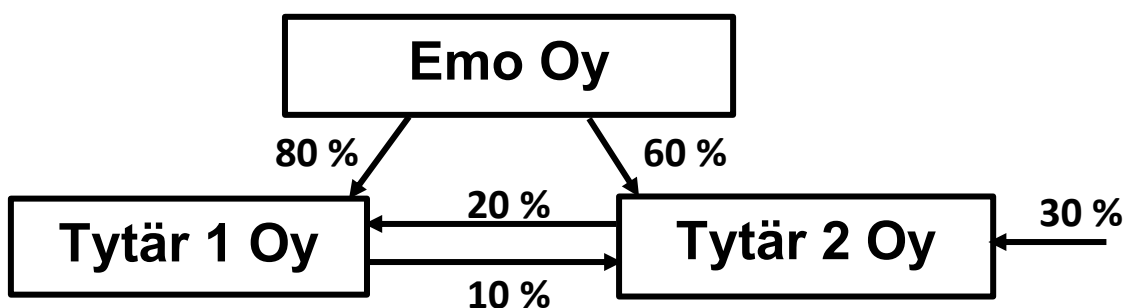
1. Välitön omistus: Kun emoyhtiö hallitsee tytäryhtiötä mutta ei omista sen koko osakekantaa, vähemmistöosuudeksi katsotaan ulkopuolisten omistama osuus
2. Välillinen omistus: Jos tytäryhtiö, jossa on vähemmistöomistusta, omistaa edelleen osuuden toisesta tytäryhtiöstä, syntyy vähemmistön välillinen omistus. Tämä ulottuu myös toisen tytäryhtiön tulokseen ja omaan pääomaan, mikä on huomioitava konserniluvuista erotettavana eränä
3. Kertaantuva omistus: Kertaantuva omistus syntyy ristiinomistuksen seurauksena. Esimerkiksi tytäryhtiö, jossa on vähemmistöosakkaita, saattaa omistaa emoyhtiön tai toisen tytäryhtiön osakkeita. Tämä voi monimutkaistaa vähemmistöosuuden laskemista ja raportointia.

Jos emoyrityksellä on välitön määräysvalta tytäryrityksestä, mutta se ei omista tytäryrityksen koko osakekantaa, sitä 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, 171–173, 199–200.)



KUVIO 4. Vähemmistöosuus

Kuviossa 4 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta Tytär 1 Oy:ssä. Tytär 1 Oy omistaa 60 % Tytär 2 Oy:stä, ja jäljelle jäävä 40 % omistusosuus kuuluu ulkopuolisille sijoittajille, joita kutsutaan vähemmistöosakkaiksi.



KUVIO 5. Välitön omistus ja ristiinomistus

Kuviossa 5 Emo Oy:llä on välitön määräysvalta 80 % Tytär 1 Oy:ssä ja 60 % Tytär 2 Oy:ssä. Lisäksi tytäryhtiöt omistavat osuuksia toisistaan, mikä muodostaa ristiinomituksen.

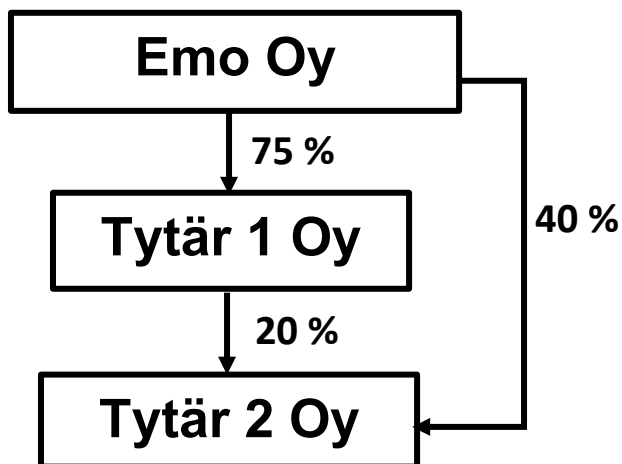
Molemmat tytäryhtykset yhdistellään kokonaisuudessaan konsernitilinpäätökseen,

- 1:n vähemmistöosuus on $(30 \% * 20 \%) / [1 - (20 \% * 10 \%)] = 6,12 \%$ ja
- 2:n vähemmistöosuus $30 \% / [1 - (20 \% * 10 \%)] = 30,61 \%$

2.3 Osakkuusyhtykset

Osakkuusyhtykset tarkoittaa yritystä, joka ei kuulu konserniin, mutta jossa emoyrityksellä on merkittävä vaikutusvalta, yksin tai yhdessä tytäryritysten kanssa. Yleensä yritys katsotaan osakkuusyhtykseksi, jos emoyrityksellä on 20–50 % omistus- ja äänivalta. Toisin kuin

konserniyrityksessä, osakkuusy yrityksessä emoyrityksellä ei ole määräysvaltaa, mutta sillä on silti merkittävä vaikutusvalta. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 8 §; Honkamäki & Reponen, 98.) Ala puolella on kuva näyttävä mahdollisen rakenteen, kun äänivaltaa yhtiöillä on alle 50 prosenttia.



