



LAUREA

Venäläinen tytäryritys suomalaisessa konsernitilinpäätyksessä - Case Inlook Oy



Romanova, Julia

2009 Leppävaara

Laurea-ammattikorkeakoulu
Laurea Leppävaara

Venäläinen tytäryritys suomalaisessa konsernitilinpäätöksessä - Case Inlook Oy

Julia Romanova
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Malliskuu, 2009

Julia Romanova

Venäläinen tytäryritys suomalaisessa konsernitilinpäätöksessä - Case Inlook Oy

Vuosi 2009 Sivumäärä 97

Työn keskeisin käsite on konsernin tilinpäätöstietojen yhdisteleminen ja tilinpäätöskäytäntö. Tilinpäätöskäytäntö voidaan ajatella taloudellisen kommunikoinnin välineenä - taloudellisenä kielenä. Kielen tehtävänä on kiteyttää informaatio tai ajatukset merkkeihin, jotka ymmärretään tietyssä kirjanpitoympäristössä samalla tavalla. Ongelmana on se, että taloudellinen kieli sisältää paljon kulttuurille ominaisia asioita, mikä tekee jokaisesta eri kirjanpitoympäristön taloudellisesta kielestä hieman erilaisen.

Opinnäytetyössä keskitytään ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätöstietojen yhdistämiseen sekä suomalaiseen ja venäläiseen tilinpäätöskäytäntöön tarkastelemalla niiden keskinäisiä eroavaisuuksia ja eroavaisuuksien mahdollisia syitä. Osatavoite oli selvittää case-esimerkin avulla, miten suomalainen yritys käytännössä yhdistää venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen omaan konsernitilinpäätökseen. Yleisesti Suomen ja Venäjän tilinpäätöskäytännön merkittävänä erona voidaan pitää kirjoitetun lain yksityiskohtaisuutta. Suomen kirjanpitolainsäädännön ytimenä on hyvä kirjanpito tapa, joka ohjaa niin teoreettisissa kuin käytännöllisissä tilinpäätösraportoinnin kysymyksissä. Venäläinen kirjanpitolainsäädäntö on hyvin tarkka ja yksityiskohtainen yrityksen kirjanpidosta.

Työn ensisijaisena lähdemateriaalina toimivat virallislähteet, kuten lait, asetukset ja yleisohjeet sekä kommentaaritekstit. Yhtenä tämän työn kannalta merkittävänä lähteenä voidaan pitää henkilölähteenä käytettyä kohdeyrityksen asiantuntijaa, jolla on monen vuoden kokemus konsernin tilinpäätösten yhdistelemisestä ja venäläisestä yritysmaailmasta.

Asiasanat konsernitilinpäätös, tytäryritys, tilinpäätöskäyttö, konserni, IFRS-standardi, Venäjä

Julia Romanova

Russian Subsidiary in the Financial Statements of a Finnish Business Concern - Case Inlook Lc

Year	2009	Pages	97
------	------	-------	----

The most essential concept of this study is the combining of financial statements and the used practices. Financial statement practices can be thought of as a tool for financial communication - the language of finance. The language function is to transform the information and thoughts into symbols, which are understood in a specific accounting environment in the same way. The problem is that financial language contains culture-specific issues, which make each accounting environment's financial language slightly different.

This thesis focuses on combining financial statements of foreign subsidiaries and Finnish and Russian financial statement practices at the end of the accounting period by assessing their differences and the reasons for them. An objective was also to study, using a case example, how a Finnish company in practice combines the financial statements of a Russian subsidiary into its own concern's financial statements. In general, the significant difference between financial statement practices at the end of an accounting period can be considered to be the level of detail of written legislation. The core of Finnish accounting legislation is good accounting practice, which provides guidance in both theoretical and practical questions regarding financial statement reporting when closing the books. Russian accounting legislation is highly meticulous and detailed regarding company accounting.

The primary sources of the study are official sources such as laws, regulations, general instructions, and commentaries. One of the significant sources of this study can be considered to be the company expert used as a source in the subject company. She has several years of experience of combining the financial statements of a business concern at the end of an accounting period and of the Russian business world.

Key words business concern, subsidiary, financial statement practices, concern, IFRS-standard, Russian

Sisällys

1	Johdanto.....	7
1.1	Työn ongelma ja rajaukset	8
1.2	Työn tavoite ja rakenne	9
1.3	Toteutus ja menetelmät	10
2	Konserni.....	11
2.1	Konsernintilinpäätös.....	12
2.2	Oikea ja riittävä kuva (true and fair view)	13
2.3	Yleiset tilinpäätösperiaatteet.....	13
2.4	Konsernintilinpäätöksen laajuus	14
2.5	Tilinpäätösinformaatio ja harmonisointi	15
2.6	Tilinpäätösinformaatio ja lainsäädäntö	17
2.7	Tilinpäätösinformaation lukeminen.....	17
2.8	Tilinpäätösinformaation käyttäjät	19
2.9	Konsernintilinpäätöksen liitetiedot.....	22
2.10	Laatimista koskevat tiedot	22
2.11	Tytäryrityksiä koskevat liitetiedot	23
2.12	Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi	24
2.12.1	Hankintamenomenetelmä	24
2.12.2	Yhdistelmämenetelmä (pooling-menetelmä)	24
2.13	Ulkomaisten tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen	25
2.13.1	Tilinpäätösosien muuntaminen	25
2.13.2	Muuntoero	26
2.13.3	Kurssiero sisäisen voitonjaon ja muiden sisäisten liiketapahtumien eliminoinnissa.....	27
2.13.4	Keskikurssiero.....	27
2.13.5	Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman suojaus	27
3	Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö.....	28
3.1	IASB - hallitus standardien taustalla	28
3.2	Konsernintilinpäätöksen yhdistelyä koskevat standardit ja terminologia	29
3.3	Konsernisuhteen määrittely määräysvallan avulla tytäryrityksessä.....	30
3.4	Poikkeuksia tytäryrityksen yhdistelystä konsernintilinpäätökseen	31
3.5	Laatimisperiaatteet.....	32
3.5.1	Sisäisten erien eliminointi	33
3.5.2	Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	36
3.5.3	Tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittely emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.....	36
4	Tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksia.....	37

	4.1	Venäläisen kirjanpidon ominaispiirteet	38
5		Kirjanpidosta Venäjällä	39
	5.1	Kirjanpidon määritelmä ja keskeiset tehtävät.....	40
	5.2	Kirjanpitovelvollisuus.....	41
	5.3	Kirjanpidon yleiset periaatteet	41
	5.4	Kirjanpidon järjestäminen ja kirjanpitoaineisto.....	43
	5.5	Yhtenäistilipuitteisto	44
	5.6	Erot IAS - standardiin	47
	5.7	Erot suomalaiseen kirjanpitokäytäntöön ja tilinpäätöksen	47
6		IFRS-standardit Venäjällä.....	51
	6.1	Siirtymisen tarkoitus.....	51
	6.2	Yritykset siirtyvät IFRS-kirjanpitoon	52
	6.3	Kirjanpito on ollut vain verottajan varten.....	52
7		Venäläisen tytäryrityksen yhdistäminen konsernitilinpäätöksen	53
	7.1	Konsernien verokohtelu	54
	7.2	Venäläinen tytäryhtiö	54
	7.3	Tilinpäätös.....	55
	7.4	Eriyispiirteet tilinpäätöksen laadinnassa	56
	7.4.1	Omakustannusarvo	56
	7.4.2	Vähennyskelvottomat kulut	56
	7.4.3	Poistomenettely	56
	7.4.4	Rahastokirjaukset	57
	7.5	Tuloslaskelma	59
	7.6	Tuloslaskelman laatimisen ongelmakohdat.....	61
	7.7	Tasenimikkeet	62
	7.8	Tase.....	62
	7.9	Taseen laatimisen ongelmakohdat	64
8		Inlook group.....	65
	8.1	Konsernin venäläiset tytäryritykset.....	66
	8.2	Emoyhtiöraportointi	67
9		Venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen konsolidointi konsernitaseeseen Inlook:ssa67	
	9.1	Ulkomaan rahanmääräiset erät.....	68
	9.2	Tuloslaskelman ja taseen laatimisen ongelmakohdat Inlook:ssa.	69
	9.2.1	Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	71
	9.2.2	Vaihto-omaisuus	72
	9.2.3	Rahoitusomaisuus	73
	9.2.4	Myyntisaamiset ja ennakkomaksut	73
	9.2.5	Verot.....	74
10		Inlook:n tilinpäätöksen yhdistäminen	74

10.1 Inlook:n konsernitilinpäätöksen tavoitteet	75
10.2 Inlook:n laadintateknikka	75
Yhteenveto	76
Lähteet	79
Kuviot	82
Taulukot	83
Liitteet.....	84

1 Johdanto

Pääomamarkkinoiden vapauduttua on talouselämän kansainvälistyminen kiihtynyt. Yrityksissä pyritään nykypäivänä toiminnan rahoittamiseen mahdollisimman edullisesti ja tehokkaasti sekä sijoittamaan hankittu pääoma mahdollisimman tuottavasti. Myös yritysten eri sidosryhmät ovat entistä kiinnostuneempia yrityksen toiminnasta ja taloudellisesta tilasta. Pääomien liikkeessa kansainvälisesti yhä vapaammin, on syntynyt tarve tilinpäätöskäytäntöjen harmonisointiin, jotta eri maiden tilinpäätökset olisivat vertailukelpoisia keskenään.

Kirjanpito on mitä suurimmissa määrin sidoksissa talousjärjestelmän yleisiin ajattelumalleihin ja -käytäntöihin. Markkinataloudessa yritys nähdään rahoituksellisesti itsenäiseksi pääomakasauksi, jota ympäröivät mahdollisimman aidot markkinat. Suunnitelmataloudessa yritys on puolestaan ennen kaikkea keskusjohdon talouspoliittinen työkalu. (Paasio, Riit & Yli-Räisänen 1991, 1). Kirjanpito Venäjällä on koko 1990-luvun ajan perustunut neuvostokirjanpidon informaatiovaatimuksiin. Keskeistä siinä on ollut verosidonnaisuus, tasepohjaisuus ja tuloseurannan sivuuttaminen. (SVKK ry 2008, 247). Valtion ja puolueen lisäksi yrityksillä ei ollut muita sidosryhmiä, sillä sosialistisen valtiojärjestelmän mukaan valtio omisti ja rahoitti kaiken. Valtio oli tällöin myös sekä informaation tilaaja että loppukäyttäjän tarpeiden määrittelijä, joten kirjanpidon tuottaman informaation tarve oli hyvin erilainen markkinatalouteen nähden. (Suvanto 1998, 6)

Vuosituhanen vaihteessa Venäjällä käynnistyi laaja tilinpäätöskäytännön kokonaisuudistus, jonka tavoitteena on lähentää venäläistä kirjanpitolainsäädäntöä kansainväliseen lainsäädäntöön. Tämän uudistuksen yhteydessä tulojen ja menojen kirjaamisperusteet yhtenäistettiin sekä tilijärjestelmä uudistettiin vastaamaan läntisiä standardeja. Verojärjestelmän kokonaisuudistus sekä vuonna 2002 voimaan tullut uusi yritysverolaki ovat osaltaan johtaneet länsimaiseen käytännön mukaiseen toimintaan. Erityisen merkittävää on, että kirjanpito ja verotus on näiden uudistusten yhteydessä eriytetty toisistaan ja venäläisten yritysten tunnusluvut on saatu paremmin vastaamaan länsiyritysten vastaavia lukuja. (SVKK ry 2008, 247)

Venäjän talouskehitys on aina ollut ja tulee olemaan Suomen kannalta ajankohtainen. Sijaitsehan naapurissamme puolitoista kertaa Euroopan kokoinen maa ja sitä tosiasiaa ei muuta mikään. Silti Suomessa suhtaudutaan rajanaapuriimme edelleen skeptisen varautuneesti Venäjän huimasta talouskasvusta huolimatta. Venäjä on taloudellisesti hyvin houkutteleva maa, sillä maantieteellisesti lähellä sijaitseva markkina-alue on todella suuri. Ostajakuntaa löytyy paljon ja väestön ostovoimakin kasvaa jatkuvasti.

Myös Suomen Pankki vahvistaa Venäjän positiivisen talouskehityksen. Suomen Pankin siirtymätalouksien tutkimuslaitos BOFIT uskoo, että Venäjän talouden kasvu jatkuu vahvana ja pysyy 5-7 prosentin kasvussa ainakin vuoteen 2010 saakka. Myös nykyisessä maailman taloustilan-

teessa Venäjä suoriutuu kriisistä vakaammin kuin muut maat. Tällainen talouskehitys vaikuttaa positiivisesti suomalaisten yritysten etabloitumiseen Venäjälle. Monesti suomalaisten yritysten etabloitumispäätös perustuukin juuri Venäjän voimakkaalle talouskasvulle. Suomessa monella toimialalla kasvu on hyvin pientä verrattuna naapurimaamme tilanteeseen, jossa vastaavalla toimialalla kasvu voi olla merkittävästi nopeampaa. Osaava ja kielitaitoinen työvoima on välttämätön edellytys Venäjän markkinoille suuntavalle yritykselle. Osaavan työvoiman tärkein ominaisuus on, kielitaidon lisäksi, Venäjän lainsäädännön ja tilinpäätöskäytännön tunteminen. Tässä työssä lukija perehdytetään näihin molempiin.

Työn aiheen valintaan on vaikuttanut venäläinen taustani ja kielitaitoni sekä näiden synnyttämä luonnollinen kiinnostus. Tarkoitukseni on muodostaa kokonaisvaltainen esitys tilinpäätöskäytännöstä ja tarkastella näin ollen myös menetelmän heikkouksia. Haluan lisäksi laajentaa omaa osaamistani ja valmiuttani tilinpäätöskäytännössä ja informaatiossa.

1.1 Työn ongelma ja rajaukset

Työssä keskitytään ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätöstietojen yhdistämiseen sekä suomalaiseseen ja venäläiseen tilinpäätöskäytäntöön tarkastelemalla niiden keskinäisiä eroavaisuuksia ja eroavaisuuksien mahdollisia syitä. Tutkimuksen on luonteensa vuoksi jaettava kolmeen osaan: ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemiseen, venäläisen tilinpäätöksen yleiseen käytäntöön ja kohdeyrityksen case - esimerkkiin. Jako on perusteltavissa sillä, että Venäjällä toimivan tytäryrityksen on noudatettava kirjanpidossaan ja tilinpäätöksissään venäläisiä kirjanpitoperiaatteita, vaikka se olisi täysin ulkomaisessa omistuksessa. Tämän johdosta Venäjällä toimivissa yrityksissä on sopeuduttava vieraan kielen ja kulttuurin lisäksi erilaiseen kirjanpitoikäytäntöön. Venäläisen kirjanpitoperiaatteen mukaan laadittu tilinpäätös ei myöskään ole sellaisenaan yhdisteltävissä suomalaisen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen, koska tuloslaskelman ja taseen rakenteet poikkeavat olennaisesti suomalaisesta tuloslaskelmasta ja taseesta. Tutkimusongelma voidaan muotoilla seuraavien kysymysten muotoon:

1. Miten suomalainen emoyritys voi yhdistää Venäjällä toimivan tytäryrityksen tilinpäätöksen omaan konsernitilinpäätökseensä?
2. Miten Venäjällä käytetyt kirjanpidolliset käsitteet eroavat vastaavista suomalaisista käsitteistä?
3. Mistä rakentuu venäläinen tilinpäätöskäytäntö ja miten nämä erot vaikuttavat yritysten yhdistämiseen?

Tämän työn toisessa osiossa havainnollistetaan tilinpäätösten laatimista esimerkkiyrityksen avulla. Kohdeyrityksenä on suomalainen yritys Inlook Oy. Yritys ei ole listautunut pörssiin vaikka omistukset hallinnoidaan arvopaperikeskuksen kautta. Yritys tekee vuosittain vapaaehtoisesti vuosikertomuksen, tälle ei ole lainsäädännössä erillistä vaatimusta ja tekee erillisti-

linpäättöksen Suomessa että konsernitilinpäättöksen suomalaisen kirjanpitolain ja asetuksen mukaan.

Työ on rajattu siten, että kansainvälinen kulttuuri sekä valtion valitsema taloudellinen ja poliittinen järjestelmä ovat tämän työn ulkopuolella. Myös ulkomaisen tytäryritysten myyminen, sulautuminen, purkaminen ja muu on jätetty kokonaan tutkimuksen aihepiiriin ulkopuolelle. Samoin konsernin sisäisen omistuksen eliminointi on käsitelty suppeasti. Kohdeyrityksen tarkastelujakso kattaa vain kaksi vuotta. Edellä luetellut rajaukset on pääosin suoritettu laajuusongelman vuoksi.

1.2 Työn tavoite ja rakenne

Tutkimuksen tavoitteena on kattavan kokonaiskuvan muodostaminen ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätöstietojen yhdistämisestä sekä suomalaisen ja venäläisen tilinpäätöskäytännön eroavaisuuksista. Samasta syystä venäläisen tytäryrityksen konsolidointiin liittyvissä kysymyksissä käsitellään niitä poikkeavuuksia, joita venäläisen tytäryrityksen hankkineet emoyhtiöt useimmiten kohtaavat konsernitilinpäättöksen laatimisen yhteydessä. Case-esimerkkien avulla käsitellään, miten suomalainen emoyhtiö yhdistää Venäjällä toimivan tytäryrityksen tilinpäättöksen omaan konsernitilinpäätökseensä.

Tietolähteinä on käytetty alan kirjallisuutta sekä asiantuntijahaastatteluja. Haastattelujen merkitys työn etenemiselle on suuri, sillä ne vaikuttavat paitsi tutkimuksen sisältöön myös rakenteellisiin ratkaisuihin. Haastattelujen ja kirjallisten lähteiden avulla muodostetaan kuva, jonka pohjalla arvioidaan ja tulkitaan saatua tietoa.

Tutkimus koostuu kolmesta pääaiheesta. Ensimmäisessä, johdantoluvussa on tarkasteltu tutkimuksen taustaa, tutkimuksen pääongelmaa, alaongelmia, tavoitteita, tutkimusmenetelmiä, aineistoa ja rajauksia. Tämä jälkeen käsitellään konsernin määritelmä, tilinpäätösperiaatteet sekä ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen ja konsernintuloslaskelma ja tase yhdistelemisen näkökulmasta.

Toisena käsitellään venäläisen kirjanpitokäytännön yleiset periaatteet, jotta myöhemmin olisi mahdollista ymmärtää venäläisen kirjanpitokäytännön tulkinnasta aiheutuvien ongelmien taustalla olevat syyt. Erityisesti kiinnitän huomioon venäläisen tilinpäättöksen käsitteisiin, rakenteeseen ja tarkoitukseen, sillä juuri tilinpäätöksellä on suuri merkitys suomalaisten tiedonsaannille. Venäläisen tilinpäättöksen tunteminen on tärkeää myös konsolidoitaessa venäläinen tytäryritys suomalaisen emoyrityksen konsernitilinpäättöksen. Sitten pohditaan raportoinnin järjestämistä venäläisessä tytäryrityksessä sekä suomalaisessa emoyhtiön konsernitilinpäättöksen laatimiseen liittyviä ongelmia yhdistettäessä venäläinen tytäryritys suomalaisen

emoyrityksen konsernitilinpäätökseen Suomen kirjanpitolain edellyttämien oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusten mukaisesti.

Viimeisenä käsitellään kohdeyrityksen case-esimerkki. Kohdeyrityksenä on valittu suomalainen sisärakennusalan palveluyritys Inlook Oy, venäjällä toimivia tytäryrityksiä ovat Pietarin teollisuusmaalaamo sekä Pietarin ja Moskovan materiaalityyppi- ja rakentamispalvelupisteet. Esimerkin avulla pyritään selittämään, miten Inlook:ssa on yhdistetty venäläinen tytäryrityksen tilinpäätös omaan konsernitilinpäätökseen.

1.3 Toteutus ja menetelmät

Tutkimusmenetelmäksi valittiin case-study-menetelmä eli tapaustutkimus, joka on kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä, jossa aineistoa tutkitaan vertailevalla käsiteanalyttisellä tutkimusotteella. Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus on terminä hyvin laaja ja koostuu usein erityyppisistä tutkimuksista, kuten esimerkiksi kulttuuritutkimuksesta. (Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2003, 123-124). Tutkimusongelma analysoidaan makrotaloudellisesta näkökulmasta ja siten luodaan yleisen teoreettisen ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistäminen suomalaisessa konsernitilinpäätöksessä ymmärtämiselle. Makrotaloudelliset tekijät, joita teoriaosuudessa käsitellään, ovat kansainvälisen laskentatoimen tutkimuksen perinteisesti selittävinä tekijöitä käytettyjä muuttujia, joilla pyritään selittämään maiden välisiä eroja tilinpäätöskäytännöissä. Näitä makrotaloudellisia tekijöitä, kuten talous-, laki- ja verojärjestelmä, käsitellään vertailevalla tutkimusotteella Suomen ja Venäjän valtioiden ominaispiirteitä analysoiden.

Tutkielman käsiteanalyttisyys esiintyy hyvin vahvana erityisesti konsernin tilinpäätösten yhdistämisen erityiskysymysten käsittelyn yhteydessä, sillä tilinpäätöskäytäntöjen erot liittyvät useimmiten käsitelmääritelmiin ja käsitteiden sisältöön. Työn keskeisin käsite on tilinpäätöskäytäntö. Kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöjen eroja pohtivaa kirjallisuutta lukiessa törmätään usein terminologisiin ongelmiin. Yksi ongelmista on se, että kun yritetään määrittää syitä tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksille ja luokitellaan tilinpäätöskäytäntöjä, on epäselvää, mitä täsmälleen ollaan tutkimaan tai luokittelemassa. (Nobes 1998, 164). Tässä työssä tilinpäätöskäytännöllä tarkoitetaan sitä tilinpäätösnormiston kokonaisuutta, jota on käytetty julkaistun vuositilinpäätösten laadinnassa.

Tilinpäätöskäytäntö voidaan ajatella taloudellisen kommunikoinnin välineenä - taloudellisenä kielenä. Kielen tehtävänä on kiteyttää informaatio tai ajatukset merkkeihin, jotka ymmärretään tietyssä kirjanpitoympäristössä samalla tavalla. Ongelmana on se, että taloudellinen kieli sisältää paljon kulttuurille ominaisia asioita, mikä tekee jokaisesta eri kirjanpitoympäristön taloudellisesta kielestä hieman erilaisen. (Walton, Haller & Raffournier 1998, 1-2)

Työn ensisijaisena lähdemateriaalina toimivat virallislähteet, kuten lait asetukset ja yleisohjeet. Näiden lisäksi on käytetty erilaisia virallislähteiden kommentaariteoksia. Terminologiset kysymykset, käsitteet ja niiden määritelmät, ovat olennainen kielen ominaispiirre. Tutkimuksessa käytetyistä lähteistä suurin osa on venäjänkielestä tai englanninkielisiä. Näin ollen tutkija on joutunut suomentamaan monia termejä, käsitteitä, suoria lainauksia. Näissä lähdeviiteissä ei enää erikseen mainita, että ne ovat tutkijan suomentamia, koska kaikki vieraskielisistä ensisijaisena tavoitteena on ollut tekstin sisältämän viestin ja sanoman välittäminen juuri sellaisina kuin ne alkuperäisessä kontekstissaan ovat olleet.

2 Konserni

Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

1. enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
2. oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin tarkoitettu äänten enemmistö (KPL 1:5.1 §).

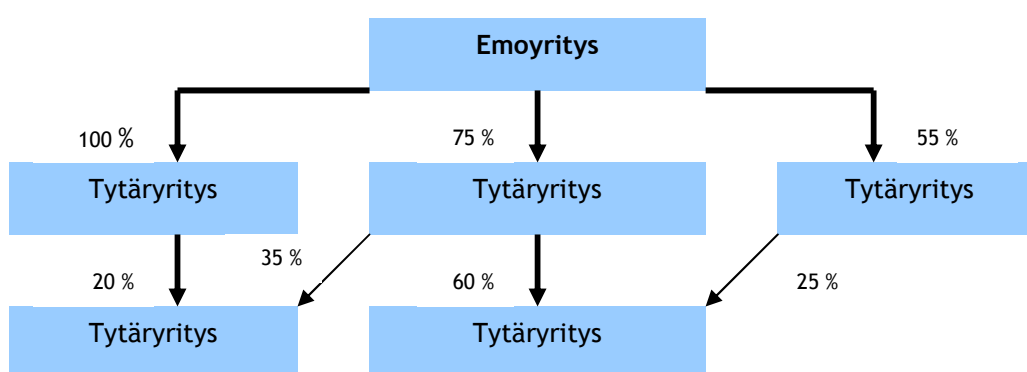
Ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äännet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen KPL 1:6 §:ssä tarkoitettu tytäryritykselle kuuluviin osakkeisiin tai osuuksiin (KPL 1:5.2 - 3 §). Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön eli bulvaanin äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan (KPL 1:5.3 §).

Jos kirjanpitovelvollisella on KPL 1:5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi (KPL 1:6.1 §). Tämä soveltuu myös silloin, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä (KPL 1:6.2 §). Konserniyrityksiä eivät sen sijaan ole KPL 1:8 §:ssä tarkoitettut osakkuusyritykset. KPL 1:5 §:n mukaan määräysvallan saa aikaan joko äänten enemmistö tai hallituksen taikka vastaavan toimielimen jäsenten enemmistön nimittäminen tai erottamisoikeus. Tällä perusteella saattaa syntyä tilanne, jossa yritys näyttäisi kuuluvan samaan aikaan kahteen konserniin. Yritys ei kuitenkaan voi kuulua samanaikaisesti kahteen eri konserniin. Se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yrityksillä on oikeus nimittää tai

erottaa hallituksen tai vastaavan toimitelimen jäsenten enemmistö. (Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2001, 23)

2.1 Konsernitilinpäätös

Yrityksillä on usein keskinäisiä sidoksia omistuksen tai jotain muuta kautta syntyvän määräysvallan vuoksi. Konsernisuhde syntyy, kun yritys omistaa yhdessä tai samaan konserniin kuukuvien yrityksen kanssa toisen yrityksen osakeomistuksen tuomasta äänivallasta yli 50 % tai sillä on muuten vastaava määräämisvalta toisessa yrityksessä. Seuraava kuvio (Kuva 1) esittää konsernirakenteen syntymistä.



Kuvio 1 Konserni

Kun yritykset muodostavat tällaisia omistuksellisia kokonaisuuksia, on perusteltua saada informaatiota myös tästä kokonaisuudesta erillisten yritysten lisäksi. Konsernissa emoyhtiö, joka päättää konsernin liiketoiminnasta, laatii oman tilinpäätöksensä lisäksi konsernitilinpäätöksen. Konsernitilinpäätös antaa kuvan yritysryhmän toiminnan todellisesta laajuudesta ja merkityksestä. Keskeisesti esillä ovat voitonjakoon liittyvät näkökohdat, sillä konsernirakenne tuo omat rajoitteensa jakokelpoiseihin varoihin. Konsernin tilinpäätös on pitkälti samanlainen kokonaisuus kuin erillisen yrityksenkin ja tiedot esitetään kuin konserni olisi yksi yritys. Konsernituloslaskelman ja taseen on tarkoitus esittää konsernin kokonaisuus niin, että keskinäinen liiketoiminta, omistus, saamiset ja velat on eliminoitu. Konserni on siis taloudellinen eikä juridinen kokonaisuus. (Salmi 2006, 86.)

Konsernin tuloslaskelma on yhteenveto konserniyhtiöiden tuloslaskelmista, joista on vähennetty konserniyritysten keskinäisten liiketapahtumien ja voitonjaon vaikutus. Muiden kuin konserniyritysten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen. Kun tuloksesta vähennetään vähemmistöosuus, jäljellä oleva tulos kertoo, kuinka paljon on konsernin osuus kokonaisuuden tuloksesta. Konsernitase puolestaan on yhteenveto kokonaisuuden varallisuudesta. Keskinäiset saatavat ja velat vähennetään kuin myös keskinäisten liiketoimien katteiden vaikutus omaan pääoman. Myös keskinäinen osakeomistus eliminoidaan, ja omassa pääomassa esitetään erikseen vähemmistöosuus.

Tämä erotetaan, jotta nähdään konsernin ulkopuolisten osuus kokonaisuudesta. Konsernitase kertoo konsernin jakokelpoisen oman pääoman. (Salmi 2006, 86-87).

2.2 Oikea ja riittävä kuva (true and fair view)

Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus tuo tilinpäätöksen tekijälle veloituksen laatia normeista ja määräyksistä poikkeava tilinpäätös, jos tilinpäätös ei näiden perusteella anna oikeaa ja riittävää kuvaa yrityksen varoista, veloista, taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Vaikka direktiivit laatitut komitea ei olekaan määritellyt käsitteen sisältöä, voidaan olettaa, että kun tilinpäätös laaditaan voimassa olevan lain lisäksi mahdollisten suositusten perusteella, sen täyttää kyseisen vaatimuksen. (Räty & Virkkunen 2002, 16).

Liian pakottavista säännöksistä ei ole lupa poiketa oikean ja riittävän kuvan perustella. Jos pakottava säännös johtaa siihen, etteivät tuloslaskelma ja tase anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tulee kuvan muodostuminen varmistaa antamalla liitetietoja, jos tasetta ilman tällaisia tietoja voidaan pitää harhaanjohtavana. (Räty & Virkkunen 2002, 18).

Kun pohditaan, onko yrityksen ilmoitettava tilinpäätöksessään joitakin kirjanpitolainsäädännössä erikseen mainitsemattomia tietoja oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi, on tarpeen tarkastella tietojen antamista erityisesti siitä näkökulmasta, olisiko velkoja tai yrityksen toimintaan osallistumaton vähemmistöomistaja tiedosta kiinnostunut. Jos näin on, tieto on turvallisinta antaa. Ensisijaisesti oikean ja riittävän kuvan antamista tulkitaan ulkopuolisen tilinpäätöksen lukijan näkökulmasta. (Räty & Virkkunen 2002, 19).

2.3 Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Eri maiden tilinpäätöskäytäntöjen ja myös harmonisointipyrkimysten tarkastelussa on kielenkäyttöön vakiintunut käsite kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. Sen on hieman harhaanjohtava, koska se antaa sellaisen mielikuvan, että olisi yksi ja yhteinen kansainvälisesti pätevä tilinpäätöskäytäntö. Täsmällisemmin määriteltynä nykyisin kansainvälisen tilinpäätöskäytännön käsite sisältää sen, kuinka eri maissa on ratkaistu tilinpäätöksen laatimisen perussäännöt ja konventiot, ja toisaalta sen ulkoisen esittämistavan, jonka avulla tuotetaan informaatiota yrityksen eri sidosryhmille.

Sitä, miten kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä olisi hyvä lähestyä, voidaan tarkastella kahdesta näkökulmasta. Harmonisoinnin eli yhtenäistämisen tavoitteena on luoda sellaiset yhtenäiset tilinpäätöksen laadintaperiaatteet, jotka voitaisiin ottaa käyttöön kaikissa yhtenäistämisen piiriin kuuluvissa maissa. Harmonisointityöskentelyyn osallistuvat niin informaation

tuottajat ja käyttäjät kuin tilintarkastajakuntakin. Kehitystyö on koskenut ensisijaisesti kansainvälisesti toimivien yritysten tiedonantovelvoitteiden yhdenmukaistamista.

Toiseksi kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä voidaan tarkastella suoraan eri maiden tilinpäätöskäytäntöjen ja niissä ilmenevien erojen näkökulmasta. (Räty & Virkkunen 2002, 13).