KUVIO 6. Välitön ja ei määräysvaltuuksia

Kuviossa 6 Emo Oy:llä on välitön määräysvaltaa Tytär 1 Oy:lle. Emo Oy:llä ja Tytär 1 Oy:llä ei ole määräysvaltaa Tytär 2 Oy:lle

Osakkuusy yrityksellä voi olla merkittävä vaikutus konsernin talouteen, joten sen tilinpäätöstiedot sisällytetään konsernitiilinpäätökseen. Konserni muodostuu kuitenkin vain, jos osakkuusy yrityksen lisäksi on vähintään yksi tytäryritys. Pelkkä osakkuusyhteys ei riitä konsernin muodostamiseen. Osakkuusy yrityksen tiedot voidaan jättää pois konsernitiilinpäätöksestä, jos tämä ei haittaa oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 13 §.).

3 Konsernitilinpäätöksen sisältö

3.1 Tuloslaskelma

Konsernituloslaskelma on osa konsernitilinpäätöstä, jossa esitetään konsernin yritysten yhteinen tulos yhdistettynä. Sen tavoitteena on näyttää, miten konsernin tulos muodostuu tilikauden aikana yhdistämällä emoyhtiön ja sen tytäryhtiöiden tuotot ja kulut. Tässä yhteydessä konsernin sisäiset liiketapahtumat eliminoidaan, jotta konsernin taloudellinen tulos esitetään yhtenäisenä, aivan kuin konserni olisi yksi yritys. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 7 §.)

Konsernituloslaskelman laadinta perustuu kirjanpitolain ja -asetuksen sääntöihin sekä kirjanpitolautakunnan ohjeisiin. Laskelma laaditaan käyttäen lakisääteistä kaavaa, jossa esitetään eriteltynä esimerkiksi liikevaihto, liiketoiminnan muut tuotot, rahoituskulut ja -tuotot sekä satunnaiset erät. Näiden lisäksi siinä tuodaan esille muun muassa materiaalikulut, henkilöstökustannukset ja poistot.

3.2 Tase

Konsernitase kuvaa konsernin varat, velat ja oman pääoman tilinpäätöshetkellä. Se yhdistää emoyrityksen ja tytäryritysten taseet, eliminoiden keskinäiset saamiset ja velat sekä omistukset. Tase laaditaan kirjanpitoasetuksen mukaisella kaavalla, ja sitä voidaan tarvittaessa tarkentaa (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 7 §.)

3.3 Muut tilinpäätösasiakirjat

Konsernitilinpäätöksen muut asiakirjat tarjoavat lisätietoa konsernin taloudellisesta tilanteesta ja tuloksen muodostumisesta. Ne täydentävät tuloslaskelmaa ja tasetta yksityiskohdaisilla laskelmilla ja selvennyksillä, jotka auttavat ymmärtämään konsernin toimintaa kokonaisuutena.

3.3.1 Rahavirtalaskelma

Konsernin rahavirtalaskelma antaa selvityksen konsernin varojen hankinnasta ja käytöstä tilikauden aikana. Se jaetaan yleensä kolmeen osa-alueeseen: liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin. Rahavirtalaskelma auttaa ymmärtämään, miten konserni on rahoittanut toimintansa ja mihin varoja on käytetty (Kirjanpitolautakunta, 2007, 5.)

3.3.2 Oman pääoman muutoslaskelma

Oman pääoman muutoslaskelma esittää erittelyn oman pääoman erien muutoksista tilikauden aikana. Se sisältää esimerkiksi tilikauden tuloksen, jaoteltuna emoyrityksen omistajille ja vähemmistölle kuuluviin osuuksiin, sekä mahdolliset osingonjaot ja muut oman pääoman muutokset (Honkamäki & Reponen, 414.)

3.3.3 Liitetiedot

Liitetiedot täydentävät edellä mainittuja laskelmia antamalla tarkempia tietoja konsernin taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Ne sisältävät muun muassa selostuksia tilinpäätöksen laadintaperiaatteista, tytäryrityksiä koskevia tietoja, erittelyjä taseen ja tuloslaskelman eristä sekä tietoja vastuusitoumuksista ja muista taseen ulkopuolisista eristä (Kirjanpitolautakunta, 2017, 43; Revisium Oy.)

4 Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi

4.1 Tarkoitus

Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on näyttää konserniin kuuluvien yritysten yhteinen voitto tai tappio sekä taloudellinen asema ikään kuin kyseessä olisi yksi yritys. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 7 § 1 momentti). Sen laatimisessa korostetaan oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin kokonaisuudesta.

Konsernitilinpäätöksessä esitetään ne tapahtumat, jotka ovat tapahtuneet konsernin rajojen yli. Konserniyritysten väliseen liiketoimintaan perustuvat konsernin sisäiset erät sekä sisäinen omistus on eliminoitava.

4.2 Laatimisperiaatteet ja velvollisuudet

Konsernitilinpäätöksen laatiminen perustuu kirjanpitolain asettamiin vaatimuksiin, jotka määrittävät, milloin emoyrityksellä on velvollisuus laatia konsernitilinpäätös. Lisäksi yhdistelyperiaatteet ohjaavat konsernin taloudellisten tietojen yhdistämistä yhdeksi kokonaisuudeksi, jotta saadaan kattava ja yhtenäinen kuva konsernin taloudellisesta tilanteesta.

4.2.1 Laatimisvelvollisuus

Suomalaisen emoyrityksen on tehtävä konsernitilinpäätös, jos laki sitä vaatii. Kirjanpitolain mukaan konsernitilinpäätös tarvitaan, jos emoyritys on osakeyhtiö tai henkilöyhtiö, jonka taustalla on osakeyhtiö. Ammatin- tai liikkeenharjoittajat on vapautettu tästä velvollisuudesta, mutta muut liiketoimintaa harjoittavat emoyritykset joutuvat laatimaan konsernitilinpäätöksen.

Kirjanpitolaki sallii, että ns. pienkonsernit saavat jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta. Pienkonsernilla tarkoitetaan konsernia, jossa enintään yksi seuraavista rajoista ylittyy (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 4a§):

Taseen loppusumma	7 500 000 euroa
Liikevaihto	15 000 000 euroa
Henkilöstö keskimäärin	50 henkilöä

Nämä huojennukset vähentävät pienkonsernien hallinnollista taakkaa. Pienkonsernit voivat kuitenkin halutessaan laatia konsernitilinpäätöksen, vaikka laki ei sitä edellytä.

Jos tytäryhtiö toimii emoyhtiönä muille yrityksille, muodostuu alakonserni. Alakonsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, jos se täyttää pienkonsernin kriteerit tai jos emoyhtiön omistaa vähintään 90-prosenttisesti yritys, joka kuuluu Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvan valtion lainsäädännön piiriin. Tällöin muiden omistajien on annettava suostumus konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämiseen, ja alakonsernin emoyritys tytäryhtiöineen yhdistellään ETA-valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen. ETA-valtioilla tarkoitetaan Euroopan talousalueeseen kuuluvia valtioita. (Kirjanpitolautakunta 2017, 10.)

4.2.2 Yhdistelmävelvollisuus

Konsernitilinpäätöksessä emoyrityksen on yhdisteltävä tytäryritystensä taloudelliset tiedot yhdeksi tilinpäätökseksi. Tämä tarkoittaa, että emoyhtiön ja tytäryhtiöiden taloudelliset luvut esitetään yhtenä kokonaisuutena, ikään kuin kyseessä olisi yksi yritys. Yhdistelyn avulla saadaan selkeä kuva koko konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Yhdistelyssä eliminoidaan konsernin sisäiset liiketapahtumat, kuten keskinäiset omistukset, saamiset, velat ja sisäiset voitot. Näin varmistetaan, ettei konsernin sisäiset tapahtumat vääristä taloudellisia tunnuslukuja. Yhdistämiseen kuuluu myös ulkomaisten tytäryhtiöiden tietojen mukauttaminen emoyhtiön kirjanpitoikäntöihin sekä osakkuus- ja yhteisyritysten tietojen yhdistely omistusosuuden mukaisesti. (Kirjanpitolautakunta 2017, 14.)

4.3 Kirjanpito tilikauden aikana

Konserniyritysten kirjanpito hoidetaan tilikauden aikana kuten muidenkin yritysten. Tilinpäätöksen helpottamiseksi on kuitenkin suositeltavaa kirjata konserniyhtiöiden väliset ostot ja myynnit sekä saamiset ja velat omille tileilleen. Näin ne löytyvät helposti tilinpäätöstä laadittaessa. Lisäksi konserniyhtiöille voidaan perustaa omat kustannuspaikat kirjanpitoon, mikä mahdollistaa tuloslaskelmien tulostamisen kustannuspaikoittain. Tämä yksinkertaistaa eliminointien tekemistä tilinpäätösvaiheessa, erityisesti kun konserniyhtiöiden välillä laskutetaan eri kuluryhmiin kuuluvia kuluja, kuten vuokria, puhelinkuluja, hallintokuluja tai ostoja.

Kirjanpitolain mukaan suomalaisilla tytäryhtiöillä tulee olla sama tilikausi kuin emoyhtiöllä. Jos ulkomaisen tytäryhtiön tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen tai jälkeen emoyhtiön tilinpäätöspäivän, yhdistely konsernitilinpäätökseen voidaan tehdä ilman välitilinpäätöstä. Tällöin menettelystä on kuitenkin mainittava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Muissa tapauksissa tytäryhtiön on laadittava välitilinpäätös emoyhtiön tilikauden päättymispäivälle. Yleensä ostettavien tytäryhtiöiden tilikaudet muutetaan vastaamaan emoyhtiön tilikautta (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 5§.)

4.4 Eliminoinnit konsernin sisällä

Eliminoinnit konsernitilinpäätöksessä ovat keskeinen osa prosessia, jonka avulla poistetaan konsernin sisäiset liiketapahtumat ja omistukset. Tavoitteena on esittää konserni yhtenä kokonaisuutena ja varmistaa, ettei sisäiset liiketapahtumat vääristä konsernin taloudellista tulosta tai asemaa. Eliminoinnit koskevat omistuksia, tapahtumia sekä sisäisiä katteita, jotka on käsiteltävä erikseen tarkkuuden ja luotettavuuden takaamiseksi. (Revisium Oy.)

4.4.1 Omistusten eliminointi ja konserniliikearvo

Omistusten eliminoinnissa konsernitilinpäätöksessä poistetaan konsernin sisäiset omistusjärjestelyt, jotta konsernin oma pääoma ja tulos kuvaisivat ainoastaan ulkopuolisiin tahoihin liittyvää taloudellista toimintaa. Tämä toteutetaan hankintamenomenetelmällä, jonka tavoitteena on eliminoida konsernin emoyhtiön tytäryhtiöiden osakkeiden hankintamenot ja niiden vastineeksi saatu oma pääoma.