Tilinpäätöksen tavoitteena on antaa informaatiota yrityksen sidosryhmille, joita ovat rahoittajat, asiakkaat, hankkijat, kilpailijat, julkinen valta, erityisesti kilpailu- ja veroviranomaiset, ja myös tutkijat. Informaatiolla pyritään ensisijaisesti kertomaan, kuinka paljon yritystoiminta on tuottanut tulosta siihen sitoutuneille pääomille. Tilinpäätöksen avulla voidaan lisäksi antaa informaatiota yritystoiminnasta yleensä, esim. markkina-alueista, tulosityksiköiden myynnistä jne. Jotta tulos voidaan laskea tilikausittain, on laskemisella oltava yhtenäiset puitteet. Joissakin maissa ne on määritelty yksiselitteisesti, mutta usein ne ovat tilinpäätösperiaatteiden perusfilosofiaa. Tilinpäätöksen laatimisen peruseriaatteet ovat yhtenäisiä kulttuurista tai maasta riippumatta. Niiden tulkinta ja sisältö sen sijaan vaihtelee maittain.

1 Toiminnan jatkuvuuden periaate

Tuloksenlaskenta perustuu oletukseen, että yritys on olemassa toistaiseksi ja jatkaa yritystoimintaansa tulevaisuudessa. Yrityksen tavoitteena ei ole lopettaa toimintaansa mutta ei myöskään olennaisesti supistaa sitä. Se, että yritystoiminta on perustettu toistaiseksi, korostaa toiminnan jatkuvuutta erotukseksi siitä, että yritystoiminnalle olisi sitä aloitettaessa määrätty selkeä lopettamisajankohta, jolloin se olisikin perustettu projektiluontoiseksi.

2 Varovaisuuden periaate

Varovaisuuden periaatteessa on keskeistä, että laskettavaa ja raportoitavaa tulosta ei yliarvioida, ja vastaavasti, että yrityksen taseessa olevaa omaisuutta ei myöskään ole arvostettu liian suureksi. Varovaisuuden periaate merkitsee epäsuotuisten, mahdollisten riskien huomioon ottamista tuloksenlastahetkellä.

3 Suoriteperuste laskentaperusteena

Tulot ja menot realisoituvat tapahtumahetkellä eli tuotteen luovuttamisen ja tuotannontekijän vastaanottamisen hetkellä. Suoriteperuste merkitsee myöskin sitä, että tulot ja menot kohdistetaan sille periodille, jolloin varsinaiset liiketapahtumat realisoituvat. (Räty & Virkkunen 2002, 14-16).

2.4 Konsernitilinpäätöksen laajuus

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään edelleen kaikki sellaiset tytäryhtiöt, joissa emoyhtiöllä on määräysvalta eli yhtiö omistaa yli 50 % tytäryrityksen osakkeiden äänimäärästä. Kaikki

yhtiöt, joissa emoyhtiöllä on tosiasiallinen määräysvalta tulevat mukaan konsernitilinpäätökseen. Tosiasiallinen määräysvalta voi edellyttää yhdistelyä konsernitilinpäätökseen, vaikka omistuksellinen yhteys ei toteudukaan. (Englund & Prepula 2005, 39-40)

Suomen kirjanpitolain 6:1 §:n mukaan tiettyjen yritysten on laadittava konsernitilinpäätös, mutta pienet konsernitilinpäätökset jäävät vaatimusten ulkopuolelle. Emoyrityksen tulee esittää konsernitilinpäätös. Jos kuitenkin emoyritys on itse kokonaan tai käytännössä kokonaan omistettu tytäryritys, esittämisvelvollisuutta on lievennetty. Tällöin kyseessä ovat ne nimenomaiset poikkeustilanteet, joiden mukaan alakonsernin emoyrityksen ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä. Edellytyksenä on, että tällainen emoyritys on kokonaan tai käytännössä kokonaan omistettu.

Käytännössä kokonaan omistettu merkitsee sitä, että emoyrityksen osakkeiden tuottamasta äänivallasta omistetaan 90 %. Tällöin vähemmistö omistaa 10 % emoyrityksen osakkeista. Vähemmistöltä on kuitenkin saatava suostumus konsernitilinpäätöksen esittämättä jättämiseen. (Räty & Virkkunen 2002, 320 ja IAS-standardit 2002, 649)

Suomen kirjanpitolain mukaan alakonsernin emoyrityksen ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, kun ETA:n alueella toimivalla emoyrityksellä on vähintään 9/10 emoyrityksen osakannasta ja vähemmistöltä on saatu suostumus ja konsernitilinpäätös yhdistellään ETA:n alueella toimivan konsernin tilinpäätökseen.

Kun konsernitilinpäätöstä ei ole esitetty, on emoyrityksen annettava syyt esittämättä jättämiseen ja tiedot siitä, miten tytäryrityksiä on käsitelty erillistilinpäätöksessä, sekä konsernitilinpäätöksen julkistavan yrityksen nimi ja kotipaikka. (Räty & Virkkunen 2002, 320 ja IAS-standardit 2002, 649)

2.5 Tilinpäätösinformaatio ja harmonisointi

Kansainvälinen kehitys on johtamassa myös tilinpäätösten yhä suurempaan kansainväliseen harmonisointiin (Kirjanpito 2007). EU-alueen pörseissä listatut noin 7000 yritystä tekevät tilinpäätöksensä vuodesta 2005 alkaen IFRS-standardien mukaan (Kulmala 2004, 23). EU-ministerineuvosto on 7.6.2002 hyväksynyt asetuksen kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta eli IAS-asetuksen. Asetuksella säädetään IFRS-standardien soveltaminen pakolliseksi kaikissa EU-alueen julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilinpäätöksissä vuodesta 2005 lukien. Kansainväliset IFRS-standardit muodostavat lainsäädännön perustan. Vaikka IFRS-standardit eivät velvoita kaikkia yrityksiä, monissa yrityksissä ollaan siirtymässä IFRS-raportointiin. Ainakin moni suuryritys haluaa vertailuryhmäkseen pörssiyritykset ja noudattaa IFRS-standardeja. (Leppiniemi 2007, 35)

Eri maiden tilinpäätöskäytännöt poikkeavat toisistaan siinä määrin, että tilinpäätösasiakirjoihin sisältyvä informaatio harvoin on vertailukelpoista eri maissa toimivien yritysten välillä. Pääomien liikkussa yhä vapaammin yli maiden rajojen, on syntynyt tarvetta tilinpäätöskäytäntöjen yhdenmukaistamiseen eli harmonisointiin. Tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuus korostuu etenkin toimittaessa arvopaperimarkkinoilla, sillä sijoittajat vaativat samoihin lähtökohteen ja periaatteisiin perustuvaan informaation tuottamista sijoituspäätöstensä tueksi. (Räty & Virkkunen 2004, 23.)

Leppiniemen (2007, 22) mukaan tietojen tehokas ja taloudellinen hyväksikäyttö edellyttää tilinpäätöstietojen laajaa saatavuutta, luettavuutta sekä mahdollisuutta automatisoida prosesseja, joita käytetään analysoinnissa sekä johtopäätösten tekemisessä.

Tilinpäätösinformaation periaatteet ja laadulliset vaatimukset ovat:

- ymmärrettävyys (understandability),
- merkityksellisyys (relevance)
- olennaisuus (materiality)
- luotettavuus (reliability)
- todenmukainen esittäminen (faithful representation)
- sisältöpainotteisuus (substance over form)
- puolueettomuus (neutrality)
- varovaisuus (prudence)
- täydellisyys (completeness)
- vertailukelpoisuus (comparability)
- merkityksellisen ja luotettavan informaation rajoitukset (important and reliable information limitations)
- oikea-aikaisuus (timeliness)
- hyöty-kustannus-tasapaino (balance between qualitative characteristics)
- oikean kuvan antaminen / oikea esittäminen (true and fair view / fair presentation)

Yrityksen arvoon ja arvostukseen liittyvinä ovat kaikki edellä mainitut asiat tärkeitä. Lähtökohtana oli, että kohteena olevan yrityksen asiat on hoidettu voimassa olevien lakien ja määräysten sekä periaatteiden mukaisesti. Periaate on merkittävä arvioitaessa yrityksen kokonaishintaa tai sen osia. Jos yritys ei jatka toimintaansa, on kyse likvidointihinnasta, joka perusteeltaan on täysin erilainen ja joka harvoin päättyy samoihin lukuihin kuin yrityksen toiminnan jatkuessa. (Räty & Virkkunen 2002, 52 - 53, Järvinen & Prepula & Riistama & Tuokko 2001, 52 - 60).

2.6 Tilinpäätösinformaatio ja lainsäädäntö

Yritysten tuottama tilinpäätösinformaatio määräytyy pitkälti lainsäädännön perusteella. Kirjanpitolaki yleislakina koskee niin pörssiyrityksiä kuin kaikkia muitakin kirjanpitovelvollisia niiden juridisesta muodosta riippumatta. Kirjanpitolaki määrittelee, miten tilinpäätös tulee laatia ja mitä tietoja sen tulee sisältää. Osakeyhtiölaki säätelee kirjanpitolain ohella osakeyhtiöiden tilinpäätöksen julkistamista. (Kallunki & Kytönen 2002, 14)

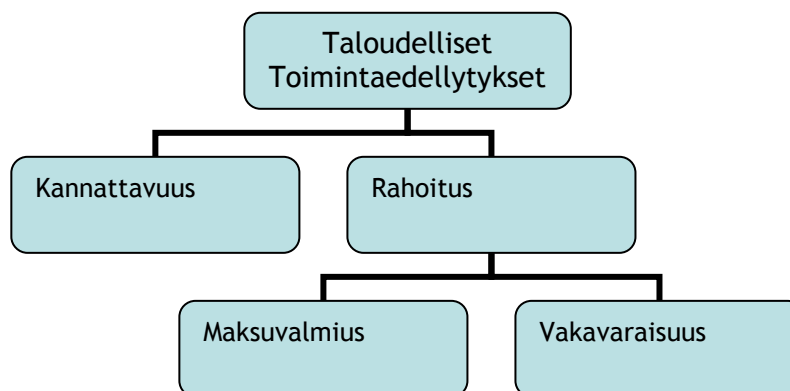
Pörssiyritysten tulee julkistaa tilinpäätöstiedote heti tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen, jossa kerrotaan tilinpäätöksen pääkohdat. Lisäksi yhtiöiden on julkistettava osavuosikatsaus kerran tai kahdesti vuodessa. Valtiovarainministeriön päätöksellä (879/95) on annettu tarkempia määräyksiä julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilinpäätösinformaation sekä osavuosikatsausten sisällöstä. Yhtiöiden on päätöksen perusteella esitettävä taloudellista kehitystä kuvaavia tunnuslukuja sekä osakekohtaisia tunnuslukuja. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeissa määritellään tarkemmin valtiovarainministeriön päätöksessä tarkoitettujen tietojen sisältö sekä tunnuslukujen laskukaavat. (Kallunki & Kytönen 2002, 16.) Mikäli tilinpäätöksen yhteydessä julkistettava tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksia eikä ole ns. puhdas tilintarkastuskertomus, tulee tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus julkistaa välittömästi (Alhola, Koivikko, Rätty & Tuominen 2001, 345).

Lainsäädännössä asetetaan monia tehtäviä kirjanpitoon perustuvalla tilinpäätökselle. Tehtävät liittyvät etenkin yritysten osingonjakomahdollisuuteen ja verotukseen. Vahvistetun taseen perusteella saadaan selville osakeyhtiön jaettavissa olevan osingon määrä. Lisäksi yrityksen veronalaisen voiton määrä riippuu kirjanpidossa tehdyistä ratkaisuksista. Elinkeinoverolaki hyväksyy vain sellaiset menot vähennyskelpoisiksi, jotka on vähennetty myös kirjanpidossa ja toisaalta sellaiset tulot ovat veronalaisia, jotka on tuloutettu myös kirjanpidossa. Tulostenjärjestelyyn käytettävissä oleva erät, tilinpäätössiirrot, ilmoitetaan erikseen sekä tuloslaskelmassa että taseessa, jotta yrityksen verotukselliset tavoitteet eivät vaikuttaisi tilinpäätöksen yrityksestä antamaan kuvaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 16-17.). Konsernitilinpäätöstä koskevia säännöksiä on sekä kirjanpitolaissa että osakeyhtiölaissa. Kyseisten lakien konsernimääritelmät poikkeavat hieman toisistaan, mutta osakeyhtiönkin laatimassa konsernitilinpäätöksessä noudatetaan ensisijaisesti kirjanpitolaissa olevaa konsernimääritelmää (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 384). Kirjanpitolautakunta on antanut konsernitilinpäätöksen laatimista koskevan yleisohjeen.

2.7 Tilinpäätösinformaation lukeminen

Tilinpäätös on eräänlainen tiivistelmä yrityksen laajasta kirjanpitoaineistosta. Se voidaan käsittää myös määrämuotoisena tietopakettina, josta jokainen lukija voi hakea vastausta

omiin kysymyksiinsä. Vastauksia haettaessa tulee muistaa, että tilinpäätös perustuu yhtiön menoihin, tuloihin ja rahoitustapahtumiin. Tämä rajoittaa tilinpäätöksestä tehtävien johtopäätösten määrää ainoastaan sellaisiin, joiden perustaksi riittää tieto edellä mainituista kirjanpidon tapahtumista. Kuviossa 2 Leppiniemi & Leppiniemi (2007) hahmottavat tarkemmin yrityksen taloudellisia ominaisuuksia, joihin tilinpäätösinformaatio heidän mielestään antaa vastauksia.



Kuvio 2 Tilinpäätöksen perusteella pääteltävät taloudelliset toimintaedellytykset. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 48).

Pidemmälle meneviä johtopäätöksiä voidaan etsiä pörssiyritysten tilinpäätöksistä, koska ne julkistavat tilinpäätöksensä usein osana vuosikertomusta. Vuosikertomus sisältää enemmän kvalitatiivista tietoa yrityksen toiminnasta ja tuloksesta sekä vapaamuotoista informaatiota esimerkiksi tilinpäätöksen tulkinnasta. Vuosikertomusten voidaan sanoa olevan jopa markkinointivälineitä, joissa yritys tiedottaa missioistaan, tavoitteistaan, strategioistaan ja taloudellisesta menestyksestään. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 50).

Tilinpäätösinformaatio muodostuu tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja näiden liitetietojen ja toimintakertomuksen tiedoista. Julkisesti noteeratun yrityksen tilinpäätösinformaation tavoitteena on antaa kuva sen kannattavuudesta, rahoituksellisesta asemasta, maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta. Tilinpäätös kertoo välillisesti myös yrityksen rahoitusriskistä ja rahoituskustannuksista. Niin sanottu puhdas tilintarkastuskertomus ja tilinpäätösmerkintä antavat lukijalle aiheen luottaa siihen, että tilinpäätösinformaatio antaa oikean ja riittävän tiedon yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Alhola, K., Koivikko, A., Rätty, P. & Tuominen, O. 2001, 343.) Tuloslaskelma ja tase oikaistaan usein ennen tarkempaa tilinpäätösanalyysiä, jotta analyysi olisi mahdollisimman vertailukelpoinen yrityksen eri vuosien tai vertailtavien yritysten kesken. Yrityksen kannattavuutta ja rahoituksellista asemaa voidaan myös tarkastella suoraan virallisen tilinpäätöksen eristä.

Tuloslaskelma kuvaa yrityksen tuloksen muodostumista ja sitä luettaessa voi tarkastella, millaisia laskentaperiaatteita yritys on käyttänyt esimerkiksi poistojen ja varausten kirjaamisessa. Tasetta tarkasteltaessa oman ja vieraan pääoman suhde on yleensä mielenkiinnon kohteena. Vieras pääoma tulee taseessa jaotella pitkä- ja lyhytaikaiseen velkaan sekä lisäksi yli viiden vuoden kuluttua erääntyvät velat tulee ilmoittaa erikseen liitetiedoissa. Tunnuslukuja laskettaessa velat jaetaan yleensä korottomiin ja korollisiin, mutta aina jaon toteuttamiseen ei tilinpäätöksestä saada riittävästi informaatiota. Oman pääoman erittelystä selviää, onko se kertynyt sijoitettuna pääomana, tulorahoituksena vai hallussapitovoittona. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 50, 58).

Sekä tuloslaskelmaa että tasetta tarkasteltaessa luetaan yleensä samanaikaisesti liitetietoja. Liitetiedoista käy ilmi mm. tilinpäätöksen laadinnassa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Menettelytapojen muutokset ja niiden perustelut ilmoitetaan myös liitetiedoissa. Liitetiedoista on käytävä ilmi muutosten vaikutukset tilikauden tuloksen muodostumiseen ja taseeseen. Tuloslaskelman liitetiedoissa on eritelly liiketoiminnan muista tuotoista. Kyseiseen erään voi kohdistua oikaisuja tilinpäätösanalyysissä. Taseen liitetiedoista selviää oman pääoman muutokset sekä mm. mitä ovat siirtosaamisten olennaiset erät, pysyvien vastaavien muutokset sekä olennaiset pakollisiin varauksiin sisältyvät erät. Tuloslaskelman ja taseen yhteydessä tulee esittää vertailutiedot edelliseltä tilikaudelta. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 68-70.)

Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista (KPL 3. luku, 1 §). Olennaisia toimintakertomuksessa kerrottavia tapahtumia ovat esimerkiksi toiminnan aloittaminen tai lopettaminen jollakin liiketoiminnan alalla tai markkina-alueella, merkittävät investoinnit, tappiot taikka vahingot. Tulevaisuuden arvioinneissaan yhtiöt ovat usein melko varovaisia, mutta jonkinlaista tulevaisuuden toiminnan arviointia toimintakertomuksessa edellytetään. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 80-83.) Suomalaisen osakkeenomistajien tilinpäätösinformaation käyttöä tutkineen selvityksen mukaan yksittäiset sijoittajat lukevat tarkimmin yrityksen tulevaisuudensuunnitelmat. Mitä ammattimaisempi sijoittajaryhmä oli kyseessä, sitä tarkemmin tulevaisuudensuunnitelmiin kiinnitettiin huomiota. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 84).

2.8 Tilinpäätösinformaation käyttäjät

Tämän päivän tilinpäätösinformaatiosta etsitään vastauksia moneen muuhunkin kysymykseen kuin pelkästään siihen, mikä on yrityksen tilikauden tulos? Tilinpäätöstä ei enää laadita vain verottajan näkökulmaa ajatellen, vaan pyritään antamaan informaatiota kaikkien yrityksen sidosryhmien tarpeisiin. Tilinpäätösinformaation käyttäjä on avainasemassa mietittäessä, millaiseksi tilinpäätösanalyysi muodostuu. Vaikka kaikki sidosryhmät pyrkivät analyysin avulla

saamaan kuvan yrityksen taloudellisesta tilanteesta, heidän mielenkiintonsa kohdistuu usein yrityksen eri tuloslaskelma-tase-eriin. Analyysissä käytettäviin tunnuslukuihin vaikuttaa oleellisesti käyttäjän päätöksentekotilanne eli millaista informaatiota tarvitaan. Tunnuslukujen antamista arvoista tehdyt johtopäätökset ja tulkinnat riippuvat myös käyttäjän subjektiivisistä käsityksistä.

Yrityksen tilinpäätöstietojen käyttäjien joukko on hyvin laaja kattaen ne kaikki tahot, joille yrityksen taloudellisella menestyksellä on jonkinasteista merkitystä. Tärkeimpiä tilinpäätösanalyysin hyväksikäyttäjiä ovat sidosryhmät, joiden kanssa yrityksellä on välitön taloudellinen vuorovaikutussuhde saatujen pääomapanosten, tuotannontekijöiden ja niistä maksettavien vastikkeiden vuoksi. Näihin lukeutuvat sekä oman että vieraan pääoman rahoittajat, hankkijat ja yrityksen henkilökunta. Toisinaan myös asiakkailta voi olla tarvetta saada tietoja yrityksen talouteen liittyvistä asioista. Tilinpäätösinformaatio kiinnostaa lisäksi monia muita tahoja, joiden suhde yritykseen on etäisempi. Tällaisia ovat esimerkiksi kilpailijat ja eri viranomaiset, erityisesti verottaja. (Kinnunen ym. 2002, 87)

Kaikkia sidosryhmiä tyydyttävää tilinpäätöstä on melkein mahdotonta laatia. Laskettaessa tulosta jotakin tiettyä tarkoitusta varten, muut tarkoitukset tulevat enemmän tai vähemmän laiminlyödyiksi. Jaakko Honko käyttää termiä ”general purpose”, jolla hän kuvaa tilinpäätösinformaatiolle asetettuja tavoitteita. Jotta tilinpäätösinformaatio voisi avustaa mahdollisimman monia eri päätöksentekotilanteita, informaation painotus on siirtynyt liitetietojen esittämiseen. Niiden avulla lukija voi itse laatia ja muokata laskelmia omia käyttötarkoituksiinsa varten, mutta edelleenkin ei informaatio tyydytä kaikkia sidosryhmiä. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 37). Tilinpäätöstietojen keskeisimpiä käyttäjät ovat siis:

Omistajat

Keskeisimmät tilinpäätösinformaation käyttäjät ovat omistajat, joilla tarkoitetaan tässä yhteydessä sekä nykyisiä omistajia että mahdollisia tulevia omistajia eli sijoittajia. Samasta näkökulmasta tilinpäätöstä analysoivat myös analyytikot. Omistajat voivat olla hyvinkin epäyhtenäinen ryhmä, koska siihen voi kuulua yksittäisiä piensijoittajia ja lisäksi myös suuria kansainvälisiä institutionaalisia sijoittajia, kuten sijoitusrahastoja ja osakkeisiin rahojaan sijoittavia eläkevakuutusyhtiöitä. (Niskanen & Niskanen 2003, 13-14)

Yritysjohdo

Yritysjohdo käyttää tilinpäätösinformaatiota hyväkseen päivittäin tehdessään yritystä koskevia päätöksiä. Johdo on kiinnostunut tästä informaatiosta monesta eri näkökulmasta. (Niskanen & Niskanen 2003, 14)

Henkilöstö

Henkilöstön mielenkiinto on yleensä kiinnittynyt yrityksen taloudelliseen menestykseen ja tätä kautta työsuhteiden pysyvyyteen. Tilinpäätösanalyysistä henkilöstö saa tähän vastaavaa tietoa kannattavuuden, vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden tunnusluvuista. (Niskanen & Niskanen 2003. 15)

Rahoittajat

Hyvin merkittävä tilinpäätösinformaation käyttäjäryhmä on yritystä rahoittavat lainanantajat kuten pankit, erityisluottolaitokset, yrityksen liikkeelle laskemien joukkovelkakirjojen merkittäjät ja muut vieraan pääoman sijoittajat. (Kinnunen ym. 2002. 89). Rahoittajat ovat kiinnostuneita tilinpäätöksen sisällöstä sekä luottopäätöstä tehdessään että myöhemmin luottoajan kuluessa. Lainan valvomista ja valvonnan vaikutuksia tehostetaan usein asettamalla lainoille niin sanottuja kovenantteja eli sopimusvakuuksia, joista osa perustuu tilinpäätökseen. (Niskanen & Niskanen 2003. 16).

Tavarantoimittajat

Tavarantoimittajat ovat rinnastettavissa vieraan pääoman sijoittajiin. Heidän yritykselle myöntämät maksuajat ovat tosin yleensä lyhyempiä. Yrityksen maksuvalmius on ensisijaisesti tavarantoimittajan mielenkiinnon kohteena vakavaraisuuden ohella. (Kallunki & Kytönen 2002. 19.)

Asiakkaat

Asiakkaiden tarve tilinpäätösinformaatiolle on yleensä muita sidosryhmiä pienempi, koska he usein voivat vaihtaa tavarantoimittajaa. Pitkäaikaisista toimituksista päätettäessä tilinpäätösinformaation rooli kasvaa, koska kustannukset toimittajan vaihtamisesta voivat olla suuret. Kannattavuus ja yrityksen vakavaraisuus nousevat tällöin tarkastelun kohteeksi. (Kallunki & Kytönen 2002, 20.)

Viranomaiset ja verottajat

Viranomaiset ovat kiinnostuneita tilinpäätöksestä ja sen osista monista eri syistä. Joissain tapauksesta myös julkisia palveluita tuottavien yrityksen hinnoittelun oikeellisuutta tarkastellaan niiden tilinpäätöksen perustella. Yrityksen sidosryhmistä verottajaa kiinnostaa ennen kaikkea tilikauden tulos. Tilikauden tuloksen perusteella määräytyy yrityksen verotettava tulos. Edellä mainitut yrityksen sidosryhmät ja heidän kiinnostuksen kohteet ovat yksinkertaistettuja esimerkkejä. Yritys on kokonaisuus, jonka taloudelliseen asemaan vaikuttaa monet toisistaan riippuvaiset tekijät. (Kallunki & Kytönen 2002, 18.)

Tutkijat

Liiketaloustieteellistä tutkimusta suorittavat tutkijat kuuluvat myös tilinpäätösinformaation käyttäjiin. Informaation avulla he pyrkivät tekemään analyysejä mm. yrityksen arvosta, kon-

kurssin uhasta sekä velanhoitokyvystä. Tutkimusten avulla voidaan kehittää tilinpäätösten systemaattisen lukemisen ja tutkimisen taitoa. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 43.)

Kilpailijat

Yritysten kilpailijoita kiinnostaa moni tilinpäätöksen sisältämä informaatio. Esimerkiksi markkinaosuuksien muutokset sekä panostukset tutkimus- ja tuotekehitykseen voivat olla hyödyksi omia tavoitteita asetettaessa. Suomalaiset tilinpäätökset on usein laadittu siten, että liitetiedoissa annetaan säännösten mukainen minimi informaatio ja yksittäisiä tietoja on voitu jättää antamatta, ellei niitä erikseen ole määrätty annettaviksi. Lisäksi tietoja on voitu jättää julkaisematta jos niiden on katsottu olevan ns. herkkää tietoa ja paljastavan yrityksen liikesalaisuuksia. IFRS-osavuosikatsaukset totuttavat suomalaiset tilinpäätöksen laatijat tilanteeseen, jossa yrityksen tulee antaa toiminnastaan laajoja liitetietoja taloudellisten raporttien käyttäjien päätöksenteon tueksi. (Torniainen & Riihimäki 2004, s. 33)

Rahoitusmarkkinoiden kehittyminen ja kansainvälistyminen ovat johtaneet siihen, että yritysten välisiä vertailuja tuotetaan ja niiden taloudellista tilannetta seurataan lähes taukoamatta. On syntynyt erilaisia tilinpäätösinformaatiota hyväksikäyttäviä informaatiolähteitä kuten yritys- ja sijoitusanalytikkopalveluja, luottokelpoisuusluokitteluja sekä tilinpäätösanalysejä tuottavia yrityksiä (Kallunki & Kytönen 2002, 22). Yrityksen sidosryhmien ei välttämättä tarvitse itse käydä läpi tilinpäätöksiä saadakseen tarvitsemaansa tietoa, koska niistä muokattua informaatiota ja laskettuja tunnuslukuja on niin vuosikertomuksissa kuin talousalan lehdissäkin.

2.9 Konsernitilinpäätöksen liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen liitetietoina ilmoitetaan emoyrityksen tilinpäätöstä koskevien määräysten edellyttämät liitetiedot. Korkotuottojen erittelyssä on erikseen ilmoitettava niihin sisältyvä leasingvuokrien ja leasingkohteiden suunnitelman mukaisten poistojen erotus (leasingkate). Konsernitilinpäätöksen liitetiedot voidaan ilmoittaa yhdessä emoyrityksen vastaavien liitetietojen kanssa. Tiedot ilmoitetaan konserniyritysten liitetietojen yhdistelminä, joista on vähennetty sisäiset liiketapahtumat ja sisäinen kate. Mikäli konsernikohtaiset liitetiedot eivät merkittävästi poikkea emoyrityksen vastaavista tiedoista, liitetiedon sijalla voi olla viittaus vastaavaan emoyrityksen liitetietoon. (Englund & Prepula 2005, 69)

2.10 Laatumista koskevat tiedot

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä

- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksista konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan
- perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyn osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita
- selostus sellaisista konsernin rakenteen muutoksista, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa
- periaatteet, joita noudattaen ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät on muutettu Suomen rahaksi, ja tieto siitä, miten tällaisten erien muuttamisesta Suomen rahaksi syntyvät muuntoerot on käsitelty konsernituloslaskelmassa ja konsernitaseessa
- keskinäisen omistuksen eliminoinnissa syntyvän eliminointieron kirjaamista koskevat periaatteet sekä konserniliikearvon poistoperiaatteet samoin kuin perusteltu selvitys, jos konserniliikearvon poistoaika on pitempi kuin viisi vuotta
- tieto luottolaitostoiminnasta annetun lain 39 §:n 3 momentissa tarkoitetusta Rahoitus-tarkastuksen myöntämästä poikkeusluvasta. (Englund & Prepula 2005, 80-83)

2.11 Tytäryrityksiä koskevat liitetiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä

1. konsernitilinpäätöksen yhdistellyn tytäryrityksen nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten ja omissa nimissään mutta konserniyritysten lukuun toimivien henkilöiden omistusosuus tässä yrityksessä
2. konsernitilinpäätöksen yhdistelemättömän tytäryrityksen, lukuun ottamatta asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöitä, tuloslaskelma ja tase tai niiden tiivistelmä
3. kirjanpitolain 6 luvun 9 §:n mukaisella tavalla konsernitilinpäätökseen yhdistellyn tytäryrityksen nimi ja kotipaikka sekä tieto yhdistelyn vaikutuksista kuhunkin oman pääoman erään
4. jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen emoyrityksen tilikautta päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana
5. riittävät tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellyn yrityksen, joka ei ole luotto tai rahoituslaitos tai palveluyritys, ja muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten suhteiden arvioimiseksi. (Englund & Prepula 2005, 83-85)

2.12 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan pääsääntöisesti hankintamenomenetelmällä KPL 6:8 §:ssä säädetyllä tavalla. KPL 6:9 §:ssä mainituin edellytyksin saadaan sisäisen omistuksen eliminoinnissa käyttää myös yhdistelmä- eli pooling-menetelmää.

2.12.1 Hankintamenomenetelmä

Hankintamenomenetelmän periaatteena on, että vain se osa tytäryrityksen voitosta, tappiosta tai muusta oman pääoman muutoksesta, joka on kertynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen, vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Tämän takia eliminointi suoritetaan niin, että yhtäältä eliminoidaan tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja toisaalta eliminoidaan tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava osuus tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä. Konsernin omaan pääomaan jää tällöin jäljelle tytäryrityksen hankinta-ajankohdan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Silloin kun osakkeiden hankintameno on suurempi kuin osuus hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä, nimitetään eliminointieroa konserniaktiiviksi ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiiviksi.

Edellä tarkoitettu omistusosuus lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella, eikä siihen vaikuta esimerkiksi osakkeisiin liittyvä erilainen äänivalta. (Englund & Prepula 2005, 225-227)

2.12.2 Yhdistelmämenetelmä (pooling-menetelmä)

KPL 6:9.1 §:n mukaan yhdistelmämenetelmää saadaan käyttää, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

1. konserniyrityksillä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;
2. tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen uusia osakkeitaan tai osuuksiaan;

3. tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti maksetun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä
4. tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

Edellä 1 ja 3 kohdassa tarkoitettu suhde lasketaan osakkeita tai osuuksia vastaavan pääoman kirjanpitoarvosta, jos näillä osakkeilla tai osuuksilla ei ole nimellisarvoa (KPL 6:9.2 §).

Yhdistelmämenetelmä ei kohdissa 1 ja 2 mainittujen ehtojen takia sovellu sellaisiin tilanteisiin, joissa konserniyrityksillä on jo ennestään huomattava omistusosuus hankitussa yrityksessä.

Yritysten kokoa voidaan arvioida esimerkiksi niiden markkina-arvon, liikevaihdon, taseen lopsumman ja henkilöstön määrän perusteella. Hallituksen esityksessä (173/1997) viitataan IAS 22 -suositukseen, jossa painotetaan yhteen liittyvien yritysten tasavertaisuutta ja entisten omistajien määräämisvallan säilymistä suhteellisesti samana kuin ennen yhdistymistä. Tasavertaisuus edellyttää, että tytäryrityksen omistajat tulevat omistajiksi konsernin emoyritykseen. (Englund & Prepula 2005, 309-320).