Eliminoinnin seurauksena syntyy mahdollisesti erotus hankintahinnan ja tytäryhtiön hankintahetken oman pääoman välillä. Tämä erotus jaetaan konserniaktiivaan (liikearvo) ja konsernipassiivaan (negatiivinen liikearvo):

- Konserniaktiiva: Syntyy, jos hankintameno ylittää hankintahetken oman pääoman määrän. Tämä merkitään taseeseen aineettomana hyödykkeenä ja poistetaan suunnitelman mukaan.
- Konsernipassiiva: Syntyy, jos hankintameno on pienempi kuin hankintahetken oma pääoma. Tämä kirjataan tulokseksi hankintahetkellä. (Revisium Oy)

Tytäryhtiöiden hankintahetken jälkeen kertyneet tulokset lisätään konsernin omaan pääomaan. Omistusten eliminointi koskee myös tilanteita, joissa tytäryhtiö hankitaan vaiheittain. Jokainen hankinta käsitellään erikseen, ja jokaiselle muodostetaan oma hankintamenolaskelma.

4.4.2 Tapahtumien eliminointi

Konsernitilinpäätöksessä konserniyritysten väliset tapahtumat eliminoidaan, jotta tuloslaskelma ja tase kuvastavat ainoastaan konsernin ja ulkopuolisten tahojen välisiä tapahtumia. Eliminoitavia sisäisiä tapahtumia ovat muun muassa:

- Sisäiset tuotot ja kulut: Esimerkiksi konserniyritysten väliset myynnit, ostot, vuokrat ja palvelut.

- Sisäiset saamiset ja velat: Konserniyritysten väliset lainat, ostovelat ja myyntisaamiset.
- Sisäinen voitonjako: Konserniyritysten keskinäiset osingot eliminoidaan konsernin tuloslaskelmasta ja taseesta.

Eliminointi varmistaa, ettei konsernin sisäiset liiketapahtumat vääristä konsernin tuloksen ja taloudellisen aseman esittämistä. Erityistä huomiota tulee kiinnittää ajalliseen täsmäytykseen, jotta konserniyritysten väliset liiketapahtumat vastaavat toisiaan summien ja aikataulukujen osalta.

4.4.3 Sisäisten katteiden eliminointi

Sisäisten katteiden eliminoinnissa poistetaan konserniyritysten välisistä liiketoimista syntynyt kate, joka sisältyy esimerkiksi vaihto-omaisuuteen tai pysyviin vastaaviin. Näin estetään sisäisten transaktioiden aiheuttama voiton tai tappion kaksinkertainen laskeminen konsernin tuloslaskelmassa

- Vaihto-omaisuus: Sisäiset varastokatteet eliminoidaan taseen vaihto-omaisuudesta ja tuloslaskelmasta vastaavilta riveiltä. Alkuvarastoon sisältyvät katteet vähennetään edellisten tilikausien tuloksesta, ja tilikauden aikana syntyneet katteet eliminoidaan tilikauden tuloksesta.
- Pysyvät vastaavat: Esimerkiksi konserniyritysten välisissä kiinteistökaupoissa syntyvä kate eliminoidaan konsernin taseen ja tuloslaskelman pysyvien vastaavien sekä tuloslaskelman eristä.

Eliminointi voi vaikuttaa myös laskennallisiin veroihin, jotka kirjataan konsernitilinpäätökseen katteiden eliminoinnin perusteella. Katteiden eliminointi suoritetaan riippumatta konsernin omistusosuuksista tytäryhtiössä, sillä ne vaikuttavat koko konsernin tuloksen ja taloudellisen aseman oikeellisuuteen. (Honkamäki & Reponen, 14.)

4.5 Täsmäytyslaskenta ja vähemmistöosuudet

Konsernitilinpäätöksen laadinnassa täsmäytyslaskenta varmistaa lukujen oikeellisuuden ja jatkuvuuden, erityisesti sisäisten erien, oman pääoman ja tuloksen osalta. Vähemmistöosuudet erotetaan konsernin tuloksesta ja omasta pääomasta, jotta ne jakautuvat oikein emoyhtiön ja vähemmistön kesken.

4.5.1 Täsmäytyslaskenta

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa luvut tulee täsmäyttää säännöllisesti, jotta varmistetaan niiden oikeellisuus. Keskeisiä täsmäytyksiä ovat sisäisten erien täsmäytys, oman pääoman jatkuvuus, konsernilikearvon jatkuvuus, poistot, tuloksen johtaminen sekä vähemmistö- ja osakkuusyhtiöosuuksien täsmäytykset.

Tärkeimpiä täsmäytyslaskelmia ovat tilikauden tuloksen ja taseen oman pääoman täsmäytys. Oman pääoman osalta täsmäytys voidaan tehdä vain voittovarojen muutoksista, jos muissa erissä ei ole tapahtunut muutoksia. Jos tilikauden aikana on ollut rakenteellisia muutoksia, kuten rahoitusjärjestelyjä, täsmäytys tulee ulottaa kaikkiin oman pääoman eriin. Täsmäytys varmistaa oman pääoman jatkuvuuden ja tilikauden aikaiset muutokset, kuten muuntoerot ja tuloksen. (Honkamäki & Reponen, 114.)

Tilikauden tuloksen täsmäytyksessä otetaan huomioon erillisyhtiöiden tulokset ja konsernissa kirjatut eliminoinnit. Tämä auttaa varmistamaan, että konsernitulos on laskettu oikein eikä yhdistelyssä tai eliminoinneissa ole virheitä. (Honkamäki & Reponen, 114.)