2.13 Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

2.13.1 Tilinpäätöserien muuntaminen

Ulkomaisen tytäryrityksen tase-erät muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskikurssia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin ne taseen ja tuloslaskelman erät, joihin ne luonteensa puolesta lähinnä liittyvät. Myös muita hyvän kirjanpitotavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa (KPL 6:6 §). Tilikauden keskikurssi voidaan laskea esimerkiksi edellisen tilikauden viimeisen kuukauden viimeisen päivän ja tilikauden kunkin kuukauden viimeisen päivän kurssien keskiarvona (KILA, 7.11.2006)

Hallituksen esityksen (173/1997) mukaan muuntamismenetelmän valitsemista ulkomaisen yksikön toiminnan luonteen perusteella voidaan pitää suositeltavana kansainvälisen vertailukelpoisuuden parantamiseksi. Hallituksen esityksessä viitataan tältä osin IAS 21 -suositukseen. Tämän suosituksen mukaan muuntamismenetelmää valittaessa tulee ottaa huomioon ulkomaisen tytäryrityksen toiminnan luonne sen mukaan, liittykö tytäryrityksen toiminta

läheisesti emoyrityksen tai konsernin toimintaan (epäitsenäinen yksikkö, esimerkiksi markkinoityhtiö tai tuotantoketjun osa) vai onko kyseessä itsenäinen yksikkö, joka hoitaa myös rahoituksensa itsenäisesti paikallisilta markkinoilta. Epäitsenäisesti toimivan yksikön tilinpäätöserät muunnetaan emoyrityksen tilinpäätösvaluutan määräisiksi niin kuin yksikön liiketapahtumat olisivat olleet emoyrityksen liiketapahtumia (IAS 21:13 - 18 ja 32 sekä 34). Tämä tarkoittaa, että taseen rahat, saamiset ja velat muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssiin ja muut kuin nämä erät sekä tuloslaskelman erät tapahtuma-ajankohdan kurssiin. Itsenäisen yksikön tase-erät muunnetaan tilinpäätösajankohdan kurssiin ja tuloslaskelmaerät tapahtuma-ajankohdan kurssiin. Tapahtuma-ajankohdan kurssin sijasta voidaan käyttää tilikauden keski-kurssia. (Englund & Prepula 2005, 127-130).

2.13.2 Muuntoero

Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman muuntamisessa syntyvää kurssieroä nimitetään muuntoeroksi. Hankinta-ajankohdan mukaisen oman pääoman osalta syntyy valuuttakurssin muuttuessa muuntoeroä hankinta-ajankohdasta lähtien. Hankinta-ajankohdan jälkeen kertyneelle omalle pääomalle syntyy muuntoeroä siitä tilinpäätöksestä lähtien, johon se ensimmäisen kerran sisältyy. Muuntoero tulee esille sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä, kun tytäryrityksen avaavan taseen oma pääoma on muuttunut valuuttakurssin muutoksen johdosta. Muuntoeroä syntyy myös ulkomaisten tytäryritysten taseisiin sisältyvien toisten ulkomaisten tytäryhtiöiden osakkeiden eliminoinnissa, mutta siinäkin on kysymys tytäryhtiöiden oman pääoman muuntoeroista.

Muuntoerot merkitään konsernin omaan pääomaan. Lähtökohtaisesti tulee vapaan oman pääoman aiheuttamat muuntoerot sisällyttää konsernin vapaaseen omaan pääomaan ja sidotun oman pääoman aiheuttamat muuntoerot konsernin sidottuun omaan pääomaan. Käytännössä joudutaan turvautumaan kaavamaiseen jaotteluun, jos muuntoeroja ei ole seurattu järjestelmällisesti tytäryritysten hankinta-ajankohdista lähtien.

Omaan pääomaan kertynyt muuntoero realisoituu ja kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi silloin, kun

- tytär- tai osakkuusyritys myydään osittain tai kokonaan; taikka
- tytäryritys palauttaa omaa pääomaansa tai maksaa takaisin oman pääoman ehtoista velkaansa.

Siltä osin kuin ulkomaisten tytäryritysten omaa pääomaa suojataan valuuttakurssien vaihteluilta, konsernin omaan pääomaan ei muodostu muuntoeroä, joka myöhemmin voisi realisoi-tua. (Englund & Prepula 2005, 132-133).

2.13.3 Kurssiero sisäisen voitonjaon ja muiden sisäisten liiketapahtumien eliminoinnissa

Ulkomaiselta tytäryritykseltä saadun osingon tai muun voitto-osuuden eliminointi aiheuttaa yleensä kurssieron konsernitilinpäätöksessä. Jos osingonjakajan taseen muuntamisessa käytetty kurssi poikkeaa osingon kirjauskurssista vastaanottajan kirjanpidossa, osingonjakajan oman pääoman vähennys on eri suuri kuin oman pääoman lisäys vastaanottavassa konserniyrityksessä. Erotus on kurssiero ja se kirjataan konsernin omaan pääomaan muuntoeron tavoin edellisten tilikausien voittoon (tappioon).

Sisäisten katteiden eliminoinnissa voi syntyä eroa eliminoinnissa käytetyn valuuttakurssin ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välillä. Kyseessä on kurssiero ja se kirjataan tulosvaikuttavasti sinä tilikautena, jolloin sisäinen kate ensimmäisen tai ainoan kerran syntyy. Jos eliminointia jatketaan myöhemmin vuosina, kuten tavallisesti käyttöomaisuuteen liittyvissä eliminoinneissa, kurssiero saadaan kirjata konsernitaseen omaan pääomaan (osakeyhtiömuotoisen emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vapaaseen omaan pääomaan).

Sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnit aiheuttavat kurssieroja, sillä toinen osapuoli on kirjannut liiketapahtuman tapahtuma-ajankohdan kurssiin ja sama sisäinen liiketapahtuma eliminoidaan vastapuolelta tilikauden keskikurssiin muunnettuna. Erotus on kurssiero ja jää vaikuttamaan konsernin tulokseen. (Englund & Prepula 2005, 136-141).

2.13.4 Keskikurssiero

Muunnettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tuloslaskelma käyttäen tilikauden keskikurssia ja tase käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia, syntyy tilikauden voiton tai tappion osalta keskikurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin välinen kurssiero. Tämä kurssiero (keskikurssiero) merkitään konsernitaseen omaan pääomaan (osakeyhtiömuotoisen emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vapaaseen omaan pääomaan). (Englund & Prepula 2005, 142).

2.13.5 Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman suojaus

Jos ulkomaiseen tytäryritykseen tehty oman pääoman ehtoinen sijoitus suojataan valuuttakurssien muutoksilta (engl. equity hedging), suojauksen tehneen konserniyrityksen tuloslaskelmaan merkitty suojaustoimenpiteistä aiheutunut kurssiero saadaan konsernitilinpäätöksessä siirtää tilikauden tuloksesta konsernin omaan pääomaan tytäryrityksen oman pääoman muuntamisesta aiheutunutta muuntoeroa vastaan. Suojauksen kurssierosta aiheutuva vero siirretään vastaavalla tavalla omaan pääomaan. Konsernitilinpäätöksen liitetietoihin kuuluvassa oman pääoman muutosten erittelyssä on suositeltavaa esittää erikseen muuntoerot, suojauksen kurssierot ja niiden verovaikutus.

Oman pääoman suojauksen tulee olla erotettavissa muista suojauksista. Ylisuojauksesta syntyneet kurssierot kirjataan konsernin tuloslaskelmaan. Oman pääoman suojausperiaatteet ja suojauksen vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan esitetään konsernitilinpäätöksen liitetietona.

Jos ulkomaiselle tytäryritykselle on annettu pitkäaikainen laina, joka on rinnastettavissa oman pääoman sijoitukseen ja jota ei ole suojattu, lainasta aiheutunutta kurssieroä käsitellään samalla tavalla kuin omasta pääomasta aiheutunutta muuntoeroä eli kurssiero kirjataan konsernituloslaskelman sijasta konsernin omaan pääomaan. (Englund & Prepula 2005, 147-148).

3 Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö

International Accounting Standards Board on laskentatoimen alan kansainvälinen järjestö, joka on 1970-luvun alkupuolelta lähtien ohjannut kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä antamalla kansainvälisen tilinpäätöksen laadinta ja esittämistä koskevia standardeja International Accounting Standards, IAS, nykyään IFRS. (Aromäki & Halonen ym. 2004, 14)

Tilinpäätösten laatimisperiaatteiden yhtenäistäminen on tullut tärkeäksi, kun yritykset ovat kansainvälistyneet ja sijoittaminen ulkomaille on yleistynyt. Tilinpäätösten vertailtavuuden paranemista varten on kehitetty yhdenmukaiset IFRS-laatimisperiaatteet, joita tilinpäätösten laatijoiden tulee pyrkiä soveltamaan yhdenmukaisesti ja tilintarkastajien tulee varmentaa soveltamisen asianmukaisuus. Markkinoiden luottamusta tilinpäätösten luotettavuuteen pyritään lisäämään viranomaisten valvonnan avulla. Suomessa valvova viranomainen on Rahoitus-tarkastus.

IFRS sisältää enemmän sitovaa, yksityiskohtaista säätelyä kuin suomalaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet. Vain tilinpäätöstä, jonka laatimisessa on noudatettu kaikkia standardeja ja virallisia tulkintoja, voidaan kutsua oikeaksi IFRS-tilinpäätökseksi. (Aromäki & Halonen 2004, 96).

3.1 IASB - hallitus standardien taustalla

IFRS-standardit julkistaa IASB eli International Accounting Standards Board. IASB on itsenäinen elin, joka on perustettu asettamaan tilinpäätös-standardeja kansainväliseen käyttöön. (IFRS-standardit 2003, 1). Yritysten kirjanpitoa säätelee 41 IAS-standardin nimellä kulkevaa sääntöä sekä viisi IFRS-standardia. Kukin standardi antaa määräyksiä tietyn tilinpäätöksen elementin määrittämiseen, kirjaamiseen ja arvostamiseen sekä liitetietojen esittämiseen. (Kulmala

2004, 24). Kesällä 2004 on vielä 31 IAS-standardia voimassa viiden IFRS-standardin lisäksi. (IASB b 2004).

Standardien täydennykseksi Standard Interpretations Committee on laatinut SIC tulkintoja standardien soveltamisesta. SIC-tulkinnat on tehty sellaisten standardin kohtien selkeyttämiseksi, mistä standardi ei tarjoa yksiselitteistä toimintaohjetta. (IAS-standardit 2001, 29) Kukin yksittäinen IAS-standardi ja SIC-tulkinta on voimassa kunnes IASB kumoaa sen.

Lisäksi IASB on kehittänyt tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset periaatteet. Yleiset periaatteet ovat apuna sellaisissa tilanteissa, joissa ei ole tarkkaa määräystä. Jos yleisten periaatteiden ja yksittäisen IFRS-standardin vaatimuksen välillä on ristiriitaa, tulee noudattaa ensisijaisesti standardin vaatimuksia. (IFRS-standardit 2003, 26-27; Leppiniemi 2007, 14)

IASB:n keskeiset tavoitteet ovat seuraavat:

- aikaansaada korkealaatuiset, ymmärrettävät ja voimaansaattavissa olevat yleismaailmalliset tilinpäätösstandardit; tämä edellyttää, että tilinpäätökset ja muut taloudelliset raportit sisältävät korkealaatuista, läpinäkyvää ja vertailukelpoista tietoa, jota voidaan käyttää apuna pääomamarkkinoilla toimivien ja muiden tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjien päätöksenteossa
- edellyttää aikaansaamiensa tilinpäätösstandardien käyttämistä ja tinkimätöntä soveltamista
- lähentää kansallisia ja kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja niin, että tilinpäätösinformaation sisältöön saadaan aikaan korkealaatuiset ratkaisut. (IFRS-standardit 2003, P-2 ja Leppiniemi 2007, 26)

IFRS:n tarkoituksena on varmistaa, että oman pääoman sijoittaja eli osakkeenomistaja saa tilinpäätöksestä kaiken sen tiedon, jonka turvin hän pystyy arvioimaan sijoituskohteensa riskiä. IFRS palvelee siis sijoittajaa, kun taas suomalainen tilinpäätös on laadittu lähinnä verottajan tiedontarpeita varten. (Kulmala 2004, 24)

3.2 Konsernitilinpäätöksen yhdistelyjä koskevat standardit ja terminologia

Tytäryritysten yhdistelyä konsernitilinpäätökseen käsitellään standardissa IAS 27. IAS 27 -standardia sovelletaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen. Tätä standardia sovelletaan myös tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittelyyn emoyrityksen erillistilinpäätöksessä. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

1. Määräysvalta (tässä standardissa) on oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.
2. Tytäryritys on toisen yrityksen (emoyritys) määräysvallassa oleva yritys.
3. Emoyritys on yritys, jolla on yksi tai useampia tytäryrityksiä.
4. Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.
5. Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yksittäisen yrityksen tilinpäätös.
6. Vähemmistön osuus on se osa tytäryrityksen toiminnan nettotuloksesta ja nettovarallisuudesta, joka kuuluu sille osuudelle yrityksestä, jota emoyritys ei omista suoraan eikä tytäryritysten kautta välillisesti. (IAS-standardit 2001, 647-648 sekä IFRS-standardit 2003, 27-4)

IAS 27:n liittyvät SIC-tulkinnat ovat:

1. SIC-12; Konsernitilinpäätös - erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt sekä
2. SIC-33; Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä - potentiaalinen äänivalta ja omistusosuusjakaminen. (Leppiniemi 2007, 125)

Tytäryritysten yhdistelyssä konsernitilinpäätökseen käytetään hankinta-menomenetelmää (Aromäki & Halonen ym. 2004, 213).

3.3 Konsernisuhteen määrittely määräysvallan avulla tytäryrityksessä

IAS 27:n mukaan emoyrityksen, joka julkistaa konsernitilinpäätöksen, tulee yhdistellä siihen kaikki määräysvallassa olevat ulkomaiset ja kotimaiset tytäryritykset. Määräysvallan oletetaan toteutuvan kun emoyritys suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti omistaa enemmän kuin puolet äänivallasta. Määräysvalta voi ilmetä omistuksesta riippumatta sopimuksien kautta, kun emoyhtiöllä on:

1. oikeus yli puoleen äänivallasta toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella,
2. oikeus määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella,
3. oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä tai
4. oikeus käyttää äänten enemmistöä hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa. (Räty & Virkkunen 2002, 318-319; IFRS-standardit 2004, 27-6)

KPL 1:5 §:n mukaan kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

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

3.4 Poikkeuksia tytäryrityksen yhdistelystä konsernitilinpäätökseen

Tosin tytäryritys jätetään yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen silloin, kun:

1. määräysvalta on tarkoitettu tilapäiseksi, koska tytäryritys on hankittu ja omistetaan yksinomaan tarkoituksena luovuttaa se lähitulevaisuudessa pian hankinnan jälkeen tai
2. se toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja emoyritykselle. (IAS-standardit 2002, 650; Rätty & Virkkunen 2002, 321; Leppiniemi 2007, 125)

Tällaisia tytäryrityksiä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” mukaisesti (IAS-standardit 2002, 650-651; Rätty & Virkkunen 2002, 321).

Suomen kirjanpitolaissa on myös vastaavat kohdat KPL 6:3.2 ja 6:3.4, jolloin tytäryritys voidaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. Suomen kirjanpilolaki sisältää edellisten lisäksi kohdat KPL 6:3.1 ja 6:3.3. Ensimmäisessä sallitaan yhdistelemättä jättäminen, jos se on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Seuraavassa saa jättää yhdistelemättä, jos se edellyttäisi muuten kohtuuttomia menoja. IAS-27 ei salli näitä lievennyksiä.

Tulkinta SIC-12:n mukaan erityistä tarkoitusta varten perustettua yksikköä ei saa jättää yhdistelemättä sillä perusteella, että yksikkö toimii sellaisten ankarien ja pitkäaikaisten rajoitusten alaisena, jotka heikentävät merkittävästi sen kykyä siirtää varoja emoyritykselle. Se, että erityistä tarkoitusta varten perustettavan yrityksen toiminta on ennalta määrätty, ei lasketa kohdan rajoitteeksi. (Rätty & Virkkunen 2002, 321)

Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että sen liiketoiminta poikkeaa muiden konserniin kuuluvien yritysten liiketoiminnasta. (IAS-standardit 2002, 650-651; Rätty & Virkkunen 2002, 321)

3.5 Laatomisperiaatteet

Laatomisperiaatteet ovat olennainen osa tilinpäätösinformaatiota. Niistä sijoittajat saavat tiiviin tietopakettin IFRS:n periaatteista sekä selvityksen, miten yhtiö soveltaa standardeja. Tämä osa kuvaa ja opastaa sijoittajaa kaikkein parhaiten siihen, mitä IFRS:n soveltaminen kyseiselle yhtiölle tarkoittaa. Laatomisperiaatteet kuvaavat ja opastavat sijoittajaa kaikkein parhaiten siihen, mitä IFRS:n periaatteiden soveltaminen kyseiselle yhtiölle tarkoittaa. (Englund & Prepula 2005, 122)

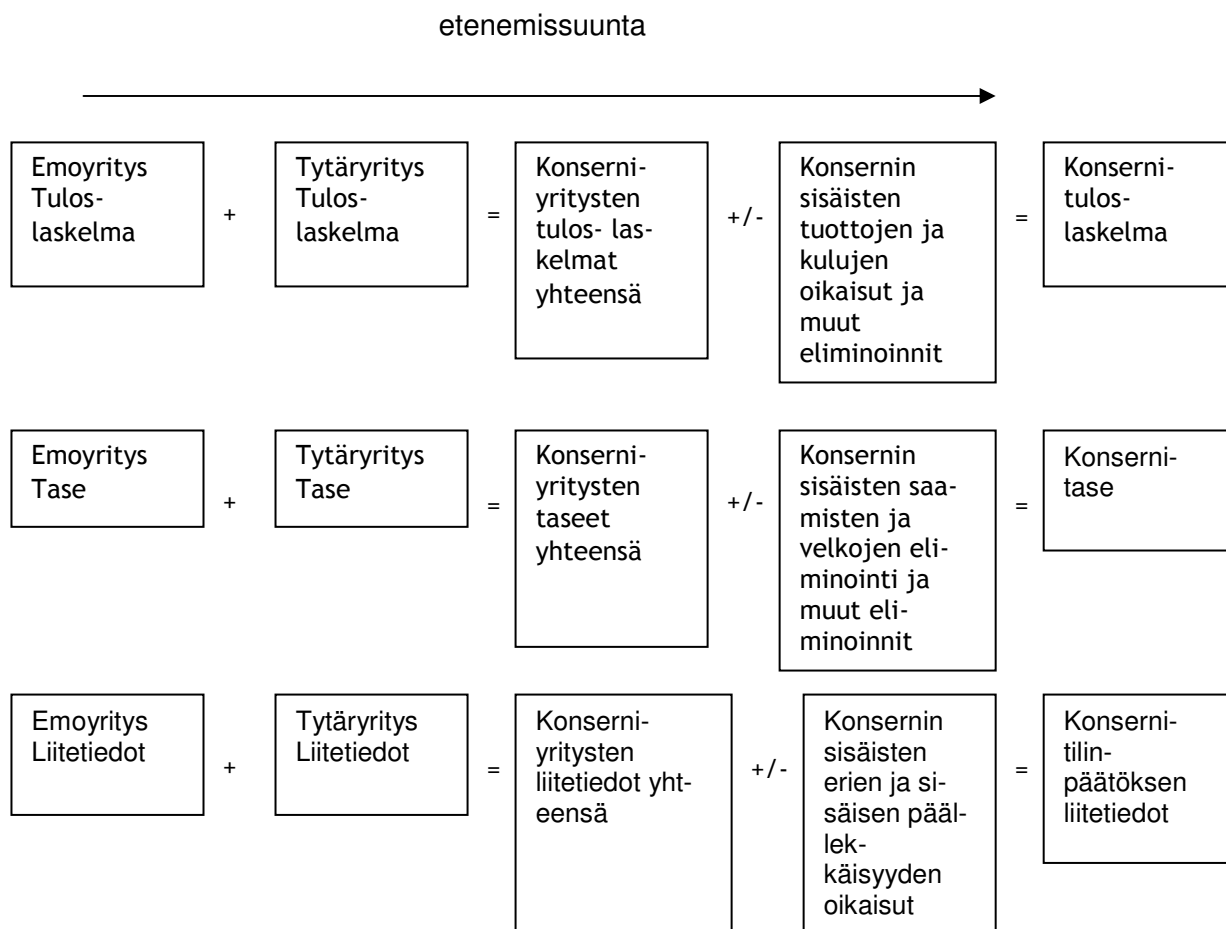
Tilinpäätös laaditaan IAS 1 standardin mukaan vähintään kerran vuodessa. Kun yrityksen tilinpäätöspäivä poikkeuksellisesti muuttuu ja tilinpäätös laaditaan yhtä vuotta lyhyemmältä tai pitemmältä ajalta, yrityksen tulee ilmoittaa tilinpäätöksen kattaman tilikauden lisäksi:

- syy yhdestä vuodesta poikkeavan tilikauden käyttämiseen
- että tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman, rahavirtalaskelman ja niitä koskevien liitetietojen vertailutiedot eivät ole vertailukelpoisia. (Räty & Virkkunen 2004, 57).

Konsernitilinpäätöksessä lasketaan yhteen emoyhtiön ja sen määräysvallassa olevien yhtiöiden tilinpäätökset. Lisäksi suoritetaan korjauksia, joiden tarkoituksena on häivyttää juridiset rajat yhtiöiden väliltä. Korjauksia eli eliminoiteja suoritetaan emoyhtiön osakkeenomistajien näkökulmasta lähtien. Tarkoituksena on osoittaa heille kuuluva osuus konsernin voitosta ja konsernin nettopääomasta. (Räty & Virkkunen 2004, 59).

Konsernitilinpäätös laaditaan niin, että emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään rivi riviltä laskemalla yhteen samanlaiset varat, velat, oma pääoma, tuotot ja kulut (Leppiniemi 2007, 126; IAS-standardit 2002, 651). Kuviossa 2 hahmotetaan tätä yhdistelyä. Konsernitilinpäätöksen ensimmäinen vaihe on laskea erillistilinpäätökset yhteen. Tämän tuloksena syntyvät konserniyritysten bruttotuloslaskelma, bruttotase ja bruttoliiitetiedot. Sen jälkeen niistä vähennetään sisäiset tapahtumat ja tehdään muut eliminoinnit. Näin syntyvät puolestaan konsernituloslaskelma, konsernitase ja konsernitilinpäätöksen liitetiedot. (Alhola et al. 2003, 50)

3.5.1 Sisäisten erien eliminointi



Kuvio 3 Emoyrityksen ja tytäryrityksen tilinpäätökset lasketaan yhteen ja eliminoidaan sisäiset erät. (Alhola et al. 2003, 50-51)

Konsernin sisäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset liiketoimet, joihin kuuluvat myynnit, kulut ja osingot, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat realisoitumattomat voitot, jotka sisältyvät omaisuuserien, kuten vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden, kirjanpitoarvoon, eliminoidaan kokonaisuudessaan. (IAS-standardit 2002, 652). Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat realisoitumattomat tappiot eliminoidaan vain jos ne eivät ole lopullisia (Räty & Virkkunen, 2002, 317). Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminomisesta aiheutuvat jaksotuserot käsitellään IAS 12:n ”Tuloverot” mukaisesti. (IAS-standardit 2002, 652).

Suomen kirjanpitolain mukaan tulee vähentää sisäiset tuotot, kulut, voitonjako, sisäisten katteiden muutokset, saamiset, velat ja aktiivoihin sisältyvät katteet. Suomen kirjanpitolain mukaan edellä mainittuja vähennyksiä saadaan jättää tekemättä, jos oikean ja riittävän kuvan vaatimus ei vaarannu. (Räty & Virkkunen 2002, 317)

Esimerkkinä otetaan liikearvon määrittely. Yleisesti tunnettua ja hyväksyttyä käsitystä liikearvosta ei vielä ole pystytty muodostamaan. Tämän vuoksi myös liikearvon käsittely on kirjavaa niin eri maiden välillä kuin maiden sisäisestikin. (Seetharaman et al. 2004, 132)

Suomen kirjanpitolainsäädännössä liikearvolle ei ole selkeää määritelmää. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 36). Kirjanpitolain 6 luvun 8 pykälässä kuitenkin kerrotaan, mikä osa konserneissa merkitään konserniliikearvoksi, kun käytetään hankintamenomenetelmää. ”Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistususuutta” (KPL 6:8). Tästä eliminoinnista jäljelle jäävä jäännöserä, eli konserniaktiiva, kohdistetaan omistususuuden mukaan niille tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerille, joista konserniaktiivan oletetaan muodostuvan. Trobergin (2003, 99) mukaan tämä antaa yritysjohdolle varsin paljon harkinnanvaraa, sillä usein konserniaktiivaa kohdistetaan maa-alueille, joista ei tehdä vuosittaisia poistoja, tai muille pitkävaikutteisille käyttöomaisuuserille. Näin vähennetään negatiivista tulosvaikutusta (Troberg 2003, 99). Se osa, jota ei voida kohdistaa millekään omaisuus- tai velkaerälle, merkitään konserniliikearvoksi. (KPL 6:8) Hankintamenomenetelmässä voi syntyä myös konsernipassiivat, joka on myös kohdistettava sellaisille omaisuus ja velkaerille, joista sen katsotaan muodostuvan. Tästä jäljelle jäävä osa, konsernireservi, eli negatiivinen liikearvo, tuloutetaan tulokseen, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tai kun sitä vastaa realisoitunut tuotto. (KPL 6:8) Negatiivinen liikearvo merkitään omaksi eräkseen vastattaviin (Aromäki et al. 2004, 208).

Toinen sallittu yhdistämismenetelmä kirjanpitolain mukaan on pooling-menetelmä, se on melko yleisesti käytetty menetelmä Suomessa. IFRS-säännösten mukaan konserniyritysten yhdistely konsernitilinpäätökseen tehdään aina hankintamenomenetelmällä (pooling-menetelmä on kielletty). (Aromäki et al. 2004, 206).

KPL:n 5 luvun 9 pykälän mukaan liikearvo voidaan aktivoida taseeseen. Tällöin se tulee poistaa vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään 5 vuodessa tai erityisistä syistä vaikutusajan ollessa pidempi, enintään 20 vuodessa. (KPL 5:9) 5 vuoden enimmäispoisto aika on Euroopan unionin neuvoston neljännen (78/660/ETY) direktiivin määrittelemä aika. Direktiivin 37 artikla tosin sallii, että jäsenmaissa käytetään pidempiäkin poistoajoja, kunhan taloudellista pitoaika ei ylitetä. Tätä mahdollisuutta Suomessa onkin haluttu käyttää. Vaikutusajalla kirjanpitolaissa tarkoitetaan liikearvon taloudellista pitoaika. Taloudellinen pitoaika taas on se aika, jona liikearvon ennakoitaan tuottavan tuloa yritykselle. Poistoajaa määritettäessä on otettava huomioon yrityksen yksilölliset olosuhteet. Poistoajan on myös vastattava yrityksen omaa suunnitelmaa ja odotusta liikearvon taloudellisesta pitoajasta. (Kirjanpitolautakunta 1999, 15)

Liikearvo voidaan siis poistaa myös heti suoraan kuluna, jos liikearvon ei ennakoita tuottavan tuloa tulevaisuudessa. Aktivointipakkoa ei aineettomissa hyödykkeissä, kuten liikearvossa-kaan, ole (Leppiniemi 2007, 278). Koska kirjanpitolaki hyväksyy sekä kertapoiston että aktiivoinnin kahdella eri enimmäispoistoajalla, on selvää, että tilinpäätösten vertailtavuus heikenee. Eri yritykset voivat käyttää siis hyvinkin erilaiskamenetelmiä liikearvojensa käsittelyyn, jos yritys käyttää vielä eri yritysostoissa eri poistoaikoja, on entistä vaikeampaa saada selville eri yritysostojen kannattavuus.

Poistosuunnitelmaa voidaan myös joutua muuttamaan, jos liikearvoon liittyvät tulonodotukset muuttuvat olennaisesti. Poistosuunnitelman muutos koskee kyseistä ja seuraavia tilikausia. Kyseessä voi siis olla tulonodotusten heikkeneminen tai paraneminen. Tulonodotusten heikentyessä voidaan joutua tekemään kertaluonteinen poisto ja tulonodotusten parantuessa taas voidaan poistoaikaa joutua pidentämään. Tämä tehdään, jos liikearvon taloudellisen pitoajan odotetaan olennaisesti pitenevän. (Kirjanpitolaikunta 1999, 21) Näin osaltaan otetaan arvonalentumiset huomioon jo poistosuunnitelmassa. Arvonalentumisten pysyvyyttäkään ei vaa-dita. Ainoastaan olennaisuus on tärkeää.

Poistosuunnitelman muutos on seurausta KPL:n 3 luvun 2 pykälän oikeat ja riittävät tiedot -periaatteen noudattamisesta. ”Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva)” (KPL 3:2.1). Oikean ja riittävän kuvan saavuttamiseksi tarpeelliset lisätiedot annetaan liitetiedoissa (KPL 3:2.1).

Kirjanpitolakikin tuntee arvonalentumiset. Liikearvon arvoa on siis alennettava, jos sen tuot-tama tulo tulevaisuudessa todennäköisesti on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pie-nempi (KPL 5:13). Hallituksen esitys Eduskunnalle (HE 173/1997) kirjanpitolaiksi sekä laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta esitti, että kun tarkas-telua arvonalentumisesta tehdään, on huomioon otettava tulevaisuudessa kerrytettävien tulo-ten nykyarvo. Tämä viittaakin samanlaiseen arvonalennustestaukseen, mitä IFRS-normistokin vaatii. Näiden odotettujen tulojen arviointi on tehtävä varovaisuuden periaatetta noudattaen (Kirjanpitolaikunta 1999, 24). Varovaisuuden periaatteella kirjanpidossa tarkoitetaan, että tuottoja ja omaisuutta ei saa yliarvostaa, eikä vastaavasti kuluja ja velkoja saa myöskään aliarvostaa. Yleisenä tilinpäätösperiaatteena se tarkoittaa muun muassa sitä, tilinpäätöksessä on huomioitava myös kaikki poistot ja arvonalentumiset. Näitä ei saa jättää tekemättä, vaikka tilikausi muodostuisikin tappiolliseksi näiden vuoksi. (Leppiniemi 2007, 44; 67)

Muuta ohjeistusta Suomen säännöstö ei annakaan arvonalentumisen suuruudesta eikä sen ajankohdasta, huomioon on otettava ainoastaan tulevaisuuden tuottojen nykyarvo. Kirjanpito-lautakunta (1999, 23) viittaakin juuri IAS 36 -standardiin arvonalentumisen ohjeistuksessaan.

Siinäkin tosin ainoastaan viitataan standardin rahavirtaa tuottaviin yksiköihin. Eli jos arvonalentumista ei voida hyödykekohtaisesti määritellä, ryhmitellään hyödyke rahavirtaa tuottavaan yksikköön, johon se kuuluu. Ohjeistuksessa ei siis neuvota noudattamaan IAS 36:n mukaista arvonalentumistestausta kokonaisuudessaan.

Kirjanpitolaki sallii myös liikearvon arvonalentumisen palauttamisen. Tämä kulukirjaus on oikaistava viimeistään tilikauden päättymispäivänä, jos kirjattu arvonalentuminen on osoittautunut aiheettomaksi. (KPL 5:16) Arvonalennusta ei siis saa jatkaa, jos siihen johtaneet syyt eivät enää ole voimassa. Kulukirjauksen oikaisu tehdään vallitsevan käytännön mukaan sillä tilikaudella, jolla arvonalennuksen aiheettomuus on todettu. (HE 173/1997) Yrityksen taloudellisen tilanteen heittelehtiessä on siis mahdollista oikaista aikaisempina vuosina tapahtuneita arvonalentumisia. Tämä saattaa aiheuttaa epäselvyyttä etenkin tilinpäätöksen käyttäjien keskuudessa, jos arvonalentumisia kirjataan ja oikaistaan useasti.

3.5.2 Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätöksessä esitetään seuraavat tiedot:

1. konsernitilinpäätöksessä luettelo merkittävistä tytäryrityksistä sisältäen nimen, rekisteröintivaltion tai kotipaikan, omistusosuuden sekä osuuden äänivallasta, mikäli se eroaa omistusosuudesta;
2. konsernitilinpäätöksessä soveltuvin osin;
3. syyt siihen, että tytäryritystä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen;
4. emoyrityksen ja sellaisen tytäryrityksen välisen suhteen luonne, jossa emoyritys ei omista enempää kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti;
5. sellaisen yrityksen nimi, jossa emoyritys omistaa enemmän kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti mutta joka ei määräysvallan puuttuessa ole tytäryritys; ja
6. tytäryritysten hankinnan ja luovuttamisen vaikutus tilinpäätöspäivän taloudelliseen asemaan ja tilikauden tulokseen sekä edellisen tilikauden vastaaviin lukuihin; sekä
7. emoyrityksen erillistilinpäätöksessä kuvaus tytäryritysten kirjanpidollisessa käsittelyssä sovelletusta menetelmästä. (IAS-standardit 2002, 655)

3.5.3 Tytäryrityksiin tehtyjen sijoitusten käsittely emoyrityksen erillistilinpäätöksessä

Konsernitilinpäätökseen sisällyttömiin tytäryrityksiin tehdyt sijoitukset esitetään joko:

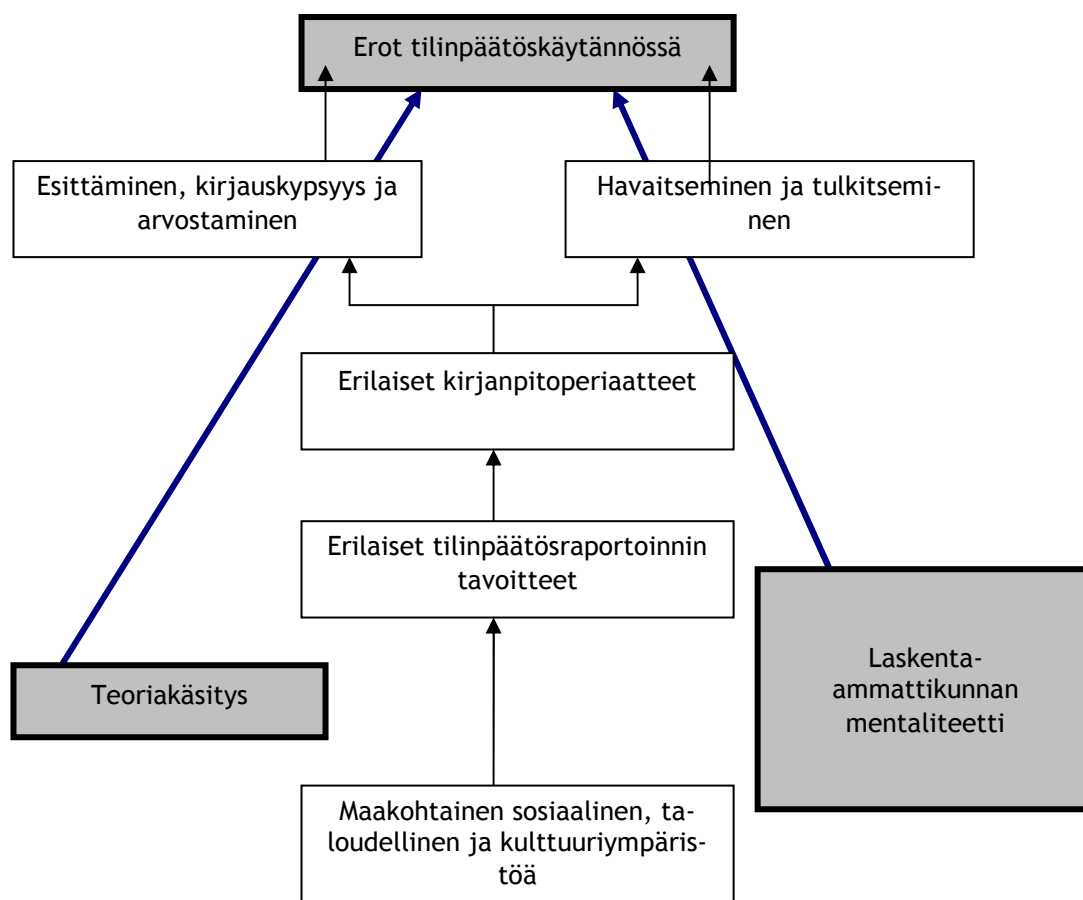
1. hankintamenon määräisinä;
2. käyttäen pääomaosuusmenetelmää, joka on kuvattu IAS-standardissa 28 ”Osakkuusyri-tyksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely”, tai

3. sopivan tilaisuuden tullen myytävissä olevina rahavaroina IAS-standardissa 39 ”Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen” kuvatulla tavalla. (IAS-standardit 2002, 654)

Emoyritys esittää useissa maissa erillistilinpäätöksen lakisääteisten tai muiden vaatimusten täyttämiseksi. (IAS-standardit 2002, 654) Verottajan vuoksi konsernin on laadittava erillistilinpäätöksensä eli verotuksen pohjana olevien yksittäisten, konserniin kuuluvien yhtiöiden tilinpäätökset myös suomalaisen kirjanpitolain mukaisessa muodossa, vaikka koko konserni raportoikin IFRS-standardien mukaisesti. Muukin asiaan liittyvä kansallinen lainsäädäntö on vielä täysin päivittämättä. (Kulmala 2004, 24)

4 Tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksia

Eri maiden tilinpäätöskäytännön pikeävät toisistaan. Kuten Kuviossa 4 käy ilmi, erot laskentakäytännössä johtuvat maiden erilaiset sosiaalisesta, taloudellista sekä kulttuuriympäristöstä. Nämä puolestaan asettavat erilaiset tavoitteet taloudelliselle raportoinnille, mikä vaikuttaa laskentaperiaatteisiin. Eroja on esittämistavassa, kirjaamis- ja arvostamisperiaatteissa sekä havainnoissa ja tulkinnoissa.



Kuvio 4 Syyt eroavaisuuksille tilinpäätöskäytännössä (Wilton ym. 1998, 2)

Suomalainen ja venäläinen kirjanpitokäyttö ovat muovautuneet toisistaan poikkeaviksi. Poikkeuksien syiden selvittämien auttaa ymmärtämään nykyistä venäläistä kirjanpitoa ja venäläisen laskentahenkilöstön ajatusmaailmaa. Majala on määritellyt neljä tasoa, jotka vaikuttavat kirjanpidon kehitykseen eri maissa ja joiden avulla kirjanpitokäytäntöjä voidaan tutkia:

- 1) kulttuuritaso
- 2) teoriataso
- 3) säätelytaso
- 4) formaattitaso (Majala 1987, 28-44)

Jaottelun mukaan kulttuuritaso muodostaa kirjanpitokäytäntöjen muutoksen perustan, sillä kirjanpitokäytännöt ovat muovautuneet ihmisten muodostamissa yhteisöissä historiallisen kehityksen tuloksena. Kulttuuritasolla tarkastetaan maan sosiaalista, taloudellista ja kulttuuriympäristöä. Tarkasteltavina tekijöinä on käytettään kansainvälisen laskentatoimen tutkimuksen keskeisiä muuttujia, kuten talous-, laki-, ja verojärjestelmää, yritysrahoitusta sekä joitakin yleisempiä muuttujia, kuten laskenta-ammattikunnan luonnetta, historiaa, maantieteellistä sijaintia ja kieltä. (Wilton ym. 1998, 11-16)

Säätelytasolle tarkastetaan mitä informaatiota sidosryhmille määrätään toimitettavaksi, miten omaisuuserien arvostusta ja kirjanpitosyleensä säädellään, ja muita muotovaatimuksia kirjanpidolle asetetaan. Tilinpäätöksen malli, erien nimikkeet ja järjestys muodostavat formaattitason lähtökohdan, joka pohjautuu kulttuuri-, teoria- ja säätelytason luomalle perustalle. (Wilton ym. 1998, 16-20)

4.1 Venäläisen kirjanpidon ominaispiirteet

Suuri ero venäläisen ja suomalaisen kirjanpidon välillä löytyy tilinpäätöksen laatimisesta. Kirjanpitoa selvittävät teoriat kuvaavat liiketapahtumien käsittelyä ja tilinpäätöksen periaatteita niiden pääasiallisten tehtävien mukaan. Näitä teorioita kutsutaan yleisesti taseteorioiksi ja jotka esitellään lyhyesti seuraavaksi ja voidaan erottaa kahta tyyppiä:

1. staattinen taseteoria ns. omaisuuden arvon määrittämisestä painottava
2. dynaaminen taseteoria ns. tuloslaskelmatehtävää painottava. (Nobers & Parker 2004, 54)

Staattinen taseteorian käsityksen mukaan tase ilmoittaa omaisuuden ja vieraan pääoman erotuksena syntyvän yrityksen oman pääoman määrän eli tosin sanoen yrityksen nettoarvon. Nettoarvo saadaan seuraamalla tilikauden aikana tapahtuneita liiketapahtumia eli pääoma- ja velkaerien muutoksia. Syntynyt oman pääoman lisäys on voittoa ja vähennys tappiota. Yhteenvetona toimii voiton ja tappion laskemisessa kontrollilaskelma. Venäjä kuuluu tasetta korostaviin tilinpäätösteorioihin. (Majala 1987, 17-18)

Dynaamisen kirjanpito-teorian mukaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen ensisijainen tehtävä on oikean tuloksen laskeminen. Tase on ensisijaisesti tuloslaskelman laatimisessa tarvittava apuväline ja tilinpäätössaldon säilytyspaikka. Dynaamisen periaatteen mukaan laadittu tase ei kuvaa omaisuuserien käypiä, todellisia arvoja. Taseeseen kirjataan varoina rahat ja saamiset sekä hankintahintaisina menot, jotka eivät kuulu päättyvälle tilikaudelle, ja joista odotetaan tuloja myöhemminä tilikausina. Taseeseen kirjataan myös vieraan pääoman ja oman pääoman saldot. (Ahola 2001, 15)

Suomessa kehitetty ns. meno-tuloteoria (Martti Saario 1945), johon suomalainen tilinpäätös-käytäntö vahvasti perustuu, luonteeltaan nimenomaan dynaamisen. Sen mukaan kirjanpidon tehtävä on oikean tuloksen laskeminen jaksotettujen tuloksen tekijöiden eli tulojen ja niiden aikaansaamiseksi uhrattujen menojen erotuksena. Menotuloteorian mukaiset liiketapahtumat ovat menoja, tuloja ja rahoitustapahtumia. (Alhola 2001, 15)

5 Kirjanpidosta Venäjällä

Venäjän kirjanpitosäännösten mukainen kirjanpitojärjestelmä ei periaatteessa juurikaan poikkea kansainvälisestä kirjanpitokäytännöstä. Lainsäädäntöön on kirjattu kaikki yleiset kansainväliset laskentaperiaatteet.

Kirjanpidon tärkeimmäksi tehtäväksi Venäjällä on koettu veroviranomaisten vaatiman informaation tuottaminen. Neuvostoliitossa kirjanpidon yksinomainen tehtävä oli verotettavan tuloksen laskenta ja vuoden 1995 loppuun kirjanpidon tulos oli periaatteessa yhtenevä verotettavan tuloksen kanssa. Kirjanpidon tuloslaskenta ja verotuksen tuloslaskenta eriytyivät 1.1.1996 alkaen. Vuonna 2003 eriytyminen on näkynyt myös erillisten raporttien, muun muassa erillisten tuloslaskelmien, esittämisessä. (Sutela, 2004, 196).

Venäjän kirjanpito on tiukasti säädeltyä ja normitettua. Kirjanpitoa säätelee kirjanpitolaki, joka annettiin 21.11.1996. Tarkempaa kirjanpitoa koskevia ohjeita on uudistetussa kirjanpitoasetuksessa, joka tuli voimaan 1.1.1999. Kirjanpitolaian ja -asetuksen lisäksi kirjanpitoa säätelevät valtiovarainministeriön (Minfin) antamat kirjanpitostandardit (PBU - polozhenije buhgalterskogo utsheta). Kirjanpitostandardit käsittelevät yksityiskohtaisesti eräitä kirjanpidon osalueita kuten käyttöomaisuuslaskentaa. Keväällä 2006 näitä standardeja oli ilmestynyt 18 kappaletta. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-ФЗ).

Kirjanpidon sääntelyyn liittyvät myös kaikille kirjanpitovelvollisille pakolliset yhtenäistilipuitteistot (LIITE 1). Tilikartassa tilit määritellään pääluokan (kahden numeron) tarkkuudella.

Alatilejä voi rakentaa vapaasti. Myös verolainsäädännön sovellusohjeissa otetaan usein kantaa, mille tilille liiketapahtumat voidaan kirjata.

Yritykset jaetaan Venäjällä kaupallisiin ja tuotannollisiin yrityksiin. Näiden yritysten kirjanpitoikäytännössä on eroja. Kaupallisia yrityksiä ovat lähinnä myyntiyritykset. Venäläisen systematiikan mukaan yritykset, joiden toiminta tuottaa lisäarvoa, ovat tuotannollisia yrityksiä. Siten esimerkiksi tilintarkastus, konsultointi ja ohjelmointi ovat Venäjällä tuotannollista toimintaa. Kirjanpitoa ohjaavat myös toimialakohtaiset laskentaohjeet.

Yksittäisen yrityksen tasolla kirjanpitoa ohjaavat laskentaperiaatteet. Vaikka kirjanpito onkin tiukasti normitettua, yrityksen laskentaperiaatteissa voidaan ottaa kantaa varsin vapaasti moniin periaatteellisiin seikkoihin kuten maksaako yritys veronsa maksu- vai suoriteperusteisesti siinä määrin kuin se on mahdollista nykyisen verolainsäädännön aikana. Laskentaperiaatteissa on myös määriteltävä varojen arvostusperiaatteet ja niissä on oltava maininta mahdollisten varausten käytöstä. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-ФЗ)

Suomessa kirjanpidolle ja verotukselle on ominaista verotuksen kirjanpitosidonnaisuus. Tämä ilmenee elinkeinoverolaista, jossa on todettu, että verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin verolaissa on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Poistoina, liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan ja velkojen indeksi- ja kurssitappiona verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Monet verolainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön muutokset 1990-luvulla ovat kuitenkin johtaneet siihen, että verotus aikaisempaa vähäisemmässä määrin ohjaa kirjanpitovelvollisen kirjanpito- ja tilinpäätös-ratkaisuja. (Sutela 2004, 203-210).

5.1 Kirjanpidon määritelmä ja keskeiset tehtävät

Venäjän kirjanpitolaki määrittelee kirjanpidon systematisoiduksi järjestelmäksi, jonka avulla kerätään, rekisteröidään ja yhteismitallistetaan organisaatioiden omaisuudesta, vastuista ja liiketapahtumista saatua tietoa sekä seurataan niissä tapahtuvia muutoksia yhtenäisesti jatkuvasti ja dokumentoidusti.

Kirjanpitolaki (№ 129 - ФЗ 1:3) määrittelee kirjanpidolle kolme perustehtävää, jotka ovat:

1. tuottaa täydellistä ja oikeaa tietoa organisaation toiminnasta ja varallisuudesta,, joka on välttämätöntä organisaation sisäisille sidosryhmille - johtajille, osakkaille, omistajille, sekä ulkoisille sidosryhmille - sijoittajille, rahoittajille sekä muille tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjille.

2. turvata sisäisille ja ulkoisille sidosryhmille välttämätön tiedonsaanti mahdollistamaan valvontaa koskien lain- ja varallisuuserien liikkumisesta, materiaalikäytöstä sekä työn ja taloudellisten resurssien käytöstä.
3. estää organisaation taloudellisen toiminnan tappiollisuus sekä varmistaa organisaation vakavaraisuus tuomalla esiin yrityksen sisäiset resurssit. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Φ3 “Kirjanpitolaki”)

5.2 Kirjanpitovelvollisuus

Kirjanpitolain mukaan kaikkien Venäjän federaation alueella sijaitsevien yritysten on pidettävä kirjanpitoa Venäjän lainsäädännön vaatimusten mukaisesti. Myös ulkomaisten yritysten sivutoimipaikkojen ja edustustojen on noudatettava Venäjän kirjanpitosäännöksiä. Kirjanpitoasetuksen mukaan ne voivat kuitenkin pitää kirjanpitoa oman maansa kirjanpitosäännösten mukaan, mikäli nämä säännökset eivät ole ristiriidassa kansainvälisten kirjanpitostandardien kanssa.

Näin ollen suomalaisten yritysten Venäjällä sijaitsevat sivutoimipaikat ja edustustot voivat pitää kirjanpitonsa myös Suomen kirjanpitosäännösten mukaisesti. Verolaskelmat ja veroviranomaisille toimitettavat raportit on kuitenkin laadittava Venäjän säännösten mukaisesti. (SVKK. 2008, 262-264).

5.3 Kirjanpidon yleiset periaatteet

Keskeiset kirjanpidon lähtökohdat määritellään Venäjän kirjanpitolaissa (№ 129 - Φ3) sekä Venäjän kirjanpitoasetuksessa. Nämä lähtökohdat esitellään seuraavaksi.

Kaikki liiketapahtumat kirjaataan soveltaen kahdenkertaisen kirjanpidon menetelmää (LIITE 4). Kirjaaminen tapahtuu käyttämällä tilipuitteita, jotka on laadittu Venäjän valtiovarainministeriön edellyttämän yhtenäistilipuitteiston (LIITE 1) pohjalta. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Φ3, § 9)

Liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon Venäjän ruplissa. Kaikki kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvää kirjallinen informaatio on esitettävä venäjän kielellä. Kaikki muilla kuin venäjän kielellä laaditut ensisijaiset asiakirjat on käännettävä ehdotonta tarkkuutta noudattaen venäjän kielelle. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Φ3, § 9)

Kirjanpito tapahtumien dokumentointi on pakollista ja siihen on käytettävä määrättyjä tositteita. Näitä tositteita kutsutaan Venäjällä ensisijaisiksi asiakirjoiksi, joiden perusteella tehdään yrityksen kirjanpitoa. Ensisijaisten asiakirjojen tulee sisältää seuraavat pakolliset tun-

nusmerkit: käytetyn lomakkeen nimi ja numero, laatimispäivämäärä, asiakirjan laativan organisaation nimi, liiketapahtuman sisältökuvaus, liiketapahtuman reaali- ja raha-arvo, nimenkirjoitusoikeutettujen liiketapahtuman osapuolten virkanimikkeet sekä heidän allekirjoituksensa ja nimenselvennyksensä. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 15-16)

Ensisijaiset asiakirjat hyväksytään kirjanpitoon vain jos ne on laadittu yhtenäistettyjen ensisijaisten asiakirjojen luettelossa esitettyjen lomakemallien mukaisesti. Sellaiset asiakirjat, joista ei ole esitetty mallia luettelossa, voidaan laatia organisaatiossa omatoimisesti. Tällöin niiden tulee sisältää asiakirjalle määrätty, edellä luettelut, pakolliset tunnusmerkit. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 12-14)

Vuodesta 1999 lähtien organisaatiot ovat käyttäneet ensisijaisten asiakirjojen malleja, jotka on esitetty Venäjän standardikomitean asetuksessa ”Uudet yhtenäistetyt ensisijaiset kirjanpidon asiakirjat”. Ensisijainen asiakirja tulee laatia liiketapahtumahetkellä, mutta mikäli tämä ei ole mahdollista niin välittömästi sen jälkeen. Muihin asiakirjoihin voidaan tehdä muutoksia, mikäli muutos hyväksytään kaikkien alkuperäisten asiakirjan allekirjoittajien toimesta. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 15-16)

Organisaation nimenkirjoitusoikeutetut henkilöt määrää organisaation johtaja yhdessä pääkirjanpitäjän kanssa. Meno- tai rahaliikenneasiakirjat eivät ole päteviä ilman pääkirjanpitäjän allekirjoitusta. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 14)

Kirjanpidon toteuttamiseen käytetään kirjanpitojärjestelmää, jonka tarkoitus on ensisijaisissa asiakirjoissa olevan informaation systemaattinen kerääminen. Kirjanpidon tallennus voi tapahtua paperilla, asianmukaisissa kirjanpitokirjoissa, tai koneellista järjestelmää hyväksi käyttäen. Kirjanpitorekisterien muoto on valtiovarainministeriön ja muiden lainsäätäjien säätelemä. Liiketapahtumat tallennetaan kirjanpitoon aikajärjestyksessä ja luokitellaan asianmukaisesti käytössä oleville tilipuitteisten tileille. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 19-20)

Kirjanpidon erät arvostetaan rahamääräisinä. Lähtökohta omaisuuden arvostamisessa on omakustannusarvolaskenta eli omaisuuden hankinnasta aiheutuneiden kulujen yhteenlasku; vastikkeetta hankittu omaisuus arvostetaan tulouttamishetken käypään arvoon; organisaation oma tuotanto arvostetaan valmistuskustannusten perusteella. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Ф3, § 23)

Kirjanpidon tietojen oikeellisuuden varmentamiseksi omaisuus- ja velkaerien inventoinnin suorittaminen on pakollista. Inventoinnin aikana tarkastetaan sekä asiakirjoin todennetaan erän olemassaolo, kunto ja arvo. Inventoinnin tarkempi säätely tapahtuu, organisaation johta-

jan toimesta. Johtuen siitä, että lopullinen vastuu inventoinnista on organisaation johtajalla, venäläisessä tilinpäätöksessä on usein jaksotettu ainoastaan sellaiset erät, jotka ovat todennettavissa asianmukaisin asiakirjoin. Esimerkiksi venäläisen yritykset eivät tilinpäätöksissään jaksota sellaisia arvionvaraisia eriä tai kuluja, joista ei vielä saatu laskua. Tällaisia jaksottomia kuluja voivat muun muassa olla palkkavaraukset, leasing- ja puhelinmenot sekä tilojen käyttökustannukset. Tästä johtuen venäläinen tilinpäätös ei täytä kaikilta osin suoriteperusteisuuden vaatimusta. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Φ3, § 26)

5.4 Kirjanpidon järjestäminen ja kirjanpitoaineisto

Kirjanpito järjestetään organisaatiossa säätelemällä yrityksen sisäinen kirjanpitopolitiikka, jolla tarkoitetaan yksityiskohtaista kirjanpitokäytäntöä ja sen mukaisia laskentaperiaatteita ja toimintatapoja. Kirjanpitopolitiikan on perustuttava omaisuuden erillisyyden, toiminnan jatkuvuuden, johdonmukaisen soveltamisen sekä ajallisen aika-aikaisuuden vaatimuksille. Tämän lisäksi kirjanpitopolitiikan on perustuttava täydellisyyden, varovaisuuden, sisältöpainotteisuuden, ristiriidattomuuden ja rationaalisuuden vaatimuksiin. (Venäjän Federaation kirjanpitolaki № 129 - Φ3, § 10.1-2)

Kirjanpitopolitiikalla tarkoitetaan siis organisaation kirjanpitokäytäntöä sekä toimintatapoja, jotka määräävät muun muassa omaisuuden arvostamista, omaisuudessa tapahtuvien muutosten seuranta, rekisteröintiä sekä ryhmittelyä. Kirjanpitokäytäntö ja yrityskohtaiset toimintatavat vaikuttavat talousprosessin osina olevien varallisuuserien ryhmittelyyn, arvostamiseen ja ajalliseen kulumiseen, organisaation asiakirjojen (tositeaineiston) sisäiseen kiertoon, yksittäisten kirjanpitoerien käsittelyyn sekä muihin kirjanpitoon liittyviin ja sitä käytännössä säänteleviin päätöksiin. (PBU 1/98 § 2)

Yrityskohtaista kirjanpitopolitiikkaa määrättäessä vahvistetaan (PBU 1/98 § 5)

1. yrityskohtainen tilipuitteisto sisältäen synteettisen ja analyttisen tilit, jotka ovat välttämättömiä toteuttaessa oikea-aikaista ja täydellistä kirjanpitoa
2. sekä ulkoisen että sisäisen kirjanpidon perustana olevien ensisijaisten asiakirjojen muoto
3. varallisuus- ja velkaerien inventointia koskevat päätökset
4. varallisuus- ja velkaerien arvostusta koskevat päätökset
5. tositeaineiston käsittelyä (laatimis-, hyväksymis-, toimeenpanovastuut) ja sisäistä kiertoa (esittäminen, arkistointi) sekä sen käytännön järjestämistä organisaatiossa koskevat päätökset
6. kirjanpidon valvonta koskevat päätökset
7. muut kirjanpidon järjestämisen kannalta välttämättömät päätökset.

Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjanpitoaineisto toimii tarvittaessa todistusaineistona myös verotuksessa. Mikäli kirjanpidon luotettavuuteen liittyy ongelmia tai kirjanpidossa on puutteita, seurauksena saattaa olla arvioverotus veronkorotuksineen.

Verokoodeksin mukaan kirjanpitoaineisto sekä verotukseen liittyvä aineisto mukaan lukien tositteet verojen maksusta on säilytettävä neljä vuotta. On kuitenkin huomattava, että kirjanpitoasetuksen mukainen säilytysaika on vähintään viisi vuotta ja ulkomaalaisten juridisten henkilöiden verotuksesta annetun ohjeen N 34 mukainen säilytysaika vähintään kuusi vuotta. (Karhu 2000, 12-20)

Suomen kirjanpito- ja verotuskäytäntöön verrattuna Venäjän kirjanpito- ja verotuskäytäntö on vahvemmin muotosidonnaista. Muotoseikat ovat erittäin tärkeitä arvioitaessa venäläisen kirjanpidon laatua verotarkastuksen näkökulmasta. Puutteellisesti muotoillut asiakirjat johtavat helposti vähennysoikeuden epäämiseen verotuksessa tai muihin sanktioihin. Sopimuksen tai laskun epätarkka sanamuoto voi vaarantaa menon vähennyskelpoisuuden.

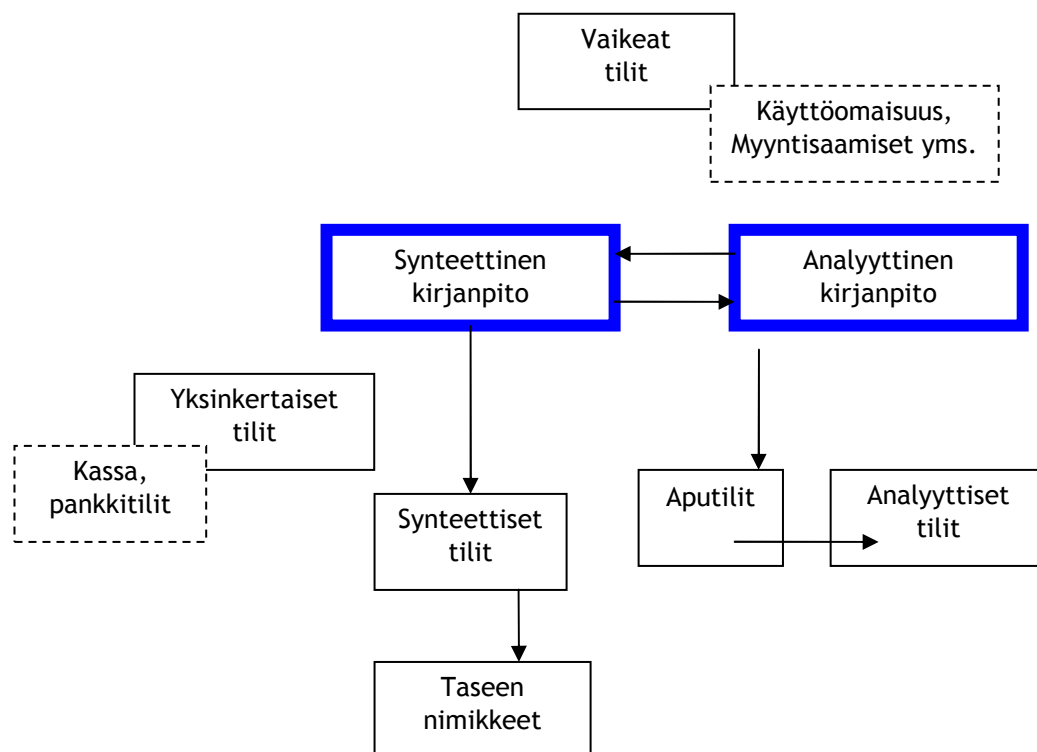
Muotomääräysten laiminlyönteihin puuttuminen ja niiden johdosta sakottaminen on ollut erittäin yleistä suomalaisten yritysten verotarkastusten yhteydessä, sillä suomalaiset yritykset eivät ole aina mieltäneet muotoseikkojen tärkeyttä Venäjällä. (LIITE 2, 3) (Karhu 2000, 22)

5.5 Yhtenäistilipuitteisto

Venäjällä uusia tilipuitteita on säädelty 31.10.2000 annetulla Venäjän Federaation valtiovarainministeriön asetuksella. Uusi yhtenäistilipuitteisto on otettu käyttöön yrityksissä viimeistään vuoden 2002 alusta. Tilipuitteisto on taloudellisen toiminnan synnyttämien kirjanpitotapahtumien rekisteröinti- ja luokittelukaava. Se on pakollinen kaikilla organisaatiolle pois luki- en pankit ja budjettirahoituksella toimivat organisaatiot. Valtionvarainministeriön asetuksella voimaan tulleen yhtenäistilipuitteiston perusteella, jokainen organisaatio muodostaa toimintansa erityisyyden huomioiden oman yrityskohtaisen tilipuitteistonsa mukaillen kuitenkin tarkasti annettua asetusta. Yhtenäistilipuitteisto on esitetty tämän työn lopussa suomen kielelle käännettynä (LIITE 1). (Kondakov 2004, 50)

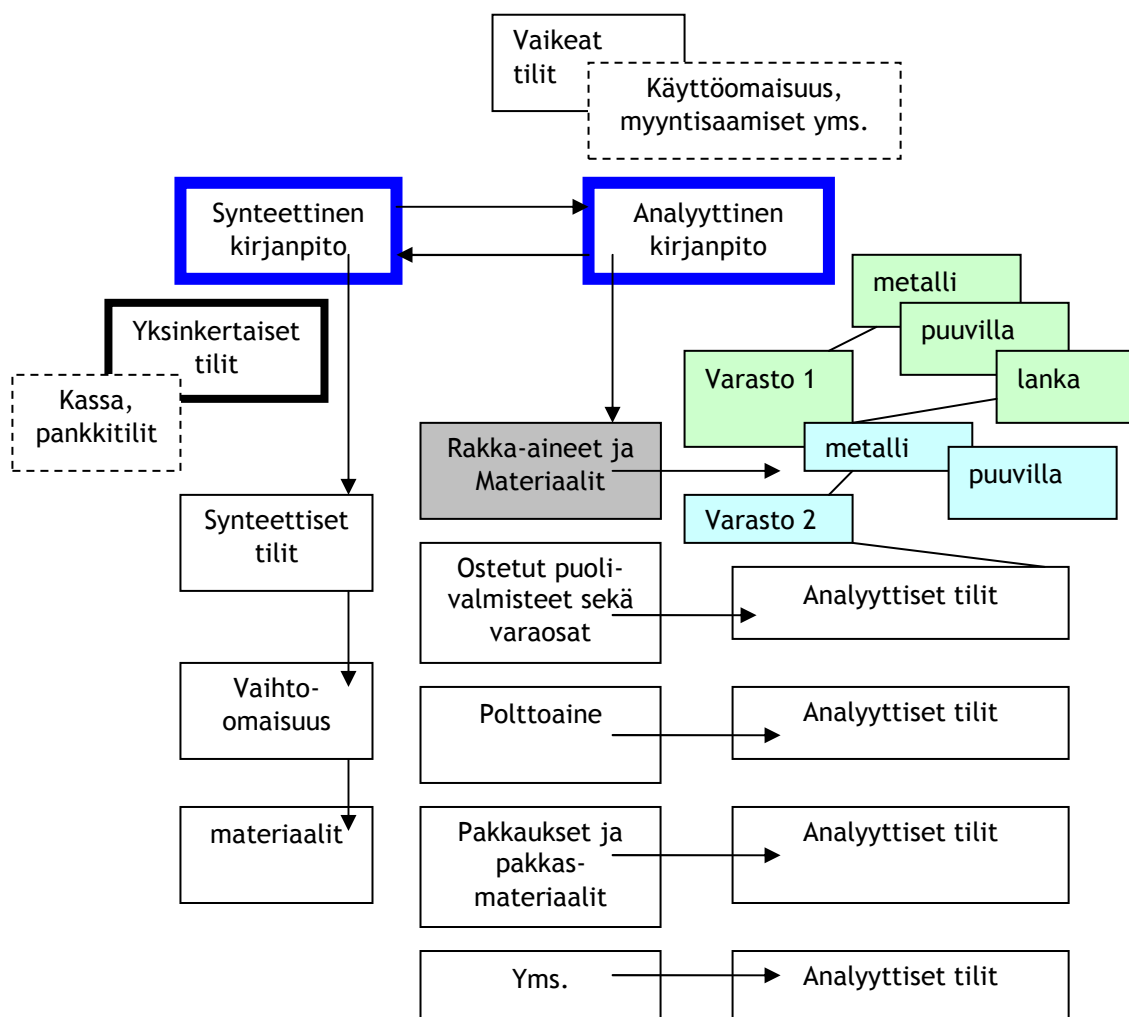
Yhtenäistilipuitteistossa on otsikoitu ja numeroitu synteettisen ja analyttisen kirjanpidon tilit, joita ovat synteettiset tilit ja aputilit. Synteettisillä tileillä esitetään tieto yrityksen omaisuus- ja velkaeristä yhteenvedonomaisesti. Tällainen koostettu informaatio ei kuitenkaan ole riittävä kirjanpidon tuottaman informaation täydellisyyden periaatteen kannalta. Siksi tarvitaan lisäksi analyttisiä tilejä, joilla esitetään kirjanpitotapahtumien yksityiskohtainen ja jäsenelty informaatio. Synteettisen ja analyttisen kirjanpidon perusperiaate nähdään Kuviossa 5. Kaikki synteettiset tilit eivät edellytä rinnalleen analyttisiä tilejä ja siksi niitä kutsu-

taan yksinkertaisiksi tileiksi. Tällaisia tilejä ovat muun muassa kassa- ja pankkitilit. Vaikeita tilejä ovat muun muassa käyttöomaisuus- ja ennakkomaksutilit. Näiden tilien analyttisessä kirjanpidossa on erillään synteettinen informaatio pienempiin osiin. Esimerkiksi ennakkomaksuista pidetään analyttistä kirjanpitoa asiakkaittain, jolloin saadaan asiakaskohtainen tieto erääntymättömistä sekä erääntyneistä saamisista ja annetuista ennakoista. (Kondrakov 2004, 45)



Kuvio 5 Synteettinen ja analyttinen kirjanpito. (Kondrakov 2004, 47)

Edellä esitetty synteettinen ja analyttinen kirjanpito selkeytetään esimerkin avulla Kuviossa 6.