Jos käytetään taulukkolaskentaohjelmaa, kaavavirheiden riski kasvaa. Siksi summakaavat on täsmäytettävä sekä rivi- että sarakekohtaisesti mahdollisten virheiden havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

Täsmäytykset ovat jatkuva prosessi, joka varmistaa konsernitilinpäätöksen oikeellisuuden ja tukee laadukkaan lopputuloksen saavuttamista. (Suomen Taloushallintoliitto ry.)

4.5.2 Vähemmistöosuuden erottaminen

Vähemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin tuloksen ja oman pääoman määrään.

Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin tulokseen ja omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken.

Osakelajeihin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen, mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta merkittävää on osakkeiden erilainen oikeus tulokseen ja omaan pääomaan. Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esimerkiksi oikeutettuja tietyn suuruiseen vähimmäisosinkoon. Tällöin tytäryhteisön omasta pääomasta erotetaan vähemmistön osinko oikeuden mukainen osuus. Vähemmistöosakkeilla voi myös olla yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tytäryhteisöä purettaessa erilainen oikeus sen varoihin kuin konserniyhteisöjen

omistamilla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta pääomasta lasketaan tällöin varojen jakoa koskevan yhtiöjärjestyksen mukaan. (Kirjanpitolautakunta 2017, 24.)

4.6 Varojen jakaminen konsernissa

Varojen jakaminen konsernissa tarkoittaa yhtiön oman pääoman ja tuloksen jakamista emoyhtiön ja muiden osakkeenomistajien kesken. Tämä voi tapahtua useilla tavoilla, kuten osingonjakona, pääoman palautuksena, omien osakkeiden hankintana tai yhtiön purkamisen yhteydessä. Varojen jakaminen konsernissa tulee suunnitella ja toteuttaa siten, ettei se vaaranna konsernin taloudellista asemaa tai maksukykyä. (Bowa Legal Oy)

Oikein toteutettu varojen jakaminen konsernissa varmistaa, että konsernin taloudellinen asema ja tulos esitetään läpinäkyvästi ja että ulkopuoliset tahot saavat oikean ja riittävän kuvan konsernin toiminnasta. Tämä on erityisen tärkeää osingonjaon ja vähemmistöosuu-den hallinnan yhteydessä.

4.7 Konsernitilinpäätöksen kirjanpitoaineisto

Kirjanpitolain määräykset koskevat myös konsernitilinpäätöksen laatimista, joten niiden noudattamiseen on kiinnitettävä huomiota erityisesti, jos käytetään taulukkolaskentaohjelmaa. (Honkamäki & Reponen, 110.)

Konsernitilinpäätöksessä tehdyt yhdistelyt ja eliminoinnit tulee dokumentoida laskelmina, joita kutsutaan yhdistelylaskelmiksi. Ne toimivat tositteina ja varmentavat konsernitilinpäätöksen oikeellisuuden esimerkiksi tilintarkastuksessa. Yhdistelylaskelmia ei kuitenkaan sisällytetä julkiseen tilinpäätökseen. (Kirjanpitolautakunta 2017, 7, 45.)

Konsernitilinpäätöksen asiakirjojen ja niiden liittyvien aineistojen on oltava selkeitä ja yhte-näisiä. Jokaisesta yhdistelystä ja eliminoinnista tulee laatia tosite, ja kirjausten täytyy muodostaa selkeä kirjausketju (audit trail). Suositeltavaa on numeroida konsernitositteet omaksi tositesarjaksi. (Kirjanpitolautakunta 2021, 16, 35; Honkamäki & Reponen, 110.)

Konsernitilinpäätöksen aineistojen säilytysaika on sama kuin yksittäisen kirjanpitovelvollisen. Konsernituloslaskelma, konsernitase, liitetiedot, rahoituslaskelma ja yhdistelylaskelmat on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvä kirjanpitoaineisto, kuten konsernitositteet, on säilytettävä vähintään 6 vuotta. (Kirjanpilolaki 1336/1997, 2 luku 10 §, 6 luku 19 §.)

4.8 Tekniset järjestelmät ja laatimistapa

Nykyisiin konsernitilinpäätöksiin laatimiseen hyödynnetään monipuolisia järjestelmiä. Näiden järjestelmien avulla voidaan automatisoida monia yhdistelyyn liittyviä tehtäviä, kuten sisäisten erien eliminointia ja valuuttamuunnoksia. Tämä vähentää manuaalisen työn määrää ja minimoi inhimillisten virheiden riskin. Järjestelmän valintaan vaikuttavat erityisesti konsernin koko, rakenne ja tarvittavat liitetiedot. Erillisen järjestelmän käyttö on suositeltavaa, jos konsernirakenne on monimutkainen, mukana on ulkomaisia tytäryhtiöitä tai konsernin sisäisiä tapahtumia on runsaasti.