Kuvio 6 Synteettinen ja analyttinen kirjanpito vaihto-omaisuuden osalta (Kondrakov 2004, 49)

Kuviossa 6 on esitetty synteettinen ja analyttinen kirjanpito vaihto-omaisuuden osalta. Taseen nimike Vaihto-omaisuus ja synteettinen tili Materiaalit ovat synteettisen kirjanpidon osia - synteettisiä tilejä. Materiaalit - nimike sisältää yhtenäistilipuitteistossa näkyvät erät, kuten raaka-aineet ja materiaalit, ostetut puolivalmisteet sekä varaosat, polttoaineen, pakkaukset ja pakkausmateriaalit ynnä muut erät. Nämä ovat analyttisen kirjanpidon osia - aputiliä. Aputilit jaetaan edelleen pienempiin, analyttisiin tileihin, niin moneen tasoon kuin yrityksen toiminnan laajuus sitä edellyttää. Kuviossa 6 on esitetty kaksi analyttisten tilien tasoa - varasto-taso ja yksittäisen varastonimikkeen taso. Analyttinen kirjanpito toteuttaa siis ulkoisen laskennan edellyttämän informaation lisäksi myös sisäisen laskennan kannalta tärkeän kustannuslaskentänäkökulman. (Kondrakov 2004, 51-52)

5.6 Erot IAS - standardiin

Venäläiseen kirjanpidon lainsäädäntöön on kirjattu tavanomaiset kansainväliset kirjanpidon periaatteet. Todellisuudessa nämä periaatteet ovat jääneet toteutumatta monimuotoisten venäläisten menettelytapakiemuroiden vuoksi. Mm. verotusmääräykset estävät kansainvälisen käytännön noudattamisen. Alla olevasta taulukosta käy ilmi muut keskeiset erot.

Erot	Kansainvälinen	Venäläinen
1 Tiedon käyttäjät	Ensisijaisesti investoijat ja muut sidosryhmät	Vironomaiset
2 Raportoinnin oikeellisuus	Oikeat ja riittävät tiedot	Vastaavuus voimaassa oleviin sääntöihin ja ohjeellisiin määräyksiin
3 Omaisuuserien käsittely	Omaisuuserää kontrolloidaan menneen tapahtuman seurauksena ja se tuottaa taloudellista hyötyä tulevaisuudessa (useamman kuin yhden tilikauden tuloa tuottava investointi on aktivoitava)	Omaisuuserä kuuluu organisaatiolle omistus- tai esineoikeuden perustella
4 Arvostustavat	Kaikkien tilikaudelle kuuluvien menojen ja tulojen kirjaaminen tilikaudelle kuuluviksi tuotoiksi ja kuluiksi	Kaikkien hyväksyttävien (riittävät dokumentit ja todisteet) tilikaudelle kuuluvien menojen ja tulojen kirjaaminen tilikaudelle kuuluviksi
5 Tulojen ja menojen kirjaamisperusteet	Kaikki tiedossa olevat menot, menetykset ja velvoitteet otetaan huomioon. Tuloista huomioidaan vain realisoituneet tulot	Hyväksytty, mutta pääsääntöisesti tätä ei noudateta, koska todentamismekanismi puuttuu
6 Asia ennen muotoa	Julkistetun informaation on heijastettava tapahtumien todellista luonnetta	Muotoseikat sisältää tärkeämmät
Tietojen olennaisuus	Tilinpäätöksen tulee sisältää kaikki tiedot, jotka ovat merkittäviä tietojen käyttäjien arvioita ja päätöksiä varten. Laatu ennen määrää	Tietojen olennaisuuden periaatetta ei pääsääntöisesti noudateta. Määrä ennen laatua
8 Raportoinnin valmistelussa mahdollisuus ammattimaiseen arviointiin	Asiakesseistä ja dokumentointivaatimukset lievemmat	Asiakirjakeskeistä

Taulukko 1 Keskeiset erot IAS-standardiin. (Karhu 2000, 50-51)

5.7 Erot suomalaisen kirjanpitokäytäntöön ja tilinpäätöksen

	Suomi	Venäjä
Vaihto-omaisuus		
Arvostus tilinpäätöksessä	Materiaalit ja palvelut	OKA (omakustannusarvo) eli täyskatteellinen arvo (muuttuvat ja kiinteät kulut)
	➤ valmistuksesta ja	➤ keskimääräinen oma-

	<p>hankinnasta aiheutuneet menot (myös kiinteät)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ FIFO ➤ LIFO ➤ Keskihinta ➤ Standardihinta 	<p>kustannusarvo</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ FIFO ➤ LIFO ➤ Keskihinta
Kirjauskäytäntö	Suoraan kuluiksi, oikaisu myyntiä vastaavaksi varastonmuutos kirjauksella	Ostot varastotilille, josta siirto kulutilille myyntiä vastaavaksi
Tase-erittelyt	Jokaisesta tase-erästä luettelomainen erittely tilinpäätöksen yhteydessä	Tase-erittelyjä vastaavat tiedot sisältyvät päiväkirjoihin ja journaaleihin
	Saatavat ja velat reskontratiileihin	Työlästä kerätä länsimaista tase-erittelyä vastaavat tiedot
	Kuukausittain	Ei kuulu kirjanpitokulttuuriin, tehdään vain, jos länsimainen omistaja vaatii.
Tuloslaskelma Tase	Kirjanpito euroina	Lain edellyttämä kirjanpitovaluutta on rupla
	Selvä jako tulos- ja tasetileihin Tuloslaskelma ja Tase	Tuloslaskelma lasketaan ”vyörytysmenetelmällä taseen sisällä”
Tilikausi	6-18 kk ei välttämättä kalenterivuosi	Kalenterivuosi: tilikausi jakaantuu 4 kvartaaliin, jolloin yrityksen on laadittava ¼-tilinpäätös ja veroraportit verottajalle
Opon riittävyys	½ oltava jäljellä tai selvitystilauhka	Selvitystila-asiat: - jos nettovarallisuus alle osakepääoman → osakepääoma alennettava - jos nettovarallisuus alle minimipääoma → yhtiö likvidoitava - konkurssi (konkurssilaki) tarkoittaa yrityksen kyvyttömyyttä maksaa velkojaan, 3 kk:n kuluessa eräpäivästä - velkoja voi hakea jos velat minimi 500×minimipalkka
Tilikartta	Yritys voi tehdä mieleisensä tilikartan	Yhtenäistilikartta kaikille yrityksille. Alatilat vai vapaasti valita
Käyttöomaisuus		
Poistot	<p>Degressiivinen (menojäännös) poisto esim. koneet, kalusto, autot, rakennukset (EVL)</p> <p>Lyhytikäinen käyttöomaisuus <3 vuotta voidaan poistaa ja hankintavuonna. Tasapoistot aineettomat oikeudet, patentit yms.</p> <p>Substanssipoistot koskevat</p>	<p>Suunnitelmamukaiset poistot, joiden yläraja määritetty normeihin ja asetuksiin</p> <p>Poistoajat pidempiä yleensä kuin länsimaissa eli poistoprosentit pienempiä</p> <p>Lyhytaikainen (< 1 vuosi) ja ”halpa”(100 × minimipalkka)</p>

	<p>kaivosta ja suoranottoaikoja ja yms.</p> <p>Suunnitelmanmukaiset poistot ovat pakolliset taloudellisen käyttöajan mukaan.</p>	<p>kirjataan 50 % kuluiksi käyttöönoton yhteydessä ja loput 50 % kun esine poistetaan käytöstä 100 5 kuluiksi käyttöönottohetkellä</p>
Arvonkorotukset	<p>Tehdään, jos on pysyvästi ja olennaisesti noussut. Koske maa- ja vesi alueita sekä arvopapereita</p> <p>Korotukset vapaaehtoisia ei poistokelpoisia</p>	<p>Tehdään annettujen asetusten perusteella vuosittain.</p> <p>Korotukset tehdään eri käyttöomaisuusryhmille eri indek-sillä samoin kuin niitä vastaa-ville poistoille myös</p> <p>Korotuksen pakollisia poisto-kelpoisia</p>
Varaukset	<p>Likimäärä suurempi kuin Venäjällä</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ takuuvaraus ➤ ns. pakollinen varaus ➤ tuomintavaraukset 	<p>Luottotappiovaraus Lomapalkkavaraukset Varaus tulevien menoihin mm. korjausinvestoinnit</p>
Rahastot	<p>Sidotut:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ vararahasto ➤ ylikurssirahasto <p>Arvonkorotusrahasto</p> <p>Vapaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ oma osake ➤ muut yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot 	<p>= vararahasto ei verovähennyskelpoinen rahastosiirto 1.1.1997 alkaen</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ investointirahastot ➤ erityisrahastot ➤ säästörahasto käyttöomahankintaan ➤ sosiaalirahasto työntekijöiden avustamiseen, lainoihin, ruokailuun, asuntoihin yms. ➤ OKA:aan kuulumattomien menojen kattaminen <p>Rahastokirjaukset vaikeuttavat vertailukelpoisen tuloksen selvittämistä</p>
Reskontra	<p>Asiakas / toimittajakohtainen rekisteri, jossa näkyvät kaikki tapahtumatiedot (laskut, suoritukset) kuukausittain</p>	<p>Atk:n myötä tulossa vähitellen käyttöön</p>
Valuuttojen kurssierot	<p>Ostovelat ja myyntisaamiset kirjataan maksutapahtumien yhteydessä.</p> <p>Tilinpäätöksessä velat kirjataan tilinpäätöksen SP:n myyntikurssiin ja saamiset ostokurssiin.</p>	<p>Ruflan arvon heilahdukset vääristävät valuuttapohjaisen ja ruflapohjaisen tuloksen vertailua.</p> <p>→ käytettävä funktionaalista kurssia.</p> <p>Kurssierot vaikuttavat voimakkaasti yrityksen tuloksen sekä taseen valuuttamääräisiin eriin.</p> <p>Valuuttatulot ja -menot arvostetaan tapahtumapäivän</p>

		markkinakurssiin. Uudelleenarvostus kk:n viimeisen päivän kurssiin. Taseen saamiset, velat ja rahavarat arvostetaan tilinpäätöspäivän kurssiin. Kurs sierot vähennyskelpoisia.
Suoriteperuste	Kaikki menot ja tulot kirjataan suoriteperusteisesti	Siirtyminen suoriteperusteiseen kirjanpitoon. Pienet yritykset / maksuperuste
Kulujen vähentäminen kirjanpidossa ja verotuksessa	Kaikki elinkeinotoiminnan menot ovat vähennyskelpoisia (EVL) ➤ edustuskuluista 50%	➤ vain oka-arvoon kuuluvat kulut ovat vähennyskelpoisia ➤ myös muita rajoituksia
Pääkirjanpitäjä	Ei lakisääteistä asemaa; usein suurissa yrityksissä valitaan pääkirjanpitäjä	KPL I luku art 7 Vastaa kirjanpitopolitiikasta, kirjanpidon hoidosta, ¼- vuositilinpäätösten laatimisesta
Tilinpäätöksen laadinta	Laaditaan määrämuotoinen tasekirja liitteineen ja erittelyineen sidotaan kirjaksi	¼-tilinpäätökset ja vuositilinpäätökset laaditaan finanssiministeriön vahvistamalla verolomakkeilla Tilinpäätöslomakkeet: ➤ tase ➤ tuloslaskelma ➤ pääomalaskelma ➤ rahavirtalaskelma ➤ taseen liitteet ➤ liitekirjelmä ➤ tilintarkastuslausunto
Konsernitilinpäätös	Pakollinen jos ➤ liikevaihto vähintään 7 300 000 € ➤ taseen loppusumma vähintään 3 650 000 € ➤ työntekijöitä keksimäärin 50 henkeä	Jos venäläisellä yrityksellä on tytär- tai osakkuusyhtiöitä (om. 20%), laadittava konsernitilinpäätös. Keskinäiset liiketapahtumat ja voitonjako eliminoitava.
Tilintarkastus	Pakollinen kaikille yhtiömuodoille	Pakollinen: avoimet osakeyhtiöt, suljetut osakeyhtiöt, ulkomaista pääoma, muut yritykset, joissa ulkomaista pääomaa pankit, vakuutusyhtiöt, etc. ei edustustot

Taulukko 2 Erot suomalaisen kirjanpitokäytäntöön ja tilinpäätöksen. (Karhu 2000, 52-56).

6 IFRS-standardit Venäjällä

Vuonna 2009 venäläiset pörssiyritykset joutuvat raportoimaan tuloksensa noudattaen samaa yleiseurooppalaista kirjanpitosstandardia, IFRS:ää, kuin suomalaiset pörssiyritykset vuodesta 2005 alkaen. Duumassa on tästä aiheesta hyväksyttävänä lakiluonnos (nro 55792-4), jota ei ole vielä tätä kirjoitettaessa hyväksytty. Yleiseurooppalaiset säännökset yhtenäistävät Venäjän kirjavia kirjanpitoikäntää, vaikka uuden lain myötä vain harvalukuinen joukko venäläisiä yrityksiä veloitetaan noudattamaan tiukkoja ja monimutkaisia länsimaisia kirjanpitosäännöksiä. Tämä voi kuitenkin olla alku vaadittaessa myös muilta yhtiöiltä parempaa ja länsimaiset standardit täyttävää kirjanpitoinformaatiota.

Merkittävimmät venäläiset suuryritykset ovat jo usean vuoden ajan laatineet kirjanpitonsa noudattaen ulkomaista standardia, yleisimmin Yhdysvaltain kirjanpitosäännöstöä (US GAAP). Tätä ovat edellyttäneet ne osakemarkkinat, joilla muutamat venäläiset suuryritykset on noteerattu, mutta osin syynä on ollut tarve antaa tietoa yrityksen toiminnasta osakkeenomistajille länsimaiseen tapaan. Jatkossa siis kaikkien pörssiyritysten pitää siirtyä yhtenäiseen järjestelmään, ja järjestelmän perusteena on tällä kertaa eurooppalainen standardi.

Lakiluonnoksen mukaan pörssiyritysten tulee julkaista IFRS-tilinpäätöksensä 1.7.2005 mennessä joko tiedotusvälineissä tai erityisenä tilinpäätöksen sisältävänä lehtisenä. IFRS-tilinpäätöksen noudattamista valvoo Venäjällä erityinen hallituksen nimittämä komissio. Lakiehdotuksen mukaan ensimmäinen standardin mukaan julkaistava tilinpäätös koskee vuotta 2009. (Venäjä ja IFRS-standardit 2008)

6.1 Siirtymisen tarkoitus

Pörssiyrityksien osalta poistuvat kirjanpidosta ne erikoisuudet, jotka venäläiset yritykset perivät Neuvostoliiton ajoista. Sosialismin ajan kirjanpidon peruseriaatteena oli omaisuusarvojen säilyminen ja niiden seuraaminen tuotantoprosessissa ilman että omaisuusarvojen arvostukseen tai voiton muodostumiseen kiinnitettiin suurtakaan huomiota. IFRS-kirjanpito sen sijaan korostaa arvostamisen periaatetta niissäkin tapauksissa, joissa markkinahintaa tai käyttöarvoa on vaikea, joskus jopa lähes mahdotonta mitata.

IFRS-säännösten mukaan tilinpäätökset täytyy tehdä erityisen huolellisesti noudattaen varsin monimutkaisiakin kirjanpitosäännöksiä. Ellei kirjanpito jokaisessa yksityiskohtassa täytä standardien veloitteita, kirjanpitoa ei voida pitää IFRS-kirjanpitoa. Myös venäläinen kirjanpito edellyttää pikkutarkkaa yksityiskohtien noudattamista, joten muotovaatimusten osalta uusi järjestelmä ei eroa venäläisestä kirjanpidosta. Toinen asia on, pystytäänkö vastaavalla tavalla esittämään myös kirjanpidossa asiat oikealla tavalla, esitetäänkö ”oikeat ja riittävät” tiedot siten kuin standardit asiat määrittelevät. Ainakin periaatteessa IFRS-säännökset samoin kuin

niitä laajemmat Yhdysvaltain säännökset ovat omiaan estämään yrityksen sidosryhmien kanalta epäedullisia käytäntöjä. Tosin länsimaissa paljastuneet kirjanpitoskandaalit osoittavat, etteivät tiukatkaan periaatteet estä yrityksiä toimimasta väärin, jos niillä on siihen halua. (Venäjä ja IFRS-standardit 2008)

6.2 Yritykset siirtyvät IFRS-kirjanpitoon

Nykyinen yritys tuoda eurooppalainen kirjanpito Venäjälle on jo toinen kerta. Edellisellä kerralla, jolloin IFRS-standardeista luotiin Venäjän kirjanpitosäännösten suositukset, ns. ”PBU-standardit”, muokattiin venäläiset standardit alkuperäisiä huomattavasti yksinkertaisemmiksi. Säännökset eivät myöskään vastanneet esikuviaan, vaan niistä löytyi jopa ristiriitaisuuksia alkuperäisiin standardeihin verrattuna.

Venäläisten standardien johtavana periaatteena oli antaa kirjanpidosta ”oikea ja riittävä” kuva niin, että ensisijaisesti yritysten on täytettävä Venäjän lainsäädännön määräykset, erityisesti verolainsäädännön. Tämä näkemys ei kuitenkaan vastaa länsimaisia kirjanpidon lähtökohtia, etenkin kun Venäjän verolainsäädäntö sisältää normeja, jotka esim. estävät yrityksiä antamasta oikeaa kuvaa luottotappioistaan tai yrityksestä kavalletuista varoista. Toinen PBU-säännöksissä oleva puute on, että ne eivät sisällä systemaattista järjestelmää inflaatiokorjauksista tai -laskennasta, vaikka sen Venäjän olosuhteissa pitäisi olla olennainen osa hyvää kirjanpitojärjestelmää.

Siirtymisen IFRS-kirjanpitoon tulisi tällä kertaa tapahtua yksiselitteisen selkeästi, koska ehdotettu laki edellyttää valmiiden standardien kääntämistä venäjäksi. Kyseessä on siis virallisten versioiden luonti, koska IFRS-standardit on jo käännetty venäjäksi ja saatavana venäläisistä kirjakaupoista. Toivottavasti lakiehdotus voidaan ryhdikkäästi viedä duumassa lävitse, jotta yhtenäisten yleiseurooppalaisten sääntöjen periaatetta ei alisteta politikoinnille. Toivoa myös sopii, ettei Venäjän lainsäädäntö vaikuta IFRS-kirjanpitoon, vaan siinä toteutetut ratkaisut on ainakin mahdollista toteuttaa oikealla tavalla. (Venäjä ja IFRS-standardit 2008)

6.3 Kirjanpito on ollut vain verottajan varten

Kirjanpito ja sen käytännöt ovat olleet valtaosalle venäläisiä yrityksiä vain välttämätön paha. Kirjanpidon sijaan paljon olennaisempaa on ollut verottajan edellyttämien sääntöjen noudattaminen, koska niistä poikkeamisesta on yritystä ja sen toimivaa johtoa rangaistu sanktiomaksuilla. Oikeasta kirjanpitosäännöstöstä poikkeamisesta ei vastaavaa rangaistussäännöstöä ole, ainoastaan suosituksia, joten kun rangaistussäännöksiä ei ole, suosituksia ei noudateta. Tämän vuoksi PBU-standarditkin ovat - vesitetystä muodostaan huolimatta - jääneet valtaosalle

yrittäjiä kuolleeksi kirjaimeksi, ja yritykset ovat keskittyneet kirjanpidossaan esittämään verotuksen kannalta tarpeelliset tiedot. (Venäjä ja IFRS-standardit 2008)

Toisaalta kirjanpitäjät haluavat myös väistellä omaa vastuutaan. Kirjanpidon PBU-suosituksissa lähdetään esim. siitä, että käyttöomaisuuden arvosta pitää antaa oikea kuva laskemalla poistot suomalaiseen tapaan suunnitelman mukaisilla poistoilla. Kirjanpitäjät ovat kuitenkin kavahtaneet tämän säännöksen vapaamielisyyttä ja heille jäävää harkintavalttaa, joten kirjanpitäjien seminaareissa suositellaan sumu-poistojen sijasta verotuksen huomattavasti rajoitetumpaa poistokäytäntöä. Siinä ei ole tulkinnanvaraa, se säästää turhaa työtä ja vapauttaa kirjanpitäjän mahdollisista virheistä. Kuva käyttöomaisuuden todellisesta arvosta kuitenkin hämärtyy tätä menettelytapaa noudatettaessa.

Venäjällä länsimaisten konsernien tytäryhtiöiden tulee luonnollisesti noudattaa länsimaista käytäntöä kirjanpidon laadinnassa. Suomalaisen konsernin ollessa kyseessä tämä tarkoittaa yleensä suomalaisen kirjanpitokäytännön noudattamista, mutta jo tänä vuonna, ja voimallisemmin ensi vuonna, yhtäläinen kirjanpitokäytäntö tarkoittaa IFRS-periaatteiden noudattamista venäläisen tytäryrityksen raportoinnissa. Tältä osin ainakin länsiyritysten tytäryritysten kirjanpitäjien pitäisi olla kiinnostuneita asioiden oikeasta ja perustellusta esittämisestä kirjanpidossa, eikä ainoastaan välttämättömän pakon noudattamisesta viranomaisten vaatimuksesta. (Venäjä ja IFRS-standardit 2008)

7 Venäläisen tytäryrityksen yhdistäminen konsernitilinpäätöksen

Ulkomailla toimiva tytäryritys laatii usein emoyrityksen vaatimuksista tytäryrityksen suomalaisen kirjanpitolakien mukaan laaditun tilinpäätöksen lisäksi myös IFRS-standardin mukaan laaditun tilinpäätöksen. Konsernin tytäryritys ei kuitenkaan pidä venäläisen kirjanpidon rinnalla suomalaista kirjanpitoa ja laadi suomalaisen lainsäädännön mukaista tilinpäätöstä, on sen tuloslaskelma ja tase yhdenmukaistettava vastaamaan suomalaista lainsäädäntöä ennen varsinaisen konsernitilinpäätöksen laatimista.

Tytäryrityksen kirjanpitoa tarkastellessa otetaan huomioon riskitekijät, jotka sisältyvät käteeseen, myyntisaataviin, käyttöomaisuuteen, poistoihin, ennakkomaksuihin, vaihto-omaisuuteen ja näkymättömiin eriin. Nämä venäläistä tilinpäätöstä vääristävät erät ovat samoja, joista tarvitaan lisäinformaatiota venäläisen yrityksen taloudellista tilaa arvioitaessa. Emoyhtiölle näiden tietojen saaminen on ulkopuolista tahoa helpompaa, mutta aivan yhtä tärkeää, jotta konsernitilinpäätökseen ei muodostuisi olennaisia virheitä. (Englund & Prepula 2005, 135)

7.1 Konsernien verokohtelu

Venäjän veroviranomaiset ovat vaatineet konsernitilinpäätösten esittämistä vuodesta 1995 lähtien. Käytännössä konsernitilinpäätöksiä ei kuitenkaan ole laadittu, vaan usein tytäryhtiön tiedot on esitetty emoyhtiön tilinpäätöksen liitteenä. Siten yleisellä tasolla voidaan todeta, että konsernitilinpäätösten laadintakäytäntö ei ole vakiintunut Venäjällä.

Venäjän kirjanpitolaki ei sisällä lainkaan konsernitilinpäätöstä koskevia säännöksiä, vaan konsernitilinpäätöksen laadintaohjeet sisältyvät Minfinin käskyyn konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Konsernitilinpäätöksen pääperiaatteet vastaavat suomalaisia konsernitilinpäätösperiaatteita. Eroja on kuitenkin esimerkiksi konsernitilinpäätöksen hyväksikäytössä. Venäjällä konsernin vapailla omilla pääomilla ei ole vaikutusta osingonjakoon toisin kuin Suomessa. Venäjän tuloverolaki ei sisällä lainkaan säännöksiä konsernien verotuksesta eikä konserniyhtiöiden välillä ei ole tuloksentasausmekanismia Suomen konserniavustuksen tapaan. Venäjän tuloverolain säännöksiin sisältyy kuitenkin eräänlainen konsernitukisäännös, jonka mukaan emoyhtiö voi siirtää varoja sen yli 50 prosenttisesti omistamalle tytäryhtiölle siten, että varojen siirto ei ole tytäryhtiön verotettavaa tuloa. Vastaavasti tällainen vastikkeeton varojen siirto ei ole vähennyskelpoinen erä venäläisen emoyhtiön verotuksessa. (Karhunen. P., Kosonen. R., Logren. J. & Ovaska K. 2008, 54).

7.2 Venäläinen tytäryhtiö

Ulkomaalaisten yleisimmin Venäjälle perustamat yritykset ovat muodoltaan joko suljettuja osakeyhtiöitä (ZAO, zakrytoje aktsionernoje obshtshestvo) tai rajavastuuyhtiötä (OOO, obshtshestvo s ogranitshennoj otvetstvennostju).

Sekä suljetun osakeyhtiön (ZAO) että rajavastuuyhtiön (OOO) perustajana voi olla yksi tai useampi fyysinen tai juridinen henkilö. Niissä voi olla enintään 50 osakasta, ja periaatteessa sekä osakeyhtiön osakkeet että rajavastuuyhtiön osuudet ovat vapaasti luovutettavissa.

Ulkomaisten emoyhtiöiden (osakkaiden) vastuista on säädetty sekä siviilikaareissa että osakeyhtiö- ja rajavastuuyhtiölaissa. Näiden säännösten mukaan yhtiön osakkaat voivat joutua toisijaiseen vastuuseen venäläisen tytäryhtiön maksukyvyttömyys- tai konkurssitilanteissa. Vastuun realisoituminen edellyttää kuitenkin sitä, että emoyhtiöllä on oikeus antaa tytäryhtiötä sitovia ehdottomia määräyksiä ja että annetuilla määräyksillä on tietoisesti aiheutettu tytäryhtiön konkurssi. Käytännössä tällainen tilanne olisi kuitenkin äärimmäisen harvinainen. (Hultin 1999, 227)

7.3 Tilinpäätös

Olenainen ero suomalaisen ja venäläisen tilinpäätöksen välillä on niiden erilainen painotus tuloslaskelman ja taseen kesken. Venäläinen kirjanpito on tasekeskeistä. Kirjanpidossa seurataan omaisuusarvojen muutoksia ja valmistuskustannuksia eikä juurikaan kiinnitetä huomiota kannattavuuskysymyksiin. Käytännössä yrityksen tuloksen ja taloudellisen tilanteen tulkitseminen vaatiikin oman erillisseurantansa.

Organisaation on laadittava tilinpäätös kuukaudelta, kvartaalilta ja koko tilikaudelta kumulatiivisesti, mikäli Venäjän Federaation laissa ei ole säädelty toisin. Kuukausi ja kvartaalitulinpäätöstä kutsutaan välitulinpäätökseksi. Tilinpäätös laaditaan tilikaudelta. Kaikille pakollinen tilikauden pituus on kalenterivuosi (1.1. - 31.12.). Organisaation ensimmäinen tilikausi alkaa siitä päivästä, jolloin se on rekisteröity valtion rekistereihin. Mikäli rekisteröinti on tapahtunut ennen lokakuun ensimmäistä päivää, tilinpäätös laaditaan kuluvaan vuoden loppuun. Mikäli tilikausi alkaa lokakuun ensimmäisen päivään jälkeen, tilikaudeksi muodostuu 12 kuukautta pidempi, jolloin se jatkuu seuraavan vuoden joulukuun viimeiseen päivään asti. Organisaatioiden tulee esittää tilinpäätös 90 päivän kuluessa tilikauden päättymisestä. Kvartaalitulinpäätös esitetään 30 päivän kuluessa kvartaalin päättymisestä.

Kaikkien kirjanpitovelvollisten on laadittava säännösten mukaan laadittu tilinpäätös. Tilinpäätökseen sisältyvät tase, tuloslaskelma, pakolliset liitteet ja tilintarkastuskertomus. 1.1.2000 tulivat käyttöön uudistetut tuloslaskelma- ja tasekaavat.

Välitulinpäätös laaditaan neljännesvuosittain kumulatiivisesti ja esitetään veroviranomaisille 28 päivän kuluessa neljännesvuoden päättymisestä lukien. Vuositilinpäätös on esitettävä veroviranomaisille 28.3. mennessä. Vuositilinpäätös on esitettävä myös tilastoviranomaisille. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3 “Kirjanpitolaki”).

Venäjän kirjanpitolain mukaan tilinpäätöslomakkeella raportoidaan:

1. yrityksen tase (LIITE 6)
2. yrityksen tuloslaskelma (LIITE 5)
3. taseen ja tuloslaskelman liitteet
4. tilintarkastuskertomus
5. täydentävät liitetiedot

Ulkomaalaisomistusta omaavista yrityksissä tilinpäätösraportointi voi sisältää muita osakkaiden tarpeelliseksi katsomia tietoja. Kuitenkin pitäisi ottaa huomioon, että Venäjällä taseen merkitys on tuloslaskelmaa tärkeämpi. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3).