Pienten konsernien, joilla on yksinkertainen rakenne ja vähän sisäisiä liiketapahtumia, on mahdollista laatia konsernitilinpäätös taulukkolaskentaohjelmalla. Tällöin erillisyhtiöiden luvut syötetään yhdistelylaskelmiin tarkkuudella, joka mahdollistaa tarvittavien liitetietojen ja rahoituslaskelman laatimisen. On tärkeää, että yhdistelylaskelmat laaditaan siten, että erillisyhtiöiden luvut, eliminoinnit ja summasarakkeet ovat selkeästi erotettavissa, jotta audit trail -periaate säilyy

Erillisyhtiöiden kirjanpidossa edellisten tilikausien saldot siirtyvät automaattisesti seuraavan tilikauden alkusaldoksi, mikä vähentää manuaalista työtä ja virheiden mahdollisuutta. Konsernitilinpäätöksessä ei kuitenkaan ole vastaavaa automaatiota, joten se laaditaan joka kerta uudelleen yhdistämällä erillisyhtiöiden tilinpäätökset ja eliminoimalla sisäiset tapahtumat. Jotta konsernin oman pääoman jatkuvuus säilyisi, eliminointien vaikutukset, jotka ovat vaikuttaneet aiempien tilikausien voittovaroihin, kirjataan edellisten tilikausien voittovaroihin.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytettävän järjestelmän valinta tulisi perustua konsernin erityistarpeisiin. On tärkeää arvioida, tarvitaanko järjestelmää ainoastaan vuosittaiseen tilinpäätökseen vai myös esimerkiksi kuukausittaiseen tulosraportointiin johdon tarpeisiin. Tämä vaikuttaa siihen, millainen järjestelmä parhaiten palvelee konsernin raportointivaatimuksia. (Suomen Taloushallintoliitto ry.)

Järjestelmän valinnassa on tärkeää arvioida konsernin tarpeet. On huomioitava, käytetäänkö järjestelmää vain vuosittaiseen konsernitilinpäätökseen vai myös esimerkiksi kuukausittaiseen raportointiin. Hyvin valittu järjestelmä mahdollistaa tehokkaan tiedonkeruun ja nopeuttaa konsernitilinpäätöksen laatimista. (Honkamäki & Reponen. 10.)

5 Haastattelun analysointi

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelmana oli selvittää, millaisia hyviä käytäntöjä konsernitiilin päätöksen laatimisessa on kirjanpitäjien näkökulmasta. Tavoitteena oli ymmärtää, miten kirjanpitäjät käytännössä lähestyvät konsernitiilin päätöksen laatimista ja mitkä tekijät edistävät prosessin onnistumista.

Tutkimusjoukko oli muodostunut neljästä kirjanpitäjästä. Haastateltavien koulutustaustat vaihtelivat taloushallinnon ammattitutkinnoista korkeakoulututkintoihin, ja yksi haastateltavista oli lisäksi suorittanut KLT-tutkinnon, joka korostaa hänen erityisosaamistaan taloushallinnon ja kirjanpidon asiantuntijana. Kaikilla haastateltavilla oli pitkä kokemus kirjanpidosta ja erityisesti konsernitiilin päätöksistä. Heidän kokemuksensa ja näkemyksensä tarjoavat kattavan kuvan konsernitiilin päätösprosessin keskeisistä osa-alueista.

Haastateltavien työnimikkeet vaihtelivat Financial Controllerista pääkirjanpitäjään, ja heidän työkokemuksensa konsernitiilin päätöksistä ja taloushallinnosta oli 15–35 vuoden välillä. Konsernikirjanpitäjinä heidän kokemuksensa vaihteli 10–30 vuoden välillä.

Kaikki haastateltavat olivat työskennelleet konsernikirjanpitäjinä ulkoisen palveluntuottajan roolissa, kuten tilitoimistojen alaisuudessa. Heidän omakohtaiset kokemuksensa perustuvat työskentelyyn useiden tilitoimistojen ja erilaisten asiakkuuksien kanssa, mikä antoi heille monipuolisen näkökulman konsernitiilin päätösprosessiin. Kukaan haastateltavista ei ollut toiminut konsernin sisäisissä tehtävissä, vaan kaikki kokemukset liittyivät ulkoistettuihin palveluihin.

5.1 Konsernitiilin päätökseen valmistautuminen

Ensimmäinen aiheen haastattelussa selvitettiin valmistautumista konsernitiilin päätökseen. Tulokset haastateltavista kirjanpitäjistä olivat aika yhtenäisiä ja erot olivat lähinnä haastateltavien kokemukset.

Tulokseen tuli ilmi, että kaikki haastateltavat korostivat sisäisten erien täsmäytyksen merkitystä tilikauden aikana. Tämä työ tehdään yleensä kuukausittain tai kvartaaleittain, jotta virheet voidaan havaita ja korjata ajoissa. Lisäksi hankintamenolaskelmien tekeminen ja konsernin rakenteen tunteminen nousivat esiin tärkeinä valmistelutöinä.

Tekniset järjestelmät ovat keskeisiä työkaluja konsernitiilin päätöksessä. Ne mahdollistavat automaation, vähentävät manuaalisen työn tarvetta ja vähentävät virheriskiä.

Johdon linjaukset, kuten arvostusperiaatteet ja aikataulut, ohjaavat konsernitilinpäätöksen valmistelua. Hyvä kommunikaatio ja selkeät ohjeet ovat keskeisiä sujuvan prosessin kannalta.

5.2 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Toisessa aiheessa teemana oli konsernitilinpäätöksen laatiminen. Eli selvitettiin tässä osiossa kirjanpitäjien hyvistä käytänteistä. Tulokset tähän osioon olivat aika samanlaisia, kuin edellä olevassa osiossa. Kuten ensimmäisessä osiossa tuli mainetta ero tuloksissa on haastateltavien omakohtaiset kokemukset.