7.4 Erytyspiirteet tilinpäätöksen laadinnassa

7.4.1 Omakustannusarvo

Tuotannot omakustannusarvo-käsite on keskeinen venäläisessä kirjanpidossa. Vuoden 2000 asetusmuutosten jälkeen omakustannusarvoon sisällytettäviä menoja on ryhdytty kutsumaan yrityksen toiminnallisiksi kuluiksi. Asetus n:o № 552 luettelee nämä toiminnalliset, verotuksessa vähennyskelpoiset kulut. Vähennyskelvottomia kuluja ovat mm. seuraavat menot:

- yrityksen yhden osakkaan aloitteesta toteutuvat tilintarkastuskulut
- uuden tuotannon luomiseen tarkoitettut kustannukset (tuotantolinjojen valmistelu- ja investointikulut ja pääasennus)
- emoyhtiön lainan korotu (paitsi jos emoyhtiö on ulkomainen pankki)
- koulutuskustannukset, jos koulutusorganisaatiolla ei lisenssiä
- myös muut kulut, jos toimittajalla ei ole tarvittavaa lisenssiä
- liiketoimintaan kuulumattomat menot (mm. työntekijän asuntovuokrat etc.)
- henkilökunnan ruokamenot, virkistyskulut
- henkilökunnan vapaaehtoiset sairaus- ym. Vakuutukset ja maksut muihin kuin valtioneläkerahastoihin
- normin ylittävät päivärahat
- normin ylittävät korkokulut
- normin ylittävät autonkäyttökorvaukset
- normin ylittävät mainoskulut / edustuskulut / koulutuskustannukset
- kulut joiden dokumentointi on riittämätön
- maksetut sakot ja rangaistusmaksut (Karhu 2000, 69)

7.4.2 Vähennyskelvottomat kulut

Kirjanpitoasetuksen 10/99 mukaan yrityksen menot kirjataan kirjanpitoon kuluiksi määrättyjen kriteerien täytyessä (mm. perusteltu, toteutunut, sopimuksen mukainen, liikekirjanpitoon perustuva). Verotuksessa kulua sen sijaan ei välttämättä hyväksytä vähennyskelpoiseksi, mikäli kulu ei kuulu omakustannusarvoasetuksessa mainittuihin kulueriin. Tästä aiheutuu melkoinen käytännön ongelma kirjanpidon ja verotuksen välille. Mitään erityistä luetteloa vähennyskelvottomista kuluista ei ole; vähennysoikeuden ratkaisee usein mm. dokumentoinnin riittävyys ja veroviranomaisten harkintavalta. Verotarkastusten tuloksia seuraamalla voi saada käsityksen vähennyskelpoisuuskeriteeristä. (Karhu 2000, 25-26)

7.4.3 Poistomenettely

Keskeinen tulojen pienentämiskeino Venäjällä on poistojen tekeminen. Poistot tehdään kaikista käyttöomaisuuseristä, jotka kuuluvat yrityksen omistukseen. Poistoja ei kuitenkaan tehdä seuraavista eristä:

- maa-alueita
- luonnonvarojen käytöstä
- kirjastorahastoista
- ulkoisista kunnostuskohteista
- budjettirahoituksesta hankituista objekteista
- asuinrahastosta

Poistot saa tehdä käyttöomaisuuden käyttöönottokuukautta seuraavalta kuukaudelta ja niiden suorittaminen lopetetaan siinä tapauksessa, että käyttöomaisuuden erät ovat jälleenrakennettavana tai uudistettavana kolme kuukautta tai em. työt on keskeytetty yli 12 kuukaudeksi.

Poistojen laskemisen yhteydessä on tärkeää määritellä käyttöomaisuuden objektien taloudellinen käyttöaika ns. hyötykäyttöikä. Hyötykäyttöikä määräytyy käyttöomaisuuden kirjaamisen yhteydessä. Näiden tietojen puuttuessa käyttöomaisuuden hyötykäyttöaika määräytyy oletetun käyttöajan, kapasiteetin ja hyötysuhteen, tms. mukaan. Poistojen suorittamisessa yritys voi käyttää seuraavia tapoja:

1. lineaarinen
2. menojäännöspoisto
3. suunnitelman mukainen poisto
4. poistot suhteessa tuotteen määrään

Verotuksessa poistot perustuvat yhtenäisiin normeihin, nämä normit ovat tarkoitettu pääasiassa lineaaristen poistojen tekemiseen, joita käyttöomaisuuden ryhmiä lukuun ottamatta. Mm. määrätyt autokuljetuksia koskevia poistot tehdään matkasta riippuen. Siinä tapauksessa, että poistot eivät ole yhtäpitävät yhtenäisten normien kanssa, suositellaan verotuksellisen voiton korjaamista ulkoisesti ilman kirjanpidollista vientiä. (Karhu 2000, 26-27)

7.4.4 Rahastokirjaukset

Varapääoma

Varapääoma jaetaan alaryhmiin: vararahastoon, joka on pakollinen sekä muihin vapaaehtoiisiin rahastoihin. Näiden kahden vararahastotyyppin tulee näkyä taseessa erikseen. Laki siis velvoittaa kaikki venäläiset osakeyhtiöt - myös ulkomaisen pääoman yritykset - perustamaan vararahaston.

Pakollisen vararahaston muodostaminen tehdään seuraavalla viennillä:

Debet 88 alatili ”Tilikauden jakamaton voitto”

Kredit 86 alatili ”Lainsäädännön edellyttämä vararahasto”

Vararahaston muodostuminen vuoden lopussa puhtaasta voitosta

Vastaavasti vararahastoa käytettäessä voidaan tehdä vienti:

Debet 86 alatili ”Lainsäädännön edellyttämä vararahasto”

Kredit 88 alatili ”Tilikauden jakamaton voitto”

Tilikauden vararahaston varoilla katetut tappiot

Yritys voi perustaa vapaaehtoisia rahastoja puhtaasta voitosta, mikäli asia on määritelty yrityksen perustamisasiakirjoissa (tai myöhemmin perustajien yhtiökokouksen pöytäkirjoissa). Näiden rahastojen kirjaamiseen voidaan käyttää vastaavia alatilejä tilin 86 (esim. alatili ”Muut rahastot”) Vapaaehtoisiin rahastoihin kerääntyneitä varoja voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin, esimerkiksi osinkojen maksamiseen, mikäli voittoa ei ole kertynyt edelliseltä vuodelta. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3)

Lisöpääoma

1. aktivoitun käyttöomaisuuden arvo nousee kirjaamisen jälkeen;
2. saadaan lisävaroja (tai omaisuutta) osakkeiden myynnin yhteydessä muussa tapauksessa niiden alkuperäinen hinta ylittää niiden nimellisarvon (emissiotulo);
3. aktiivojen kasvusta saataessa vastikkeetonta omaisuutta;
4. puhtaasta voitosta tai yrityksen rahastoista luodun aktivoitun käyttöomaisuuden arvon noustessa;
5. ulkomaisten investoijien venäläisten organisaatioiden pääomaan tehtyjen sijoitusten positiivisista kurssieroista

Lähes aina osa siitä lisöpääomasta, joka on syntynyt konkreettisen omaisuuslajin tulosta (tai sen arvon kasvamisesta) käytetään niiden kulujen kattamiseen, jotka aiheutuvat samanlaisen omaisuuden hävittämisestä (tai sen arvon alentamisesta)

Näin ollen on suositeltavaa kirjata käyttöomaisuus täyteen arvoon ja rahoittaa vastikkeeton omaisuudensiirto vastikkeetta saaduilla varoilla. Lisäksi lisöpääoman varoja voidaan käyttää tappioiden kattamiseen tai pääoman korottamiseen. (Karhu 2000, 27-28)

Jakamaton voitto

Jakamaton voitto on se puhdas voitto, mikäli ei ole jaettu osakkeenomistajille, vaan se on jäänyt yrityksen taseeseen. Jakamaton voitto voidaan siirtää vararahastoihin ja erityisrahastoihin, josta katetaan sellaisia kuluja, jotka eivät ole yhteydessä tuotantoprosessiin. Ko. rahastoja voidaan perustaa eri tarkoituksiin, mutta pääasiassa ne jakautuvat kahteen tyyppiin: 1 kartuttamisrahastoihin ja sosiaalialan rahastoihin ja 2 kuluttajarahastoihin.

Kartuttamisrahaston varoista varataan osa puhtaasta voitosta pääomasijoitusten rahoitustakuuseen sekä tuotantoon. Sosiaalialan rahastolla katetaan pääomasijoituksia sosiaalitoimeen, esimerkiksi lastentarhan rakentamiseen. Kuluttajarahastot perustetaan sosiaalitapahtumien

rahoittamiseen esim. palkinnot työntekijöille, urheilukilpailut, materiaaliapu jne. (Karhu 2000, 29)

Muut varaukset

Muihin varauksiin kuuluvat varaukset, jotka on perustettu odotettavissa olevia suuria menoja varten (sisältyvät omakustannushintaan sekä jakelukustannuksiin). Esimerkiksi varaukset lomien maksamiseen, käyttöomaisuuden korjauksiin, vuokrattavien esineiden korjauksiin, joka-voitosten pitkäaikaisen työntekijän palkkiomaksuihin, vuoden kokonaistyöpalkkioihin, tuotantokuluihin alustavista töistä, jotka ovat yhteydessä sesonkiluonteiseen tuotantoon ja muihin tarkoituksiin. Tällaiset varaukset tasaavat kuluja useammalle tilikaudelle.

Varaukset voinee kuluttaa pitkän ajan kuluessa: läheskään aina niitä ei käytetä tilivuoden loppuun. Esimerkiksi käyttöomaisuuden korjaustöitä koskeva varaus, joka koske yli tilivuoden jatkuvaa korjaustyötä tulee siirtää seuraavalle vuodelle ja kattaa korjaustyö sieltä. (Karhu 2000, 28-29)

7.5 Tuloslaskelma

Venäläinen tuloslaskelma poikkeaa suomalaisesta tuloslaskelmasta. (LIITE2) Se on suppeampi ja antaa vähemmän informaatiota tietyistä eristä kuten poistoista, palkoista ja henkilösivukuiluista, joita ei ole eritelty venäläisessä tuloslaskelmassa. Tuloslaskelmassa ei myöskään esitetä varastojen muutosta. Toisaalta venäläisessä tuloslaskelmassa on tehty tarkempi jako saattunnaisten kulujen ja tuottojen suhteen, joita täydentävät vielä erityiskulut ja -tuotot.

Tuloslaskelma (otshet o pribyljah i ubytkah) alkaa liikevaihdosta. Liikevaihdolla tarkoitetaan varsinaisen toiminnan myyntituottoja, joista on vähennetty alennukset, arvonalisäverot, mahdolliset valmisteverot ja vientitullit. 1.1.2000 lähtien myös summaerot, eli kurssierot, jotka syntyvät myynti- ja ostolaskujen kirjoittamisesta kovalle valuutalle, on esitetty liikevaihdon oikaisuerinä. Summaeroja syntyy, kun Venäjän sisällä tehtävässä kaupassa rupla sidotaan laskennalliseen valuuttayksikköön, useimmiten dollariin.

Verokoodeksin myötä verolainsäädännössä määriteltiin ensimmäisen kerran myynnin (realizatsija) käsite. Verokoodeksin 39 artiklan mukaan myynnillä tarkoitetaan tavaroiden, töiden tai palvelusuoritusten vastikkeellista tai vastikkeetonta omistusoikeuden luovutusta (mukaan lukien vaihto) henkilöltä toiselle henkilölle. Verokoodeksissa on lueteltu myös tapauksia, joissa myyntiä ei synny. Tällainen transaktio on esimerkiksi omaisuuden luovutus yhtiön osakepääomaan. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3).

Venäjällä kaikki tilikauden ostot kirjataan ensin taseeseen, josta ostot kirjataan myyntitilille sitä mukaa kun myyntiä syntyy. Siten tuloslaskelmassa ei ole suomalaisen tapaan esitettyä varaston muutosta, vaan liikevaihdosta vähennetään tuotannon vähennyskelpoiset menot.

Muuttuvissa menoissa on mukana sekä muuttuvia että kiinteitä kuluja. Siihen sisältyvät myyjien tavaroiden ostohinta tai tavaroiden valmistuskustannukset mukaan lukien tuotantohenkilöstön palkat ja sosiaalikulut.

Muuttuvien kulujen jälkeen liikevaihdosta vähennetään kaupalliset kulut kuten myyntivarastojen vuokrat ja mainoskulut. Tämän jälkeen tuotannolliset yritykset vähentävät hallinnolliset kulut omalla rivillään. Seuraavassa vaiheessa katetta korjataan korkotuotoilla ja -kuluilla ja muilla rahoituskuluilla.

Liiketoiminnan muissa tuotoissa esitetään käyttöomaisuuden myyntituotot ilman arvonlisäveroa ja muissa kuluissa myydyn käyttöomaisuuden poistamatonta menojäännös. Liiketoiminnan muita kuluja ovat lisäksi esimerkiksi pankkikulut, omaisuusvero ja mainosvero. Suomalaisen tuloslaskelman kiinteät kulut esitetään siis vähintään kahdella tuloslaskelman rivillä.

Tämän jälkeen esitetään satunnaiset tuotot ja kulut. Satunnaisia tuottoja ovat esimerkiksi kurssivoitot. Satunnaisia kuluja ovat esimerkiksi kurssitappiot, luottotappiot, vaihtomaisuuden arvonalentumiset ja oikeudenkäyntikulut. Jos jokin erä, esimerkiksi kurssitappio, ei ole olennainen kurssivoittoihin nähden, se voidaan tuloslaskelmassa yhdistää kurssivoittoihin. Satunnaisten tuottojen ja kulujen käsittelyyn liittyy tuloverotuksessa yleensä ongelmia.

Satunnaisten tuottojen ja kulujen jälkeen tulokseksi saadaan voitto ennen veroja. Tuloslaskelmassa voitosta ennen veroja vähennetään tulovero ja budjettiin maksetut sanktiomaksut. Lopuksi lisätään / vähennetään vielä erityistulot ja -menot ja lopputuloksena saadaan nettotulos (tshistaja pribyl'). Erityistuloja ovat esimerkiksi tulipalon johdosta saadut vakuutuskorvaukset ja erityismenoja tulipalossa tuhoutuneiden tavaroiden hankintamenot.

On huomattava, että myös sellaiset kulut, joiden vähennyskelpoisuus verotuksessa on rajoitettu, näytetään täysimääräisesti tuloslaskelmassa. Erillisessä verotuslaskelmassa käsitellään verotuksessa hyväksyttäviä tuloja ja menoja. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3).

Suomen kielelle käännetty venäläinen tuloslaskelman kaava on esitetty kokonaisuudessaan työn liitteenä (LIITE 5).

7.6 Tuloslaskelman laatimisen ongelmakohdat

Laadittaessa suomalaista tuloslaskelmaa venäläisestä kirjanpitomateriaalista ongelmana on kulujen jako. Miltei jokainen venäläinen kuluerä on osittain verotuksessa vähennyskelpoista ja osittain vähennyskelvottomia. Venäjällä kirjataan tilille voiton käyttö verotuksessa vähennyskelvottomat kulut. Venäjällä vähennyskelvottomat, mutta Suomessa vähennyskelpoiset, erät on pyrittävä palauttamaan niihin kulueriin, joihin ne kuuluvat. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa voiton käyttö tilillä olevat markkinointikulut lasketaan yhteen ja siirretään myynnin- ja markkinoinnin tilille suomalaisessa tuloslaskelmassa, jotta voitaisiin laskea myynnin- ja markkinoinnin kokonaiskulut. Näiden kulujen erittelemine ja jakamine jälkikäteen voi olla ongelmallista varsinkin, jos liiketapahtumia on paljon. (Suvanto 1998, 97)

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa ruplamääräisten erien muuntamine euroiksi voi olla hyvin ongelmallista. Sen takia Venäläisen konserniyritysten tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on käsitelty alun perin kunkin yrityksen toimintaympäristön valuutassa ja muunnetaan emoyhtiön valuutaksi tilikauden lopun keskikurssia käyttäen. Myöskin inflaation takia tytäryrityksen tuloslaskelman ja taseen kaikki erät muunnetaan samaan kurssiin. Käytännössä eroja kuitenkin syntyy sisäisten liiketapahtumien vähentämisestä, varaston muutoksesta ja keskinäisen osakkeenomistuksen eliminoimisesta, koska tällöin joudutaan käsittelemään erilaisiin kursseihin kirjattuja eriä. KILA:n yleisohjeen mukaan ulkomaisen tytäryrityksen yhdistelyssä syntyvät valuuttakursseista joutuvat erot jaetaan muuntoeroihin ja kurssieroihin. (Suvanto 1998, 98)

Hankinnan ja valmistuksen kuluista ei aina paljoa tietoa ja se aina kirjoitettu toiselle tilille. Mikäli emoyritys halua erillä tarkemmin hankinnan ja valmistuksen kuluja, se vaatii erillisiite-tietoja.

Suomalaisia tilikauden poistoja, venäläisestä kirjanpidosta ole löydettävissä, mikä aiheuttaa ongelmia. Pääosa suomalaisista yrityksistä on myyntiyrityksiä eikä niillä ole mitään merkittävää käyttöomaisuutta. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa käytetään emoyrityksen noudattamaa poistopolitiikkaa, jolloin venäläisen tytäryrityksen poistot on muutettava suomalaisia poistoja, joten tilivuoden poistojen selvittäminen edellyttää erillisseurantaa. (Suvanto 1998, 100)

Liitteessä on esitetty suomalainen tuloslaskelmakaava. Jokaisen tilin kohdalla on mainittu, mitä venäläisen yhtenäistilipuitteisten tiliä tai tilejä kyseinen tuloslaskelmanimike edustaa. (LIITE 2)

7.7 Tase nimikkeet

Kaikki Venäjän tasekaavan mukaiset taseen rivit on numeroitu Venäjän tilastokeskuksen anatamien ohjeiden mukaisesti. Myös kaikki yhtenäistilipuitteiston tili (LIITE 1) ovat numeroituja. Tilien numerointi onkin yksi Venäjän tilinpäätöskäytännön oleellisista tunnusmerkeistä, ja se näkyy niin laskentahenkilöstön kielenkäytössä kuin oppikirjojen sivuilla. Tilin tunnetaan Venäjällä paremmin niiden numeroilla kuin nimikkeillä, minkä vuoksi tässä tutkielmassa on taseerien tarkastelun yhteydessä käytetty rinnakkain sekä tilien numeroita että niiden nimikkeitä Taulukossa 3 nähdään taseen ja yhtenäistilipuitteiston välinen yhteys, esimerkkinä otetaan vaihto-omaisuuden tilejä. (Karhu 2000, 32)

Tase nimike (rivin numero)	Yhtenäistilipuitteiston tili
Raaka-aineet, materiaalit ja muut vastaavat erät (211)	10 Materiaalit 16 Materiaalien arvopoikkeamat
Kasvatettavina ja ruokinnassa olevat eläimet (212)	11 Kasvatettavina ja ruokinnassa olevat eläimet
Keskinäinen tuotanto (213)	20 Perustuotanto 21 Oman tuotannon puolivalmisteet 23 Avustava tuotanto 29 Tuotantoa välillisesti palvelevat toiminnot 46 Keskenkäynteisten töiden valmistuneet osat
Valmis tuotanto ja myyntiin tarkoitetut tavarat (214)	41 Tavarat 42 Myyntikate 43 Valmiit tuotteet
Toimitetut tavarat (215)	45 Toimitetut tavarat
Tulevien kausien menot (216)	97 Tulevien kausien menot
Muu vaihto-omaisuus (217)	44 Myynnin kustannukset

Taulukko 3 Taseen ja yhtenäistilipuitteiston välinen yhteys. (Karhu 2000. 33).

Venäjän tilinpäätöskäytännölle hyvin ominainen piirre on se, että tilinpäätösnormistossa säännellystä vaihtoehtoisista menettelytavoista käytetään ainoastaan sitä, joka parhaiten vastaa verotuksessa hyväksyttävää menetelmää. Täydellisen ja oikean tilinpäätösinformaation tuottaminen tarkoittaa sitä, että informaatio on tällöin täysin Venäjän verolainsäädännön mukainen. Tässä työssä halutaan huomioida tilinpäätösnormiston käytännön näkökulma ja perehdyttää lukija myös kirjanpitolainsäädännön käytännön soveltamiseen. (Karhu 2000, 33-34)

7.8 Tase

Venäläisen tilinpäätöksen tärkein elementti on tase. Rakenteellisesti suomalaisen ja venäläisen taseen välillä ei ole enää juurikaan eroja (LIITE 3). Sen sijaan tase-erien sisällössä on eroja.

Taseen pysyvien vastaavien ensimmäisenä eränä ovat aineettomat oikeudet. Taseeseen aktivoitaviin aineettomiin oikeuksiin kuuluvat oikeudet, joita käytetään taloudellisessa toiminnassa yli 12 kuukautta. Aineettomia oikeuksia ovat mm. tekijänoikeudet, patentit, perustamiset ja liikearvo (goodwill). Liikearvon käsite tuli taseeseen 1.1.2000 alkaen.

Käyttöomaisuuden määritelmä Venäjällä vastaa pääpiirteissään suomalaista määritelmää ja käyttöomaisuus esitetään taseessa jäännösarvoon (todelliset hankintakulut vähennettynä kumulatiivisilla poistoilla).

Vaihto-omaisuudeksi luetaan aktiivat, joita käytetään raaka-aineina, materiaaleina tai muuna vastaavana myytäväksi tarkoitetun tavaranto tuotannossa. Lisäksi vaihto-omaisuutta ovat myytäväksi tarkoitetut ja organisaation hallinnollisiin tarpeisiin tarkoitetut aktiivat sekä myyntiin tarkoitettu valmis tuotanto. Vaihto-omaisuutta ovat myös tavarat, jotka on saatu organisaation ulkopuolelta ja jotka on tarkoitettu myytäväksi. (PBU 5/10 2§).

Vaihtuvissa vastaavissa ensimmäisenä eränä ovat varastot. Varastojen ja tulevien kausien menojen (siirtosaamisten) jälkeen taseessa on esitetty omana eränään arvonnäköverosaamiset.

Myynti- ja muut saamiset jaetaan pitkäaikaisiin (yli 12 kuukautta) ja lyhytaikaisiin (alle 12 kuukautta) samojen periaatteiden mukaisesti kuin Suomessa. Käytännössä myyntisaamiset sisältävät tuloverolain säännösten takia varsin usein epäkurantteja saatavia. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3).

Valuuttamääräiset saatavat ja velat arvostetaan Venäjän Keskuspankin tilinpäätöspäivän kurssiin. Tilinpäätöksessä ei eritellä realisoituneita ja realisoitumattomia kurssieroja.

Vastattavien osakepääoma edustaa sitä historiallista arvoa, joka asiakirjoihin on kirjattu. Vastattavissa esiintyy myös lisäpääoma, jonka alatilejä ovat mm. käyttöomaisuuden arvonnäköerotus ja ylikurssirahasto.

Osakeyhtiölain mukaan vain vararahasto tappioiden kattamiseen on pakollinen. Sen määrän tulee olla yhtiöjärjestyksessä mainittu määrä, mutta vähintään 5 % osakepääomasta. Vararahastoa kartutetaan nettovoitosta vähintään 5 % vuodessa kunnes vähimmäismäärä on täytetty. Siirrot vararahastoon eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa.

1.1.2000 lähtien tappiot on esitetty vastattavien oman pääoman ryhmässä, aiemmin tappiot esitettiin vastaavien viimeisenä eränä. Palkkavelat ja niihin liittyvät lakisääteiset maksut merkitään tilinpäätökseen velaksi. Samoin merkitään erilaiset verovelat ja ostovelat. Velat

jaetaan pitkäaikaisiin ja lyhytaikaiseen samojen periaatteiden mukaan kuin Suomessa. (Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3 “Kirjanpitolaki”).

Suomen kielelle käännetty venäläinen taseen kaava on esitetty kokonaisuudessaan työn liitteenä (LIITE 6).

7.9 Taseen laatimisen ongelmakohdat

Huomattava ongelma on että Venäjällä kulujen ja tuottojen realisoituminen ei vastaa suomalaista käytäntöä, ja niiden luotettava muuntaminen aiheuttaa vaikeuksia varsinkin kulupuolella. Venäjällä lasku voi olla kirjaamatta, koska sitä ei ole vielä maksettu, mutta suomalaiseseen konsernitilinpäätökseen kyseinen erä on kirjattava. Konsernitilinpäätöstä varten tili tyhjenetään ja myyntihinta tuloutetaan.

Seuraava korjauserä konsernitilinpäätöstä laadittaessa löytyy valuuttalainoista, mikäli venäläisellä tytäryrityksellä sellaisia on. Venäjällä valuuttalainan aiheuttamia kurssitappioita ei tarvitse kirjata tappioksi ennen kuin valuuttalaina on kokonaisuudessaan maksettu, minkä johdosta osalta yrityksiä on aktivoituja kurssitappioita tulevien kausien tulojen tilillä. Taseessa saattaa olla huomattava piilevä kurssitappio aktivoituna, mikä on konsernitilinpäätöksen laatimisvaiheessa korjattava. Tähän saakka kurssivoitot ja -tappiot ovat olleet neutraaleja verotukseen nähden, joten ne eivät ole lisänneet eivätkä vähentäneet verotettavaa tuloa, mikä on ollut hyvin raskasta niille yrityksille, jotka ovat toimineet valuuttalainojen turvin. (Suvanto 1998, 105)

Emoyhtiö voi vaatia konserniraporttia venäläiseltä tyttäreltä tammikuussa, mutta Venäjällä kirjanpito muuttuu usein vielä tämän jälkeen, sillä venäläinen tilintarkastus on vasta helmikuussa tai tammikuussa. Mikäli tilintarkastaja löytää korjattavia kohtia, nämä muutokset puuttuvat konsernitilinpäätöksestä. Käytännössä muutokset kirjataan vasta seuraavan vuoden konsernitilinpäätökseen. Taseen tietojen saannin helpottamiseksi pidetään venäläisestä kirjanpidosta erillistä käytösomaisuuskirjanpitoa. Ongelmana aiheuttavat lähinnä maksuperusteen käyttö, velkojen ja saamisten kirjaaminen samalle tilille, inflaatio ja jälkimmäiseen liittyvät osakepääoman sekä käyttöomaisuuden arvonkorotukset. (Suvanto 1998, 106-110)

Liitteessä on esitetty suomalainen tasekaava. Jokaisen tilin kohdalla on mainittu, mitä venäläisen yhtenäistilipuitteisten tiliä tai tilejä kyseinen taseenimike edustaa. (LIITE 3)

Vuonna 2009 alkaisi siirtymisvaihe IFRS-standardiin ja suomalaiset emoyhtiöt voivat poistaa näitä puutealisia ongelmia omasta tilinpäätöstä. (Karhunen. P., Kosonen. R., Logren. J. & Ovaska K. 2008, 74)

8 Inlook group

Inlook Oy on johtava suomalainen sisärakennusalan palveluyritys. Jo vuodesta 1967 alkaen yhtiö on toimittanut sisustusratkaisuja erilaisiin rakennuskohteisiin ympäri maailmaa. Yhtiön nimenä oli vuoteen 2002 sakka E. Hiltunen Oy.

Inlook Oy tunnetaan ennen kaikkea sisäkattoalan edistäjänä, aktiivisena materiaalien ja rakenneratkaisujen kehittäjänä sekä työmenetelmien uudistajana. Toinen merkittävä erikoisosaamisen alue emoyhtiön Rakentamispalveluyksikössä on järjestelmäseinäasennukset.

Inlook Oy edustaa maailman johtavien materiaalivalmistajien tuotteita. Yhtiön asennuspalvelut ja tuotantoyksiköt toimivat laatu- ja menetelmälaboratorion tavoin. Ensiasennusten ja asennustyökokemusten kautta myynnissä olevat järjestelmät ja materiaalivalikoimat ovat jalostuneet parhaimmiksi ja käytetyimmiksi.

Emoyhtiön lisäksi konserniin kuuluvat kokonaisvaltaista sisärakentamista tarjoava Inlook Sisustus Oy ja Pohjois-Suomen alueella sisäkattoja, järjestelmäseiniä ja sisärakentamisen kokonaisuuksia urakoiva Sisärakenne Kukkola Oy.

Ulkomailla toimivia tytäryrityksiä ovat Tallinnan, Pietarin ja Vilnan teollisuusmaalaamot sekä Tallinnan, Pietarin ja Moskovan materiaalityyhtiö- ja rakentamispalvelupisteet. Ensimmäinen yksikkö oli perustettu Venäjällä Pietarissa vuonna 1994, tällä hetkellä siihen lisäksi yksi maalaamo ja Moskovassa rakentamispalveluyksikkö.

	Omistusosuus %	Lukumäärä kpl	Kirj. pit. arvo 1000€
ZAO Inlook, Pietari	100	8000	2
OOO Inlook Color SP, Pietari	100	1	14
OOO Inlook Construction, Moskova	100	1	0

Taulukko 4 Venäläisen tytäryhtiöosakkeet Inlookissa. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Toimintaympäristö

Suomessa rakentaminen on jatkunut tilikaudella vilkkaana. Myös maalaamotoiminnan markkinatilanne on ollut suotuisa. Venäjällä säilyi sekä rakentamisen että muidenkin alojen kehitys myönteisenä. Baltiassa, niin Liettuassa kuin Virossakin, maalaamoyskiköiden tilanne oli hyvä koko tilikauden. Sen sijaan rakentaminen Virossa lähes seisahtui. Olennaiset tapahtumat tilikauden aikana konsernissa luovuttiin tilikauden aikana OOO Inlook Systems-yhtiöstä Moskovas-

sa sekä alihankintamaalaamisesta Nordic Aluminiumille Pikkalan tehtaalla. Lisäksi ostettiin Sisärakenne Tecto Oy:n liiketoiminta. OOO Inlook Color SP:n toiminnot Pietarissa siirrettiin uusiin tiloihin ja Inlook Eesti OÜ muutti samaan toimitilaan Inlook Color OÜ:n kanssa. Emoyhtiössä ja Inlook Sisustus Oy:ssä suoritettiin tilikauden aikana verotarkastus. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Liikevaihto ja tulos

Konsernin kuluneen tilikauden liikevaihto nousi 4,0%, 50,0 milj. eurosta 52,0 milj. euroon. Emoyhtiön liikevaihto nousi 1,8% edellisvuodesta ollen 28,9 milj. euroa (2007 28,5, 2006 26,4). Konsernin tulosta rasittivat erityisesti yhtiörakennemuutos, Venäjän rakennustoimintaan liittyvä luottotappiovaraus sekä panostus tietoteknisiin järjestelmiin. Konsernin tulos ennen veroja ja varauksien muutoksia oli 1,6 milj. euroa (2007 3,2, 2006 1,5). Oman pääoman tuotto oli 7,9% (2007 20,8%, 2006 10,0%) ja sijoitetun pääoman tuotto 12,8% (2007 24,9%, 2006 11,9%). Emoyhtiön tulos ennen veroja ja varauksia laski 1,5 milj.eurosta 1,0 milj. euroon. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Henkilöstö

Konsernin henkilökunnan määrässä ei tapahtunut tilikauden aikana merkittäviä muutoksia. Konsernin henkilöstön määrä oli keskimäärin 427 (2007 423, 2006 380) ja emoyhtiön 251 (2007 235, 2006 216). Tilikauden lopussa konsernin henkilömäärä oli 431 (2007 423, 2006 400) ja emoyhtiön 261 (2007 231, 2006 230). (Vuosisikertomus, 2008)

8.1 Konsernin venäläiset tytäryritykset

Konsernitilinpäätökseen on sisällytetty Inlook Oy:n lisäksi tytäryhtiöt, joissa konsernilla on määräysvalta. Määräysvalta syntyy, kun konserni omistaa yli puolet tytäryhtiön äänivallasta tai sillä muutoin on määräysvalta. Määräysvallalla tarkoitetaan oikeutta määrätä yrityksen talouden ja liiketoiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Hankitut tytäryhtiöt on yhdistelty konsernitilinpäätökseen siitä ajankohdasta lähtien, jona konserni on saanut määräysvallan siihen saakka, jolloin määräysvalta lakkaa. Potentiaalisen äänivallan olemassaolo on otettu huomioon määräysvallan syntymisen ehtoja arvioitaessa silloin, kun potentiaaliseen määräysvalttaan oikeuttavat instrumentit ovat toteutettavissa tarkasteluajankohtana.

Kaikki konsernin sisäiset liiketapahtumat, saamiset ja velat, realisoitumattomat voitot ja sisäinen voitonjako on eliminoitu konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Realisoitumattomia tappioita ei eliminoida, mikäli tappio aiheutuu omaisuuserän arvonalentumisesta. Vähemmistön osuudet on erotettu tytäryhtiön tilikauden tuloksesta ja esitetty omana eränään konsernin omassa pääomassa. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

8.2 Emoyhtiöraportointi

Konsernitilinpäätös käsittää Inlook Oy:n ja sen tytäryhtiöiden tilinpäätökset, lukuun ottamatta myytyä OOO Inlook Systemsiä. Konserniyhtiöiden keskinäiset tapahtumat on eliminoitu ja keskinäisen osakeomistuksen eliminoinnissa on käytetty hankintamenomenetelmää.

Tytäryrityksen oman pääoman rakenne yleensä muuttuu ajan kuluessa. Hankintamenomenetelmää käytettäessä eliminoidaan tytäryrityksen omasta pääomasta silti edelleen hankinta-ajankohtana ollut konserniyritysten omistusta vastaava oman pääoman määrä. Eliminointi suoritetaan pääsääntöisesti ensiksi tytäryrityksen osakepääomasta tai sitä vastaavasta omasta pääomasta ja sitten muusta omasta pääomasta, osakeyhtiöissä muusta sidotusta omasta pääomasta ennen vapaasta omasta pääomasta tapahtuvaa eliminointia. Eliminointia ei kuitenkaan tehdä hankinta-ajankohdan jälkeen syntyneistä omaan pääomaan siirretyistä arvonnkorotusten vastaeristä. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Tytäryrityksen hankinta-ajankohtana sen taseessa olleita vapaaehtoisia varauksia ja poistoeroa ei pääsääntöisesti lueta omaan pääomaan kuuluvaksi sisäisen osakkeenomistuksen eliminointia suoritettaessa. Ne säilyvät konsernitaseissa niin kauan ja sen suuruisina kuin ne ovat konserniyritysten taseissa. Laskennallinen verovelka otetaan huomioon tilinpäätöstä laadittaessa voimassaolevan verokannan mukaan. Verokannan muutosten vaikutus merkitään konsernituloslaskelmaan. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Inlook:in venäläiset tytäryritykset raportoivat Inlook:n johdolle kuukausittain Excel-ohjelman avulla. Raportit laaditaan tilitoimistossa suomalaisen, kirjanpitoasetuksen mukaiseen tuloslaskelman ja taseen kaavaan. Kuukausi raportoinnissa selvästi ovat esiintyneet ongelmia suorite- ja kassaperusteen välisissä eroissa, vaihtuvien vastaavien ja varaston kirjauksissa, saatavien ja velkojen erittelyissä, valuutta- ja ruplamääräisten erien arvostuksessa, budjetoinnissa ja aikataulujen pitävyydessä. Tällöin venäläinen kirjanpito on sekä muutettu suomen kirjanpito vastaavaksi että muunnettu euroiksi. Tilikaudella 2007-2008 muuntoerot on esitetty Rahoitustuotoissa ja kuluissa. Venäläisten tytäryritysten kirjanpito on hoidettu täysin tilitoimistossa niin, että yritys toimittaa tilitoimiston kirjanpitäjälle tosine aineiston, jonka kirjanpitäjä kirjaa. Emoyhtiöraportoinnin kannalta on tärkeä saada oikeat ja riittävät tiedot tytäryrityksen toiminnasta. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9 Venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen konsolidointi konsernitaseeseen Inlook:ssa

Venäläisen tytäryrityksen kirjanpitonsa on järjestetty niin, että konsolidointia varten tarvittavat tiedot on saatavilla ja oikealla tavalla eriteltyinä tytäryhtiön kirjanpidossa kuukausi raportoinnin kautta ja niin että raportit laadittu tilitoimistossa suomalaisen, kirjanpitoasetukseen

mukaan. Tytäryrityksen kirjanpitoa ja tilinpäätöstä laadittaessa ovat keskinäiset tulot ja menot kirjattava kirjanpidossa omille tileilleen ja eriteltävä emoyhtiön myynnit ja ostot. Inlook:ssa keskinäiset saamiset ja velat kuten myyntisaamiset emoyhtiöltä, muut saamiset emoyhtiöltä, ostovelat emoyhtiöltä, velat emoyhtiöltä ja muut velat emoyhtiöltä on kirjoitettu omille tileille. ATK:lle on avattu em. Asioita varten tilit, jotta konsolidointia varten tarvittava tieto on helposti ja nopeasti yhdistettävissä ja keskinäiset viennit voi eliminoida konsernitilinpäätöksestä. (Björklund, M. 1.9.2008)

Eliminoinnin suoritustapana käytetään yhdistelmämenetelmän, käyttäminen johtaa samaan lopputulokseen kuin jos tytäryritys olisi ollut aina osa konsernia. Tilikauden aikana hankitun tytäryrityksen tuloslaskelma yhdistellään tilikauden alusta lähtien. Konsernitilinpäätöksessä vertailutietona esitettävään viimeistä edellisen tilikauden konsernituloslaskelmaan on suositeltavaa sisällyttää tytäryrityksen koko edellisen tilikauden tuloslaskelma.

Yhdistämistä varten venäläiseltä tytäryhtiöltä on esitettävä lisäksi tilinpäätöksen ja taseen liitetiedot. Tilinpäätöksen liitetiedossa ilmoitetaan liikevaihto toimi- ja markkina-alueittain sisältäen muun liikevoiton, ostetut materiaalit ja palvelut ja varastoon muutoksen. Liikevaihdosta toimi- ja markkina-alueittain on käytävä ilmi myös henkilöstökustannukset (palkat jne.) ja keskimääräinen henkilöstömäärä tilikauden aikana sekä käyttöomaisuuden lisäys, vähennys ja poistot.

Taseen liitetiedoissa ilmoitetaan käyttöomaisuus ts. aineettomat/aineelliset hyödykkeet esim. kehittämismenot, rakennukset, koneet ja kalusto, sijoitukset jne. Taseen liitetietoihin merkitään menot, joita ei kirjata kuluiksi (pitkävaikutteiset menot) ja vaihtomaisuuserittelyt ja saamiset tytäryhtiöltä eriteltyinä. Myös tulevat ilmoitettavaksi seuraavat erät: omaisuuden lisäys, vähennys ja siirto, jakokelpoisen voiton laskeminen; pääomalainat; pakolliset varaukset; pitkäaikainen vieras pääoma, jonka laina-aika yli 5 vuotta sekä lyhytaikainen vieras pääoma, myös tiedot annetuista vakuuksista ja leasing asioista. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9.1 Ulkomaan rahanmääräiset erät

Konsernitilinpäätös on esitetty euroina, joka on konsernin emoyhtiön toimintaympäristön valuutta ja esittämivaluutta. Venäläisen konserniyritysten tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on käsitelty alun perin kunkin yrityksen toimintaympäristön valuutassa. Monetaariset ulkomaan rahan määräiset liiketapahtumat on kirjattu euroiksi käyttäen tapahtumapäivän kurssia. Valuuttamääräiset saamiset ja velat on muunnettu euroiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia. Ulkomaan rahan määräisistä liiketapahtumista sekä saamisista ja veloista syntyneet voitot ja tappiot on kirjattu tuloslaskelmaan. Liiketoiminnan kurssivoitot ja -tappiot

sisältyvät vastaaviin eriin liikevoiton yläpuolelle. Rahoituksellisia tapahtumia suojaavien valuuttatermiinien ja optioiden sekä valuuttamääräisten lainojen kurssivoitot ja -tappiot sisältyvät rahoitustuottoihin ja -kuluihin.

Venäläisen konserniyritysten tuloslaskelmat 2007-2008 on muunnettu euroiksi tilikauden keskikurssiin ja taseet tilinpäätöspäivän kurssiin. Eri muuntokurssien käytöstä syntyvä muuntoero kirjataan "Edellisten tilikausien voitto". Venäläisen tytäryritysten hankintamenon eliminoinnista syntyvät muuntoerot ja näihin tehtyjen nettosijoitusten suojaustulos kirjataan "Edellisten tilikausien voitto". Tytäryrityksen myynnin yhteydessä muuntoerot kirjataan tuloslaskelmaan osana myyntivoittoa tai -tappiota.

1.1.2004 alkaen venäläisten yksiköiden hankinnasta syntynyt liikearvo ja kyseisten venäläisten yksikköjen hankinnan yhteydessä tehtyjen varojen ja velkojen käyvän arvon oikaisut on käsitelty kyseisten ulkomaisten yksiköiden varoina ja velkoina ja muunnettu euroiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Ennen 1.1.2004 tapahtuneiden hankintojen liikearvot ja käyvän arvon oikaisut on kirjattu euromääräisenä. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

Kun Inlook toimittaa Venäjällä, luonnollisesti ruplan muutokset ovat hyvin relevantteja. Yrityksessä ruplan kurssia seurataan tarkasti ja mikäli näkee olevan tilaisuuden suojata varoa esimerkiksi lyhytaikaisin pankkitalletuksin. Tilikaudella 2007-2008 ei kuitenkaan ole käyttäneet erilaisia suojauksia hyväksi. (Mehtonen, K. 28.10.2008)

9.2 Tuloslaskelman ja taseen laatimisen ongelmakohdat Inlook:ssa.

Haastatteluissa ilmeni, että venäläisistä tilinpäätöstiedoista ei ole paljoakaan hyötyä suomalaista tuloslaskelmaa laadittaessa. Venäjällä ei tunneta meidän jakoamme myyntikatteeseen, käyttökatteeseen ja liikevoittoon. Myöskään kuluja ei jaeta niin tarkasti kuin Suomessa. Näiden seikkojen vuoksi venäläinen tuloslaskelma ei tarjoa lukijalleen läheskään niin paljon informaatiota kuin suomalainen tuloslaskelma.

Yleisimmin ongelmiksi Inlook:ssa muodostuu tuloslaskelman puolella jaottelut, sekä tuottojen jakaminen myynniksi ja muiksi tuotoiksi ja jopa jakaminen eri tilikausien välille että kulujen jakaminen muuttuviin, kiinteisiin ja aktivoitaviin. Jokainen venäläinen kuluerä on osittain verotuksessa vähennyskelpoista ja osittain vähennyslevotonta. Venäjällä kirjataan tilille voiton käyttö verotuksessa vähennyskeltottomat kulut. Niin että esimerkiksi palkkoja kirjattaessa osa kuluista menee tuotannollisen yrityksen perustuotannon kulutilille tai kaupallisen yrityksen kulutilille ja osa kirjataan tilille voiton käyttö. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa voiton käyttö tilillä olevat esim. markkinointikulut lasketaan, jotta voitaisiin laskea myynnin- ja

markkinoinnin kokonaiskulut, kun paljon semmoisia liiketapahtumia erittelemisen ja jakamisen ovat ongelmallista

Myös suomalaisen ja venäläisen sekä IFRS:n mukainen varastojen merkintä tuo omat ongelmansa. Suomessa ostot kirjataan aina ensin tulosvaikutteisesti ja siitä varastonmuutoksen kautta taseeseen. IFRS maailmassa, saati Venäjällä, ostot kirjataan suoraan taseeseen ja siitä ostoiksi ilman suomalaisen käytännön mukaista varastonmuutosta. LIFO- ja FIFO -menetelmän käytöstä ongelmakohta syntyy, kun Venäjällä aktivoidaan kiinteitä kuluja silloin, kun Suomessa kirjattaisiin kuluksi, mutta viimeaikoina yritys käyttää FIFO-menetelmän. Kiinteä kulu kirjataan kuluksi vasta, kun kyseiseen kiinteään kuluun liittyvä konkreettinen erä on poistunut varastosta. Venäjän kirjanpitolain mukaan joudutaan kiinteät kulut kirjaamaan varaston arvoon. Sieltä ne kirjataan kuluksi ainoastaan varaston muutoksen kautta eli alku- ja loppuvaraston eron kautta. Käytännössä tehdään niin, että jos osa kuukauden ostoista on jäänyt varastoon, varaston kasvun osaa ei saa kirjata kuluksi sille kohdalle (kuukaudelle), vaan se on aktivoitava varastoon.

Lisäksi ongelmia ovat tuottaneet rahoituskulujen kirjaaminen. Usein on havaittu, että Venäjällä esimerkiksi erilaiset verot ja edelliseen tilikauteen liittyvät erät kirjataan rahoituskuluihin. Inlook Oy:n venäläisistä tytäryrityksistä ei ole tilikaudella ollut poistettavaa konsernin liikearvoa. Keskeneräiset projektit tuloutetaan valmistumisen mukaan, osatuloutus ei ole käytössä missään Inlook konsernin yrityksessä. (Mehtomäki, K. 28.10.2008)

Taseessa seurattavia eriä ovat käyttöomaisuuden lisäykset ja niihin liittyvät poistot, sillä sekä lisäyskävytöntä että poistoajat voivat erota paljon Suomessa käytetyistä periaatteista. Paikalliset arvonorotukset ja niistä tehtävät poistot ovat edellyttäneet, että yrityksessä pidämme periaatteessa kahta käyttöomaisuuskirjanpitoa: sekä suomalainen että venäläinen. Tämä on hankala, sillä venäläinen verottaja vaatii, että jokaisesta tuolista ja pöydästä tehdään erikseen luettelot ja poistot. Suomalaisessa kirjanpidossa taas on pidettävä käyttöomaisuuden euroarvon, josta tehdään suomalaisen käytännön mukaiset poistot. Poistoeroa ei Inlook:n venäläisissä tytäryrityksissä kirjata.

Venäjällä kulujen ja tuottojen realisoituminen ei vastaa suomalaista käytäntöä, ja niiden luotettava muuntaminen aiheuttaa vaikeuksia varsinkin kulupuolella. Venäjällä lasku voi olla kirjaamatta, koska sitä ei ole vielä maksettu, mutta suomalaiseen konsernitilinpäätöksen kyseinen erä on kirjattava. On otettava huomioon lähetettyjen tavaroiden tili, mikä edustaa myyntisaamisten omakustannusarvoa. Tilinpäätöstä varten tili tyhjennetään ja myyntihinta tuloutetaan. Yrityksen venäläisestä kirjanpidosta ei myöskään näy niitä palveluja tai tavaroita, jotka yritys on jo saanut, mutta joita se ei ole vielä maksanut. Taseessa myös konserniyritysten väliset saamiset ja velat ovat erityistarkastelussa, sillä Venäjällä laskuihin lisätään joka

tapauksessa alv, vaikka se Suomesta lähtiessään olisi arvonlisäveroton. Myös muiden lyhytaikaisten alv ja verojaksotusten seuraaminen eroaa Suomen vastaavasta käytännöstä.

Muita suomalaisen taseen vaatimat erät löytyvät venäläisestä taseesta melko hyvin ja alatilien perustaminen taseen erien kohdalla ei ole tarpeellista. Inlook:n tapauksessa suomalaisen ja venäläisen järjestelmän mukainen kuukausi raportointi laatiminen helpottaa taseen tietojen saanti ja tilinpäätöksen ongelman ratkaisemisessa. Kaikkien korjausten tekeminen johtaa oikeiden ja riittävien tietojen saamiseen venäläisestä tytäryhtiöstä konsernintilinpäätöksen laadintaa varten. (Mehtomäki, -K. 28.10.2008)

9.2.1 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet on arvostettu kertyneillä poistoilla ja arvonalentumisilla vähennettyyn alkuperäiseen hankintamenuon. Mikäli käyttöomaisuushyödyke koostuu useammasta osasta, joiden taloudelliset vaikutusajat ovat eripituiset, kukin osa käsitellään erillisenä hyödykkeenä. Tällöin osan uusimiseen liittyvät menot aktivoidaan. Muussa tapauksessa myöhemmin syntyvät menot sisällytetään aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon vain, mikäli on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu konsernin hyväksi ja hyödykkeen hankintamenu on luotettavasti määritettävissä. Muut korjaus- ja ylläpitomenot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne ovat toteutuneet. Hyödykkeistä tehdään tasapoistot arvioidun taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

Hyödykkeiden jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika tarkistetaan jokaisessa tilinpäätöksessä ja tarvittaessa oikaistaan kuvastamaan taloudellisen hyödyn odotuksissa tapahtuneita muutoksia. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poistot lopetetaan silloin, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke luokitellaan myytävänä. Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot tehdään kirjapitolain mukaisesti. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käytöstä poistamisesta ja luovutuksista syntyvät myyntivoitot ja -tappiot sisältyvät joko liiketoiminnan muihin tuottoihin tai kuluihin.

Käyttöomaisuus on esitetty alkuperäiseen hankintamenuonsa suunnitelmanmukaisilla poistoilla vähennettynä. Tuloslaskelman poistot on laskettu taloudelliseen poistoaikaan perustuvina suunnitelmapoistoina. Poistoajat ovat seuraavat:

- liikearvo, emoyhtiö 5 vuotta
- liikearvo, konserni 10 vuotta
- rakennukset 30 vuotta
- koneet ja kalusto 5-10 vuotta
- muut aineelliset hyödykkeet 5-10 vuotta

Tilikauden suunnitelma- ja EVL-poistojen kertynyt erotus esitetään tuloslaskelmassa poistoeron muutoksena. Suunnitelma- ja EVL-poistojen kertynyt kokonaisero esitetään yhtenä eränä taseen vastattavissa kertyneinä poistoeroina. Konsernitilinpäätöksessä kertynyt poistoero on kirjattu tulosvaikutteisesti taseen vastattaviin laskennalliseen verovelkaan sekä omaan pääomaan. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9.2.2 Vaihto-omaisuus

Konsernissa vaihto-omaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Hankintameno on luetaan lisäksi hyödykkeen hankintameno kirjanpidossa luetut kiinteät menot.

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Tosin sanoen vielä myymättömiä suoritteita vastaavat hankintamenot siirretään taseen kautta seuraaville tilikausille odottamaan vastaisia myyntituloja ja sitä kautta kuluksi kirjaamista. Venäjän tilinpäätöskäytännössä on sama suoriteperusteisuuden vaatimus, mikä tarkoittaa sitä, että syntyneet liiketapahtumat huomioidaan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä sillä tilikaudella kuin niiden peruste on syntynyt, huolimatta varojen tosiasiallisesta siirtymisestä tai rahanliikenteestä. Se, missä tilinpäätöskäytäntöjen välillä ilmenee eroa, on ostomenojen huomioiminen ja varaston inventointi tilikauden lopussa.

Suomen tilinpäätöskäytännön mukaan jalostamatonta vaihto-omaisuutta (raaka-aineet ja tarvikkeet) koskevia kirjauksia varten on erillinen Varasto-tili, johon kirjataan tilikauden alku- ja loppuvarastojen arvot. Varasto-tili on ns. lepäävä tili eli sitä käytetään vain tilinavauksessa ja tilinpäätöksessä. Tilikauden aikana tapahtuvia ostoja ei siis kirjata Varasto-tilille, vaan Osto-tilille.

Varastotilin lisäksi vaihto-omaisuuden käsittelyyn Suomen kirjapidossa tarvitaan Varaston muutos -tili, joka on myös lepäävä tili, ja jolle kirjataan jalostamattoman vaihto-omaisuusvaraston arvon muutos tilikauden aikana avustavana tilinpäätösvientinä. Varaston kasvu tilikauden aikana pienentää tulostilillä kuluja ja varaston väheneminen lisää kuluja. Suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä ostomenot siis oikaistaan ostokuluiksi jalostamattomien varastojen muutoksella. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutoksen kuluvaikutus puolestaan esitetään tuloslaskelmassa yhtenä yrityksen toiminnan volyyminä kuvastavana osatekijänä heti liikevaihdon jälkeen.

Venäjän kirjanpidossa ei ole vastaavia Varasto- tai Varaston muutos -tilejä, koska käytössä on omakustannusarvolaskenta. Ostokustannukset vyörytetään tililtä ”Materiaalit” tilille ”Myynnit” tilin ”Perustuotanto” kautta sitä mukaan kun tavaraa saadaan myytyä. Tilikauden lopussa

tilillä ”Materiaalit” näkyy raaka-aineiden loppuvaraston arvo, josta se voidaan siirtää taseen. Varaston kasvu tai pieneneminen näkyy siis tilillä ”Materiaalit” automaattisesti ilman suomalaiselle tilinpäätöskäytännölle ominaista varaston muutoskorjausta.

Konsernissa verovelvollisella verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään FIFO -periaatteen mukaisesti, ellei verovelvollinen muuta näytä. Vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kuluja, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Verovelvollisella verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta on verovuoden kuluja kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan.

Vaihto-omaisuus on tilinpäätöksessä arvostettu hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9.2.3 Rahoitusomaisuus

Rahoitusomaisuus arvopaperit on arvostettu hankintamenoonsa tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan. Venäläisen tilinpäätöskäytännön mukaan arvopaperit esitetään joko lyhyt- tai pitkäaikaisissa sijoituksissa riippuen niiden taloudellisesta tarkoituksesta. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9.2.4 Myyntisaamiset ja ennakkomaksut

Myyntisaamiset arvostetaan käypään arvoon. Epävarmat saatavat arvioidaan tilinpäätöshetkellä erillisen tarkastelun perusteella. Luottotappiot kirjataan kuluksi sillä tilikaudella, jolla ne havaitaan.

Venäläisen tilinpäätöskäytännön mukaan toimittajalle maksettu ennakosuoritus myöhemmin saatavasta vaihto-omaisuushyödykkeestä esitetään taseen vastaava-puolella saamisissa. Yhtenäistilipuitteiston ohjeen mukaan toimittajille ja urakoitsijoille maksetut ennakkomaksut kirjataan yhtenäistilipuitteiston tilin ”velat ja ennakkomaksut toimittajalle ja urakoitsijoille” debetiin. Niistä pidettävä analyttinen kirjanpitoon järjestettävä niin, että muun muassa toimittajakohtainen saldo, erääntyneet ja erääntymättömät velat sekä annetut ennakot on selvitettävissä. Venäläisen tilinpäätöskäytännön mukaisessa tasekaavassa ryhmässä Vaihto-omaisuus ei siis ole esitetty ennakkomaksuja, vaan ne ovat osa joko lyhyt- tai pitkäaikaisia saamisia. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

9.2.5 Verot

Tuloslaskelman verot sisältävät suoriteperusteisen tuloveron ja muutoksen laskennallisissa verovelloissa. Laskennallinen verovelka lasketaan voimassaolevien verokantojen mukaan. Emoyhtiössä laskennallista verovelkaa ei ole otettu huomioon. Edellisen tilikauden vertailukelpoisuus Edellisen tilikauden jaottelua on muutettu vastaamaan kuluneen tilikauden jaottelua sekä emoyhtiössä että konsernissa koskien rahoitusarvopapereista saadun voiton esittämistä sekä eläke- ja muiden sosiaalikulujen esittämistä. Vertailtaessa tilikauden tietoja edelliseen tilikauteen tulee huomioida, että osa konsernin pitkäaikaisista veloista on siirretty lyhytaikaisiin velkoihin. Aikaisemmin noudatettu maakohtainen kirjaustapa on nyt muutettu vastaamaan suomalaista käytäntöä. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

10 Inlook:n tilinpäätöksen yhdistäminen

Konsernitilinpäätös muodostaa merkittävän osan konsernin sidosryhmille annettavasta informaatiosta. Käytännössä konsernitilinpäätöksen laatiminen voi olla hankalaa kun tytäryhtiö sijaitsee maissa, joissa laskenta- ja tilinpäätöskulttuuri on erilainen kuin konsernin kotimaassa.

Konsernitilinpäätöksen on osana emoyrityksen tilinpäätöstä sisällettävä oikeat ja riittävät tiedot. Tämän vaatimuksen toteamiseksi on tilintarkastajan varmistauduttava siitä, että yhdistelylaskelmat ja sisäisten katteiden ja keskinäisten omistuksien eliminointi on suoritettu hyväksyttävällä tavalla.

Konsernitilinpäätöksen keskeisiä tavoitteita on taloudellisesta kokonaisuudesta laadittavan konsernitilinpäätöksen avulla osoittaa tämän kokonaisuuden tulos tilikaudelta.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on kaikki sisäiset liiketapahtumat, keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen osakeomistus eliminointava. Tämän lisäksi on erotettava vähemmistölle kuuluva osa tilikauden tuloksesta ja omista pääomista. Nämä eliminointikirjaukset ovat konsernitilinpäätöksen erityispiirteitä, jotka omalta osaltaan vaikeuttavat sen laatimista. Kirjauksien tekemistä helpottaa yhteistyö ja hyvä tiedon kulku konserni-yritysten välillä.

Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa vastaamaan konsernin laskentaperiaatteita. Konsernitilinpäätöksen laadintaa helpottaa, jos kaikilla konserniyrityksillä on heti käytössä yhteneväiset periaatteet. Tällöin ei laadintavaiheessa enää tarvitse muuttaa erillistilinpäätöksiä. Ohjeet ja määräykset yhtiöiden tilinpäätöksien laatijoille varmistavat osaltaan konsernitilinpäätöksen lopullista oikeellisuutta. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

10.1 Inlook:n konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Kuten edellä todetaan, on konsernitilinpäätös erittäin merkittävä informaation lähde tietoa janoaville yrityksen sidosryhmille. Konsernitilinpäätöksen ensisijaisena tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen, kun taas osakeyhtiölain perustelujen mukaan sen tarkoituksena on nimenomaan estää konsernin tarjoaman organisaatiomuodon väärinkäyttäminen velkojien vahingoksi. Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on ilmaista konsernitilinpäätökseen sisältyvien yritysten varat, taloudellinen asema sekä voitto tai tappio ikään kuin kyse olisi yhdestä yrityksestä.

Konsernitilinpäätös siis laaditaan emoyhtiön näkökulmasta ikään kuin kyseessä olisi yksi yritys, joten yhdistelyvaiheessa on kaikki keskinäiset tuotot ja kulut, sisäiset katteet, sisäinen omistus, voittojako ja ylipäättänsä kaikki sisäiset liiketapahtumat eliminoitava. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)

10.2 Inlook:n laadintatekniikka

Hankalaksi erityispiirteeksi koettiin se, että konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyy paljon laskennallisia, eikä pelkästään kirjanpidollisia toimenpiteitä. Konsernitilinpäätöksen laadinta muodostuu siis osista, joihin sisältyy enemmän sisäistä laskentaa kuin perinteistä kirjanpitoa. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on mm. sisäinen osakeomistus eliminoitava, jolloin osakkeiden hankinta muutetaan varojen ja velkojen hankinnaksi ja varat ja velat arvostetaan sekä konserniliikearvo lasketaan. Edelleen on kaikki sisäiset liiketapahtumat, kuten saamiset ja velat, tuotot ja kulut sekä taseeseen aktivoidut sisäiset katteet eliminoitava. Tytäryritysten vähemmistöosuudet on erotettava konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Merkittävä konsernitilinpäätöksen erityispiirre on se, että jotkut työläätkin toimenpiteet, kuten taseeseen merkittyjen sisäisten katteiden eliminointi, eivät ole kertaluonteisia, vaan ne tehdään aina tilinpäätösvaiheessa uudestaan.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa ovat erillistilinpäätökset muutettava tarvittaessa konsernin kirjanpitoperiaatteita vastaaviksi. Kuten ylhäällä todetaan, on Inlook:ssa koko konsernissa käytössä yhtenäiset laskenta- ja kirjanpitoperiaatteet sekä yhtenäiset tilipuitteet, jolloin tilinpäätösvaiheessa ei erillistilinpäätöksiin tarvitse erilaisten kirjanpitoperiaatteiden vuoksi puuttua. Lisäksi keskitetysti laadittujen ohjeiden ja yhtenäisen tilikartan ansiosta näkyvät mahdolliset erot ja virheet konsernin laskentajärjestelmässä heti, jolloin epätarkkuuksiin voidaan myös puuttua heti eikä vasta tilinpäätösvaiheessa. (Mehtomäki, K. 28.10.2008)

Yhteenveto

Jokainen tutkielman otsikko varmasti herättää lukijassa joitakin ennakkokäsityksiä käsiteltävästä aihepiiristä ja tulevista johtopäätöksistä. Suomen kirjanpitolainsäädäntö (kirjanpilolaki ja -asetus sekä kirjanpilolautakunnan antamat yleisohjeet) on melko väljä ja antaa sijaa tulkinnoille. Väite perustuu siihen, että ainoastaan lakitekstiä lukemalla ei voida päätellä kaikkia tilannekohtaisia kirjanpidollisia ratkaisuja, niiden järkevyyttä ja puhdasta teknistä toteutustapaa. Toisin sanoen hyvä kirjanpilotapa ja -periaate on suomalaisen tilinpäätöskäytännön yksi ilmeisin ominaispiirre, ja sillä on vahva kannatus ja kunnioitus laskenta-ammattikunnan keskuudessa. Voidaan siis sanoa, että Suomessa kirjanpilolainsäädäntö antaa tilinpäätöskäytännölle yleisen viitekehyksen, jonka puitteissa toimia, ja jonka ytimenä on hyvä kirjanpilotapa, joka ohjaa ja ohjeistaa laskenta-ammattikuntaa niin teoreettisissa kuin käytännön tilinpäätösraportoinnin kysymyksissä.

Hyvä kirjanpilotapa -periaate on aiheuttanut Suomessa myös sen, että suomalainen tilinpäätöskäytäntö on hyvin yrityskohtaista. Tosin sanoen Suomessa kirjanpito perustuu vahvasti yrityskohtaiseen jatkuvuuteen. Tällöin käytännön kirjanpidon ja sen teoreettisen taustafilosofian käsittää vain kun pääsee tarkastelemaan jotakin konkreettista yritystä ja sen tapaa suorittaa kirjanpitoa. Laskenta-ammattikunnan näkökulmasta tämä on haaste, joka vaatii laajaa vastuunottoa ja edellyttää harkintaa kirjanpitoratkaisuja tehtäessä. Erilaisia vaihtoehtoja toteuttaa kirjanpito on monia, silti kaikki ratkaisut voivat olla hyviä kirjanpilotavan mukaisia; ja useimmiten ovat. Se, että hyvä kirjanpilotapa -periaate toimii, vaatii maan tilinpäätöskäytännöltä tietynlaisen kuuliaisuuskuultuurin laskenta-ammattikunnan keskuudessa.

Venäläistä tilinpäätöskäytäntöä ei ole tutkittu kovin paljon Neuvostoliiton hajoamisen jälkeen. Kirjanpito on Venäjällä erittäin säädeltyä ja verosidonnaista. Kirjanpitoa pidetään valtion määrittelemän yhtenäistilipuitteiston avulla ja tuloslaskelma ja tase laaditaan määrämuotoiselle asiakirjalle. Venäläinen kirjanpilokäytäntö poikkeaa suomalaisesta käytännöstä erityisesti tilinpäätösten laadinnassa. Venäläinen tilinpäätös korostaa staattisen taseteorian mukaista omaisuuden arvon määrityštehtävää, kun taas suomalainen tilinpäätös korostaa dynaamisen taseteorian mukaista tuloslaskentatehtävää, mikä aiheuttaa vaikeuksia venäläisen tilinpäätösinformaation tulkinnassa. Tase on venäläisen tilinpäätöksen tärkein raportti eikä tuloslaskelma ole läheskään niin merkityksellinen kuin Suomessa.