Hyvällä valmistautumisella on suuri merkitys konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Jos konsernitilinpäätökseen valmistautuminen on tehty huolellisesti ja ennakoivasti, laatimisprosessi sujuu nopeammin ja ongelmattomammin. Tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpitäjä tuntee konsernin rakenteen, sisäiset erät ja erityisesti mahdolliset haasteet ennen varsinaista laatimistyötä. Haastateltavilla on tullut korostuksia, että hyvä valmistautuminen vähentää keskeytyksiä ja viivästyksiä, jotka voivat syntyä, jos konsernitilinpäätöksen laadinnan aikana aletaan selvittää puuttuvia aineistoja tai sisäisiä eriä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa sisäisten erien eliminointi on keskeinen tehtävä, ja tämän osalta haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että erien täsmäytys on suositeltavaa tehdä vähintään kuukausittain tai kvartaaleittain. Jos konsernin kirjanpito on kunnossa ja konsernierät täsmäytetty, laatimisvaiheessa ei pitäisi ilmetä merkittäviä ongelmia. Tämä säännöllinen täsmäytys varmistaa, että mahdolliset virheet havaitaan ajoissa ja voidaan korjata ennen tilinpäätöksen laatimista.

Hyvä dokumentointi ja teknisten järjestelmien hyödyntäminen olivat myös tärkeitä teemoja haastatteluissa. Haastateltavien näkemys oli, että järjestelmät auttavat erityisesti sisäisten erien eliminoinnissa ja automaattisten laskelmien tekemisessä. Järjestelmien käyttö vähentää manuaalista työtä, virheiden riskiä ja tekee konsernitilinpäätöksen laatimisesta nopeampaa ja tarkempaa.

Vähemmistöosuuden ja osakkuusyriyten käsittely nousi esille haastatteluiden aikana. Haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että näiden käsittely vaatii tarkkuutta ja huolellisuutta, erityisesti silloin, kun kyseessä on monimutkaisempia konsernirakenteita, joissa vähemmistöosuus voi olla välillinen tai kertaantuva. Tällöin kirjanpitäjän tulee olla tarkka, että osakkuusyriykset ja vähemmistöosuudet yhdistellään ja käsitellään oikein konsernitilinpäätöksessä.

Haastateltavat ovat korostaneet, että konsernitilinpäätöksen laatimisessa on eroja konsernien koon ja rakenteen mukaan. Pienemmissä konserneissa prosessi on usein suoraviivaisempaa, mutta suurissa ja monimutkaisemmissa konserneissa, joissa on esimerkiksi useita alakonserneja, vähemmistöosuuksia tai osakkuusyrityksiä, työ on monivaiheisempaa ja vaatii enemmän aikaa. Tällöin myös yhteistyö konsernijohton ja tilintarkastajan kanssa on tärkeää erityisesti, jos kyseessä on tulkintatilanteita tai erikoisratkaisuja.

5.3 Haasteet ja vinkit

Ennakointi ja suunnitelmallisuus ovat keskeisiä tekijöitä konsernitilinpäätöksen onnistumiselle. Haastateltavat korostivat, että aloittavan kirjanpitäjän tulee kiinnittää erityistä huomiota sisäisiin eriin, dokumentointiin ja järjestelmien käyttöön.

6 Pohdinta ja johtopäätökset

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviä käytäntöjä kokeneiden kirjanpitäjien näkökulmasta. Tutkimus keskittyi kirjanpitäjien oma-kohtaisiin kokemuksiin huomioiden lainsäädännön ja ohjeistukset, jotka ohjaavat konsernitilinpäätöksen laadintaa. Tulokset osoittavat, että konsernitilinpäätöksen onnistuminen edellyttää erityisesti hyvää valmistautumista, ennakointia, täsmäytyksiä sekä yhteistyötä konsernijohdon kanssa.

Hyvin suunniteltu valmistautuminen vähentää virheitä ja tehostaa prosessia merkittävästi. Keskeisiä ennakoivia toimia ovat sisäisten erien selvitys ja täsmäytys tilikauden aikana, konsernirakenteen ja kirjauskäytäntöjen tarkistaminen sekä tilinpäätöspalaverit. Tutkimus korostaa, että huolellisesti toteutettu valmistautuminen auttaa välttämään keskeytyksiä ja viivästyksiä, joita puutteelliset aineistot tai epäselvät sisäiset erät voivat aiheuttaa.

Modernit taloushallinnon järjestelmät ovat keskeisiä konsernitilinpäätöksen laadinnan sujuvoittamisessa. Ne vähentävät manuaalisen työn tarvetta, parantavat tiedon tarkkuutta ja nopeuttavat prosessia. Yritysten tulisi investoida teknologisiin ratkaisuihin, jotka tukevat automaatiota ja mahdollistavat sisäisten erien tehokkaan eliminoinnin. Suuret konsernit hyötyvät erityisesti kehittyneistä järjestelmistä, kun taas pienissä konserneissa taulukkolaskentaohjelmat voivat olla riittäviä.

Selkeä dokumentointi ja standardoidut käytännöt helpottavat konsernitilinpäätöksen laatimista ja varmistavat laadun. Haastattelut osoittivat, että prosessien yhtenäistäminen ja ohjeistusten selkeyttäminen tukevat paitsi työskentelyn tehokkuutta, myös uusien työntekijöiden perehdytystä. Standardoidut käytännöt vähentävät virheriskiä ja tukevat konsernitilinpäätöksen luotettavuutta.

Kirjanpitäjien osaamisen jatkuva kehittäminen on olennaista erityisesti konsernitilinpäätöksen vaativissa kohdissa, kuten sisäisten erien eliminoinnissa ja laskennallisten verojen käsittelyssä. Alan koulutusohjelmia tulisi päivittää vastaamaan paremmin käytännön tarpeita, ja yritysten tulisi panostaa henkilöstön täydennyskoulutukseen.

Vaikka tutkimus keskittyi FAS-käytäntöihin, tulokset viittaavat siihen, että myös kansainvälisten standardien (kuten IFRS) tuntemus olisi tärkeää erityisesti suurille ja kansainvälisesti toimiville konserneille. Tämä voisi tarjota uusia mahdollisuuksia alan osaamisen kehittämiseen ja kilpailukyvyyn parantamiseen.

Tehokas yhteistyö konsernijohdon ja tilintarkastajien kanssa korostuu erityisesti suurissa ja monimutkaisissa konserneissa. Hyvä viestintä ja selkeä työnjako auttavat ratkaisemaan mahdolliset tulkintatilanteet ja varmistavat laadukkaan lopputuloksen.

Johtopäätösten perusteella voidaan todeta, että konsernitilinpäätöksen laatu ja tehokkuus riippuvat merkittävästi kirjanpitäjien osaamisesta, prosessien suunnitelmallisuudesta ja teknologian hyödyntämisestä. Näiden osa-alueiden kehittäminen tukee konsernitilinpäätöksen laadintaprosessia ja tarjoaa konkreettisia etuja alan toimijoille.

Lähteet

Bowa Legal Oy. Osakeyhtiön varojenjakoa: Miten varoja voidaan jakaa. Saatavissa <https://www.bowa.fi/osakeyhtion-varojenjako>

Honkamäki, T. & Reponen, M. 2022. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 5. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Kirjanpitolaki 1336/1997. Viitattu 30.11.2024. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>.

Kirjanpitolautakunta 2007. Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta. Saatavissa <https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/RAHLASK2007.doc>

Kirjanpitolautakunta 2017. Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Saatavissa https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/konserniyleisohje_pv.pdf

Kirjanpitolautakunta 2021. Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista. Saatavissa [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)

Revisium Oy. 2019. Konsernitilinpäätös kiinteistöalalla. Ei saatavissa julkisesti.

Suomen Taloushallintoliitto ry. 2021. Konsernitilinpäätöksen laadukas toteuttaminen. Viitattu 2.12.2024. Saatavissa <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/konsernitilinpäätöksen-laadukas-toteuttaminen>

Tomperi, S. 2021. Kehittyvä kirjanpitolaito. 18. uudistettu painos. Helsinki: Edita.

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

Haastateltavan esittely

1. Voitko kertoa hieman itsestäsi?
2. Mikä on koulutuksesi ja tämänhetkinen tehtävänimikkeesi?
3. Kuinka kauan olet työskennellyt kirjanpitäjänä ja konsernikirjanpitäjänä?
4. Kuinka monen konsernin taloushallinnossa olet ollut mukana?
5. Onko sinulla ollut asiakkaina konserneja, joissa on yleisen edun kannalta merkittäviä yhtiöitä, kuten pörssiyrityksiä?
6. Oletko työskennellyt konsernikirjanpitäjänä myös konsernin sisällä, vai vain ulkoistettuna palveluntuottajana?

Konsernitilinpäätöksen valmistautuminen

1. Millaisia töitä konsernitilinpäätöksen valmistelussa voidaan tehdä jo tilikauden aikana?
2. Millaisia käytäntöjä sinulla on konsernitilinpäätöksen valmisteluun liittyen?
3. Mitä erityistä huomioit esimerkiksi konsernin rakenteessa, sisäisissä liiketoimissa tai vähemmistöosuuksien käsittelyssä?
4. Miten jakaisit valmisteluun liittyviä tehtäviä koko tilikauden ajalle?
5. Mikä merkitys teknisillä järjestelmillä on valmistelussa, ja mitä järjestelmiä pidät hyödyllisinä?
6. Miten yhteistyö konsernijohton kanssa vaikuttaa valmistautumiseen? Kuka yleensä toimii yhteyshenkilönä konsernista?
7. Eroaako valmistautuminen eri konserniasiakkaissa? Jos eroaa, niin miten?

Konsernitilinpäätöksen laatiminen

1. Miten hyvä valmistautuminen helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista?
2. Mitä käytäntöjä käytät itse konsernitilinpäätöksen laatimiseen?
3. Kuinka toteutat seuraavat vaiheet:
 - o Täsmäytyslaskelmat
 - o Sisäisten erien eliminoinnit ja yhdistelylaskelmat
 - o Vähemmistöosuuden ja osakkuusyritysten käsittely
 - o Dokumentointi?
4. Miten jakaisit laatimiseen liittyvät tehtävät tilikauden ajalle?
5. Mitä hyötyjä tai haasteita tekniset järjestelmät tuovat laatimisvaiheessa?
6. Eroaako laatiminen eri konserniasiakkaiden välillä? Jos kyllä, miten?
7. Mitkä ovat tärkeimmät asiat, jotka aloittavan kirjanpitäjän tulisi tietää konsernitilinpäätöksen valmistelusta ja laatimisesta?
8. Onko jotain muuta, mitä haluaisit tuoda esiin valmistautumisesta tai laatimisesta?