Venäjän kirjanpilolainsäädäntö (kirjanpilolaki, -asetus, PBU-kirjanpilostandardit sekä valtiovarainministeriön asetukset) on hyvin tarkka ja yksityiskohtainen kuvaus yrityksen kirjanpidosta, sen yleisestä viitekehyksestä ja ennen kaikkea sen teknisestä suorittamisesta. Toisaalta lainsäädännön käytännön soveltaminen on Venäjällä useimmiten kirjanpilolainsäädännöstä poikkeavaa eikä esisijaisena tilinpäätösraportoinnin taviotteena ole sidosryhmien tiedonsaan-

titarpeen mahdollisimman kattava tyydyttäminen. Niin kuin aiemmin tässä työssä on mainittu, venäläisen tilinpäätösraportoinnin tärkein sidosryhmä on verottaja. Verotarkastajalla on suuri valta yrityksen verotukseen liittyvissä kysymyksistä, osittain ulkomaalisomisteisten yritysten asemaa vaikeuttaa paikallisia yrityksiä tarkempi valvonta verottajan taholla, sillä ulkomaalaisilla yrityksillä uskotaan olevan maksukykyä paikallisia yrityksiä enemmän. Ulkomaiset yritykset eivät myöskään aina ymmärrä venäläisen lainsäädännön vaatimuksia tai eivät vain piittaa niistä, mikä lisää verottajan mielenkiintoa.

Venäläiset kirjanpidon käsitteet poikkeavat suomalaisista käsitteistä erityisesti tuloslaskelman erien kohdalla, sillä Venäjällä lähes kaikki tilinpäätöksen tilit ovat taseen tilejä, ja jopa tilikauden tulos lasketaan taseen myyntitilin kautta. Kustannuksiksi ei Venäjällä katsota läheskään kaikkia niitä kustannuksia, mitkä Suomessa ovat tavanomaisia, vaan osa kustannuksista on verovähennyskelvottomia. Muun muassa tämän johdosta verotettava voitto on Venäjällä yleensä suurempi kuin suomalaisen järjestelmän mukaan laskettaessa. Myöskään tuloksenjärjestelyerien ei Venäjällä ole lähes niin paljon kuin Suomessa. Suuri käsitteellinen ero muodostuu vaihto-omaisuuden omakustannusarvon määrittämisessä, missä Venäjällä lasketaan mukaan myös osa kiinteistä kuluista. Suomalaisesta tilijärjestelmästä poiketen Venäjällä kirjataan tietyille tileille sekä saamia että velkoja. Näitä tilejä päätettäessä huomioidaan sekä debet että kredit -saldo. Venäjällä on myös käytössä taseen ulkopuolisia tilejä, joilla kirjaukset tehdään yksinkertaisina ja joiden sisältämät tiedot eivät nimensä mukaisesti näy taseessa. Taseen ulkopuolisille tileille merkitään muun muassa vuokrattu omaisuus. Venäjällä ei perinteisesti ole tehty eroa johdon ja yrityksen laskentatoimen välille, sillä suunnitelmatalouden aikana johdon laskentatoimi ei ollut merkityksellistä.

Venäläisen yrityksen konsolidoinnin pohjana yleisimmin käytetyt vaihtoehdot ovat Venäjällä toimivan yrityksen venäläisen tilinpäätös tai kirjanpito-ohjelman laatima sekä suomalaisen että venäläisen järjestelmän mukainen kuukausiraportti, mikä kohdeyrityksessä on tehty. Inlook:n konsernitilinpäätöstä laadittaessa venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöstiedot on muunnettava suomalaista käytäntöä vastaavaksi, jolloin etsitään samoja poikkeavuuksia kuin arvioitaessa venäläisen yrityksen taloudellista tilaa. Venäläisen tytäryrityksen yhdistämistä varten tarvittavat tiedot otetaan suoraan venäläistä kirjanpidosta, mikä on jo tehty suomalaisen kirjanpidon mukaan. Tilinpäätöserien löytämistä varten venäläisen tytäryrityksen yhtenäistilinpuitteiston tileille on perustettu alatilejä, jotka vastaavat suomalaisen laskentakäytäntöä. Alatilejä perustetaan oikeistaan vain kuluerien selvittämistä varten. Alatilien lisäys ei kuitenkaan poista kaikkia yhdistämisvaiheen ongelmia.

Venäläisessä tilinpäätöskäytännössä on siis viime vuosina tapahtunut merkittäviä kirjanpito- ja muun lainsäädännön uudistuksia. Nämä muutokset pohjautuvat IFRS-ajattelutapaan, mutta joitakin eroja IFRS:n välillä edelleen on olemassa. Tälle työlle on olemassa paljon jatkotutki-

muksen tarpeita, relevantteja tutkimusaiheita syntyy erityisesti uuden kirjanpitolain astuessa voimaan. Uusi kirjanpitolaki saa lainvoimaan mahdollisesti vuoden 2009 aikana. Tämän seikan lisäksi työn selkeinä haasteina voidaan pitää lähdeaineiston saatavuutta, sillä materiaalia on saatavissa ainoastaan pääosin venäjän kielellä. Tässä tutkimuksessa on ensisijaisena pyrkimyksenä ollut nimenomaan tuoreen ajankohtaisen lähdemateriaalin käyttö sen vuoksi, että lukijalle pystyttäisiin välittämään mahdollisimman kattava kuva nimenomaan tämänhetkisestä tilinpäätöskäytännön tilasta Venäjällä.

Tutkimuksen alussa työlle asetettiin osatavoitteet. Ensimmäinen osatavoite oli perehdyttää lukija ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemiseen suomalaiseen konsernitilinpäätökseen ja selvittää ulkomaisen ja suomalaisen tilinpäätöskäytännön eroavaisuuksiin tilinpäätöskäytännöissä aiheuttavat syyt ja tekijät. Toisessa osatavoitteessa oli tarkoitus käsitellä venäläisen tilinpäätöskäytännön peruseriaatteet sekä kirjanpidon että tilinpäätöksen laatimisen osalta. Kolmas osatavoite oli perehdyttää lukija case-esimerkin ja miten yritys on käytännössä yhdistää venäläinen tytäryrityksen tilinpäätös omaan konsernitilinpäätökseen. Tavoiteasetanta ja oppinäytetyö ovat tutkijan mielestä tasapainossa ja alussa asetetut tavoitteet on saavutettu.

Lähteet

- Alhola K., Koivikko A. & Rätty P. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Vantaa: WSOY.
- Alhola, K. 2001 Tilinpäätöksen sisältö ja toteutus. Helsinki: WSOY.
- Alhola, K., Koivikko, A., Rätty, P. & Tuominen, O. 2001. Tilinpäätöksen sisältö ja toteutus. Porvoo: WS Bookwell.
- Aromäki K., Halonen V., Jalkanen J., Kuutti I., Seppänen V., Skogberg M., Sundvik P., Tolvanen M., Torkkel T., Torniainen T., Tuomala M. & Viljanen J. 2004. IAS käytännön esi-merkein. Helsinki: Edita.
- Englund, T., Prepula, E., Ristama, V. & Tuokko Y. 2005. Helsinki: WSOY.
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2003. Tutki ja kirjoita. Vantaa: Dark Oy.
- IASB 2002. IAS-standardit. International Accounting Standards Board. Jyväskylä: KHT-Media.
- Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2001. Konsernitilinpäätös. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2001. Konsernitilinpäätös. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Kallunki, Juha-Pekka & Kytönen, Teppo 2002. Uusi tilinpäätösanalyysi. Jyväskylä. Talentum Media Oy.
- Kallunki, Juha-Pekka & Kytönen, Teppo 2002. Uusi tilinpäätösanalyysi. Jyväskylä: Talentum Media Oy.
- Karhu, P. 2000. Kirjanpito Venäjällä. Saarijärvi: Gummerus Kirjanpito Oy.
- Kinnunen, J., Leppiniemi, J., Puttonen, V., & Virtanen, K. 2002. Tietoa yrityksen taloudesta. Keuruu: Otavan Kirjanpito Oy.
- Kondakov, N. P. 2004. Kirjanpito. Moskova: INFRA-M.
- Kulmala A. 2004. Läpinäkyvä tilinpäätös. Ekonomi 4/2004, Porvoo: WSOY.
- Leppiniemi, J. 2007. Liikekirjanpito. Helsinki: WSOYpro.
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2007. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Helsinki: WSOYpro.
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2007. Oikeat ja riittävät kirjaukset. Helsinki: WSOYpro.
- Majala, R. 1997 Kirjanpitokäytäntöjen vertailevan tutkimuksen käsitteellisen viitekehityksen kehittelyä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A 1-5.
- Niskanen, J., & Niskanen, M. 2003. Tilinpäätösanalyysi. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Nobes, C. & Parker, R. 2004. Comparative International Accounting. Kahdeksas painos. Gossport. Ashford Colour Press Ltd.
- Nobes, C. 1998. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. ABACUS, Vol. 34, № 2.

Paasio, A., Riit, P. & Yli Räisänen, I. 1991. Suomalais-neuvostoliittolaisen yhteisyrityksen las-
kentatoimi. Tilinpäätösten hyväksikäytöstä ja konsolidoinnin ongelmista suomalaisen osa-
kasyrityksen näkökulmasta. Turun kauppakorkeakoulu. Itäkaupan tutkimus- ja koulutusyksikkö.
Sarja B 1/1991.

Räty, P. & Virkkunen, V. 2002. Kansainvälinen tilinpäätös. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Räty, P. & Virkkunen, V. 2004. Kansainvälinen tilinpäätös - IFRS -raportointi. Porvoo: WS
Bookwell Oy.

Salmi, I. 2006. Mitä tilinpäätös kertoo? Helsinki: Edita.

Seetharaman, A., Balachandran, M. & Saravanan, A. S. 2004. Accounting treatment of good-
will: yesterday, today and tomorrow. Journal of Intellectual Capital 5 (1).

Suomalais-Venäläinen Kauppakamariyhdistys - SVKK ry. 2008. Venäjän liiketoiminnan perus-
opas. Helsinki: Jpaino Oy.

Sutela, P. 2004. The Russian market economy. Helsinki: Helsingin yliopisto.

Suuvanto, S. 1998. Venäläinen tilinpäätösinformaatio ja sen hyödyntäminen suomalaisilla
yrityksissä. Turun kauppakorkeakoulu. Itäkaupan tutkimus- ja koulutusyksikkö. Sarja B tutki-
musraportteja 1/97.

Torniainen, Tiina & Riihimäki, Minna 2004. IFRS-tilinpäätökset - tietoa tilinpäätöksen käyttä-
jille. Tilisanomat 5/2004.

Troberg, P. 2003. IAS ja kansainvälinen tilinpäätös. Helsinki: Talentum Media Oy.

Walton, P., Haller, A., Raffournier, B 1998. International Accounting. London: International
Thomson Business Press.

Internetlähteet

Deloitte 2004. IAS Plus International Accounting Standards IFRS 3 Business Combinations. IFRS
3 Replaced IAS 22. [verkkojulkaisu]. 2004. [viitattu 9.7.2004]. Saatavissa:
<http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm>.

IASB 2004 b. Summaries of International Financial Reporting Accounting Standards. Interna-
tional Accounting Standards Board. Viitattu 11.12.2008.
www.iasb.org/standards/summaries.asp.

Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008. Viitattu 11.12.2008. www.inlook.fi.

Karhunen, P., Kosonen, R., Logren, J. & Ovaska, K. 2008. Venäjä muuttuvassa liiketoimin-
taympäristössä. Helsinki: Helsingin yliopisto. Viitattu 11.12.2008.
<http://www.hse.fi/NR/rdonlyres/98B89D56-4D4F-40B3-BF4F-4106C688AA37/0/B84PaiviKarhuneneversio170408.pdf>.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339. Viitattu 11.12.2008.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339>.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. viimeisin muutos. Helsinki: Kauppa- ja teollisuusministeriö.
Viitattu 11.12.2008. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>.

Kirjanpitolautakunta (KILA) 27.9.1999.. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista. Helsinki. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Viitattu 11.12.2008.
[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/0EAA087806EAECF4C22568000030BA56/\\$FILE/poistot.pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/0EAA087806EAECF4C22568000030BA56/$FILE/poistot.pdf).

Kirjanpitolautakunta (KILA) 4.9.2000. Yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perustella. Helsinki. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Viitattu 11.12.2008.
[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/AE02BF4B77E499CDC2256968003E5DA8/\\$FILE/valmistusaste.pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/AE02BF4B77E499CDC2256968003E5DA8/$FILE/valmistusaste.pdf).

Kirjanpitolautakunta. (KILA) 7.11.2006. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Helsinki. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Viitattu 11.12.2008.
<http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/konsti3>.

Venäjä ja IFRS-standardit. Viitattu 11.12.2008.
[http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/A32D2D6E6A332D728025716F00520EB9/\\$file/IFRS_Disclosure_Checklist_2004_rus.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/A32D2D6E6A332D728025716F00520EB9/$file/IFRS_Disclosure_Checklist_2004_rus.pdf).

Venäjän Federation laki. 21.11.1996. № 129-Ф3 “Kirjanpitolaki” Viitattu 11.12.2008.
http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/zinpa_fz_buh.pdf.

Venäjän kirjanpitostandardi ”Organisaation kirjanpitolaki”. PBU 1/98. vahvistettu valtionministeriön asetuksella № 60. 9.12.1998. viimeisin muutos 30.12.1999. Viitattu 11.12.2008.
<http://www.2buh.ru/pbu/pbu1.php>.

Haastattelut

Björklund, M. Kirjanpidontyön asiantuntijan haastattelu 1.9.2008. Inlook Oy. Helsinki.

Mehtomäki, K. Controllerin haastattelu 19.09.2008. Inlook Oy. Helsinki.

Mehtomäki, K. Controllerin haastattelu 28.10.2008. Inlook Oy. Helsinki.

Kuviot

Kuvio 1 Konserni	12
Kuvio 2 Tilinpäätöksen perusteella pääteltävät taloudelliset toimintaedellytykset. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 48).	18
Kuvio 3 Emoyrityksen ja tytäryrityksen tilinpäätökset lasketaan yhteen ja eliminoidaan sisäiset erät. (Alhola et al. 2003, 50-51).....	33
Kuvio 4 Syyt eroavaisuuksille tilinpäätöskäytännössä (Wilton ym. 1998, 2).....	37
Kuvio 5 Synteettinen ja analyttinen kirjanpito. (Kondrakov 2004, 47)	45
Kuvio 6 Synteettinen ja analyttinen kirjanpito vaihto-omaisuuden osalta (Kondrakov 2004, 49)	46

Taulukot

Taulukko 1 Keskeiset erot IAS-standardiin. (Karhu 2000, 50-51)	47
Taulukko 2 Erot suomalaiseen kirjanpitoikäntöön ja tilinpäätöksen. (Karhu 2000, 52-56)..	50
Taulukko 3 Taseen ja yhtenäispuitteiston välinen yhteys. (Karhu 2000. 33).....	62
Taulukko 4 Venäläisen tytäryhtiöosakkeet Inlookissa. (Inlook OY. Vuosikertomus 2007-2008)	65

Liitteet

Liite 1 Yhtenäistilipuitteisto	85
Liite 2 Venäläisen kirjanpidon muunto suomalaisen kirjanpidon. Tuloslaskelma	89
Liite 3 Venäläisen kirjanpidon muunto suomalaisen kirjanpidon. Tase	90
Liite 4 Venäläisen kirjanpidon vyörytysmenetelmä	92
Liite 5 Suomennettu venäläinen tuloslaskelmaan kaava	93
Liite 6 Suomennettu venäläinen taseen kaava	94

Liite 1 Yhtenäistilipuitteisto

Venäläisessä kirjanpidossa käytetään vain yhtenäistilikarttaa kun taas suomalaisessa kirjanpidossa yritys voi itse määritellä tilit joita käyttää.

PÄÄLUOKKA 1 - PERUSVARANNOT JA MUUT PITKÄAIKAISET SIIJOITUKSET

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
01	Käyttöomaisuus	Omaisuuksilajeittain Erikseen: Asuntovarallisuus Hyväntekeväisyyskohteet Muu käyttöomaisuus
02	Käyttöomaisuuden poistot	1 Oman käyttöomaisuuden poistot 2 Pitkäaikaisesti vuokratun käyttöomaisuuden poistot
03	Pitkäaikaisesti vuokratun käyttöomaisuuden poistot	Omaisuuksilajeittain tai vuokraajien perusteella
04	Aineettomat hyödykkeet	Omaisuuksilajeittain
05	Aineettomien hyödykkeiden poistot	
06	Pitkäaikaiset sijoitukset	1 Osakkeet ja osuudet 2 Joukkovelkakirjalainat 3 Annetut lainat 4 Yhteistoiminnan perustella
07	Asennettava kalusto	1 Kotimainen asennettava kalusto 2 Ulkomainen asennettava kalusto
08	Käyttöomaisuuden lisäykset	1 Maaomaisuuden hankinta 2 Luonnonvarojen hankinta 3 Käyttöomaisuuden rakentaminen 4 Muun käyttöomaisuuden hankinta 5 Kulut, jotka eivät lisää käyttöomaisuuden arvoa 6 Aineettomien hyödykkeiden hankinta 7 Nuorten eläinten siirto karjaan 8 Nuorten eläinten hankinta 9 Vastikkeetta saadut eläimet
09	Vuokrasaavat	

PÄÄLUOKKA 2 TUOTANTOVARANNOT

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
10	Raaka-aineet	1 Raaka-aineet ja materiaalit 2 Ostetut puolivalmisteet, osat, rakenteet ja täydentävät tuotteet 3 Puoltoaineet 4 Pakkaukset ja pakkaustarvikkeet 5 Varaosat 6 Muut materiaalit 7 Alihankkijoilla olevat materiaalit 8 Rakennusmateriaalit
11	Kasvatettavat ja teuraseläimet	
12	Vähäarvoiset ja nopeasti kuluvat esineet	1 Varastossa olevat VNK-esineet 2 Käytössä olevat VNK-esineet 3 Väliaikaiset rakennelmat
13	VNK-esineiden poistot	
14	Tavaroiden ja materiaalien uudelleenarvostukset	
15	Materiaalien hankinta	

16	Poikkeamat materiaalien kustan- nuksissa	1 Materiaalien arvon poikkeamat 2 VNK-esineiden arvon poikkeamat
19	Arvonlisävero hankintahintaisena	1 Hankittavaan käyttöomaisuuteen liittyvä alv 2 Hankittaviin aineettomiin hyödykkeisiin sisäl- tyvä arvonlisävero 3 Hankittaviin raaka-aineisiin sisältyvä arvon- lisävero 4 Hankittaviin vähäarvoisiin ja nopeasti kuluviin esineisiin sisältyvä alv

PÄÄLUOKKA 3 - TUOTANTOKULUT

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
20	Perustuotanto	
21	Valmistetut puolivalmisteet	
23	Aputuotanto	
25	Tuotannon yleiskulut	
26	Hallinto ja yleiskulut	
28	Hukkatuotanto	
29	Palvelutoiminta	
30	Muut kuin käyttöomaisuusinves- toinnit	1 Tilapäiset, nimetyt rakennelmat 2 Tilapäiset, nimeämättömät rakennelmat
3.		Muut investoinnit
31	Tulevien kausien menot	
36	Keskeneräisten hankkeiden tulou- tus valmistusasteen perusteella	Hankkeiden mukaan
37	Tuotannon (töiden, palvelusten) valmistuminen	

PÄÄLUOKKA 4 - VALMIIT TUOTTEET, TAVARAT JA MYYNTI

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
40	Valmis tuotanto	
41	Tavarat	1 Tavarat varastoissa 2 Tavarat vähittäismyynnissä 3 Kuljetuspakkaukset 4 Ostetut tavarat 5 Vuokratut tavarat
42	Alennukset ja hinnan muutokset	1 Hinnan alennukset ja korotukset 2 Tavarantoimittajalle myönnetty hyvitys ra- hoituskuluista
43	Myyntikulut	
44	Jakelukulut	
45	Lähetetyt tavarat, suoritettut Työt ja palvelut	
46	Tuotannon, työ- ja palvelusuorit- teiden myynti	
47	Käyttöomaisuuden myynti ja muu luovutus	
48	Muun omaisuuden myynti	

PÄÄLUOKKA 5 - RAHAVARAT

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
50	Kassa	
51	Ruplatilit	
52	Valuuttatilit	1 Valuuttatilit kotimaassa

55	Muut pankkitilit	2 Valuuttatilit ulkomailla 1 Remburssitilit 2 Shekkitilit Perustajien talletustilit
56	Rahat verrattavat varat	
57	Matkalla olevat suoritukset	
58	Lyhytaikaiset rahalliset sijoitukset	1 Joukkovelkakirjat ja muut arvopaperit 2 Talletukset 3 Annetut lainat 4 Rahastointivelvoitteet

PÄÄLUOKKA 6 TILITYKSET

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
60	Ostovelat tavarantoimittajille ja urakoitsijoille	1 Myönnetyt vekselit
61	Annetut ennakkomaksut	
62	Myyntisaatavat	1 Maksumääräykset 2 Osamaksusaamiset 3 Vekselisaamiset
63	Riidanalaiset saatavat	1 Vekselivaateet
64	Saadut ennakkomaksut	
65	Omaisuus- ja henkilövakuutukset	
67	Veroluonteiset maksut	Eri maksujen mukaisesti Suoritukset budjetin ulkopuoliseen rahastoon
68	Verosuoritukset	Eri maksujen mukaisesti
69	Henkilökunnan sosiaalimaksut	1 Sosiaalistuvamaksut 2 Työeläkemaksut 3 Sairausvakuutusmaksu Työttömyysvakuutusmaksu
70	Palkat	
71	Tilivelvolliset henkilöt	
73	Muut tilitykset henkilökunnan kanssa maksusuoritukset	1 Lainalla myytävien tavaroiden 2 Myönnetyt lainasuoritukset 3 Materiaalisten vahinkojen korvaukset 4 Perustajien suoritukset 5 Perustajien osakkeidenmaksuvelvollisuus
75	Tilitykset omistajien kanssa	1 Suoritukset peruspääomaan 2 Tuloihin liittyvät suoritukset
76	Tilitykset velkojien ja velallisten kanssa	1 Annetut vekselit
78	Tilitykset tytär- ja osakkuusyhtiöiden kanssa	1 Tilitykset tytäryhtiöiden kanssa 2 Tilitykset osakkuusyhtiöiden kanssa 3 Yhteisyrityssopimuksen perusteella tehtävät tilitykset
79	Sisäiset tilitykset	1 Erotetut omaisuuden mukaisesti 2 Juoksevien tapahtuminen mukaisesti

PÄÄLUOKKA 7 - TALOUDELLINEN TULOS JA VOITON KÄYTTÖ

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
80	Voitot ja tappiot	
81	Voitot käyttö	1 Voitosta maksettavat verot 2 Voiton käyttö muihin tarkoituksiin
82	Arvioidut varaukset	1 Luottotappiovaraukset 2 Arvopapereiden arvonturvausvaraukset
83	Tulevien tilikausien tulot	1 Tulevien kausien tulot

- 2 Edellisiltä vuosilta tulevat hyvitykset
- 3 Korvattavan vahingon tasearvon ja syylliseltä saadun korvauksen erotus
- 4 Kurssierot
- 5 Vekseleistä saatavat tulot

Omaisuuuden vahingoittumisesta ja pilaantumisesta aiheutuneet tappiot

PÄÄLUOKKA 8 - PÄÄOMA JA VARAUKSET

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
85	Peruspääoma	
86	Varapääoma	
87	Lisäpääoma	1 Omaisuuuden arvonkorostus 2 Emissiovoitot 3 Vastikkeetta saadut erät
88	Jakamaton voitto tai kattamaton tappio	1 Tilivuoden jakamaton voitto tai kattamaton tappio 2 Aikaisempien vuosien jakamaton voitto tai kattamaton tappio 3 Investointirahasto 4 Sosiaalirahasto 5 Käyttörahassto
89	Varaukset odotettavissa oleviin menoihin	Ei varausten mukaan

PÄÄLUOKKA 9 - LUOTOT JA RAHAITUS

Tilin numero	Tilin nimitys	Alatilin nro ja nimitys
90	Lyhytaikaiset pankkilainat	Lainat lajin mukaan
92	Pitkäaikaiset pankkilainat	Lainat lajin mukaan
93	Pankkilainat henkilökunnalle	Lainat lajin mukaan
94	Lyhytaikaiset lainat	
95	Pitkäaikaiset lainat	
96	Rahoitus määrättyä tarkoitusta varten	1 Yksityistämisrahasto 2 Suoritukset sijoitusrahastojen kanssa 3 Osuus yhteisyrityksen omaisuudesta 4 Budjetin ulkopuolisista rahastoista saadut varat 5 Rahastoihin liittyvät suoritukset
97	Vuokravastuut	

TASEEN ULKOPUOLISET TILIT

Vuokrattu käyttöomaisuus	001
Säilytykseen otetut tavarat ja materiaalit	002
Komissiokauppatavarat	004
Luottotappioksi kirjatut saatavat	007
Saatujen maksujen ja omaisuuden turvaaminen	008
Myönnettyjen maksujen ja omaisuuden turvaaminen	009
Asuinrahaston kulutus	014
Ulkoisten kunnostuskohteiden ja muiden kohteiden kulutus	015

Liite 2 Venäläisen kirjanpidon muunto suomalaisen kirjanpidon. Tuloslaskelma

TULOSLASKELMA	Venäläisen kirjanpidon tilit
LIKVAIHTO	Tili 46
Hankinnan ja valmistuksen kulut	Tili 20 ja alatilit
Bruttokate	
Myynnin ja markkinoinnin kulut	Tili 26 ja alatilit
Hallinnon kulut	Tili 26 ja alatilit
Liiketoiminnan muut tuotot	Tili 26 ja alatilit
Liiketoiminnan kulut	Tili 26 ja alatilit
LIKEVOITTO (-TAPPIO)	
Rahoitustuotot ja -kulut	Tili 80 ja alatilit
Osinkotuotot	Tili 80 ja alatilit
Korkotuotot ja pitkäaikaissijoituksista	Tili 80 ja alatilit
Muut rahoitustuotot	Tili 80 ja alatilit
Korkokulut	Tili 80 ja alatilit
Muut rahoituskulut	Tili 80 ja alatilit
Poistot sijoituksista	Tili 80 ja alatilit
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	
Satunnaiset erät	
Satunnaiset tuotot	Tili 80 ja alatilit
Satunnaiset kulut	Tili 80 ja alatilit
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	
Tilinpäätössiirrot	
Poistoerojen muutos	Ei ole, koska poistot käytännössä sumu-poistoina
Vapaaehtoisten varausten muutos	
Tuloverot	
Muut välittömät verot	Tili 80
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	

Liite 3 Venäläisen kirjanpidon muunto suomalaisen kirjanpidon. Tase

TASE	Venäläisen kirjanpidon tilit
VASTAAVAA	
Pysyvät vastaavat	
Aineettomat hyödykkeet	Tili 04 ja alatilit
Perustamismenot	Tili 04 ja alatilit
Tutkimusmenot	Tili 04 ja alatilit
Kehittämismenot	Tili 04 ja alatilit
Aineettomat oikeudet	Tili 04 ja alatilit
Liikearvo	Tili 04 ja alatilit
Muut pitkävaikutteiset menot	Tili 04 ja alatilit
Ennakkomaksut	Tili 04 ja alatilit
Aineelliset hyödykkeet	Tili 01, 07
Maa- ja vesialueet	
Rakennukset ja rakennelmat	
Koneet ja kalusto	
Muut aineelliset hyödykkeet	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset han-	Tili 08
kinnat	
Sijoitukset	
Osakkeet ja osuudet	Tili 06
Lainasaamiset	Tili 06 / tili 58
Muut sijoitukset	Tili 06
Arvostuserät	Pitkäaikaisten lainojen kurssierot
Vaihtuvat vastaavat	
Vaihto-omaisuus	
Aineet ja tarvikkeet	Tili 10, 11, 12, 15
Keskeneräiset tuotteet	Tili 20, 21, 23, 29, 30
Valmiit tuotteet/tavarat	Tili 40, 41
Muu vaihto-omaisuus	Tili 41
Ennakkomaksut	Tili 61
Saamiset	
Myyntisaamiset	Tili 62, 45, 76
Lainasaamiset	Tili 62
Siirtosaamiset	Tili 31, 68, 61, 65, 67, 69, 70, 71, 75, 78
Muut saamiset	Tili 73, 76, 78
Rahoitusarvopaperit	
Osakkeet ja osuudet	Tili 58
Muut arvopaperit	
Rahat ja pankkisaamiset	Tili 50, 51, 52, 55, 56, 57

TASE	Venäläisen kirjanpidon tilit
VASTATTAVAA	
Oma pääoma	
Osake-, osuus-, tai muu vastaava pääoma vastaava pääoma	Tili 85
Vararahasto	Tili 86
Muu omapääoma	Tili 88
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	Tili 87, 2
Tilikauden voitto (tappio)	Tili 87, 1
Tilinpäätössiirtojen kertymä	
Kertynyt poistoero	Ei ole
Vapaaehtoiset varaukset	
Investointivaraukset	Ei ole
Muu varaukset	Tili 89
Pakolliset varaukset	Tili 82
Arvostuserät	Tehdyt arvonkorotukset omaisuuteen, Tili 88 - ind. rahasto
Vieras pääoma	
Joukkovelkakirjalainat	Ei ole
Vaihtovelkakirjalainat	
Lainat rahoituslaitoksilta	Tili 90
Eläkelainat	Ei ole
Saadut ennakot	Tili 64
Ostovelat	Tili 60
Rahoitusvekselit	
Muut velat	Tili 93, 94, 95
Siirtovelat	Tili 65, 67, 68, 69, 70, 75, 76, 78, 83

Liite 4 Venäläisen kirjanpidon vyörytysmenetelmä

Vyörytystekniikassa kulut vyörytetään ensin perustuotannon tilille (20), josta ne siirretään valmiin tuotannon tilille (46). Valmiille tuotannolle kohdistetaan kaikki muuttuvat (20) ja kiinteät kulut (26). Näin saadaan tuotannon omakustannusarvo. Kulut vyörytetään myyntitilille toteutuneen myynnin suhteessa (→ jos ei myyntiä, ei myöskään kuluja) Myyntitili päätetään kuukausittain voitto- ja tappiotilille samoin muut tuotot ja kulut. Voitto/tappiotili päätetään taseen pääomatilille (88) samoin voiton käyttötili

1 Ostolasku	per varasto (10) an ostovelat (60)
2 Varaston käyttö	per välittömät menot (20) an varasto (10)
3 Yleiskulujen siirtäminen tuotantoon	per välittömät menot (20) an välilliset menot (26)
4 Tuotannon OKA kirjataan myyntitilin oikaisuksi	per myynti (46) an välittömät menot (20)
5 Käteismyynti	per kassa (50) an myynti (46)
6 Laskutusmyynti	per myyntisaamiset (62) an myynti (46)
7 Alennukset	per myynti (46) an myynnin oikaisu (43)
8 Myyntitappion päättäminen	per voitto/tappio (80) an myynti (46)
9 Myyntivoiton päättäminen	per myynti (46) an voitto/tappio (80)
10 Muiden tuottojen päättäminen	per muut tuotot an voitto/tappio (80)
11 Muiden kulujen päättäminen	per voitto/tappio (80) an muut kulut
12 Tasevoiton päättäminen	per voitto/tappio (80) an tilivuoden voitto (88)
13 Tasetappion päättäminen	per tilivuoden tappio (88) an voitto/tappio (80)
14 Voiton käyttötilin päättäminen	per tilikauden voitto / tappio (88) an voiton käyttö

Liite 5 Suomennettu venäläinen tuloslaskelmaan kaava

TULOSLASKELMAAN KAAVA

Varsinainen liiketoiminnan tuotot ja kulut

Liikevaihto (netto-) tavaroiden, palvelujen ja työsuoritusten myynnistä (pois lukien ALV, valmisteverot sekä muut pakolliset maksut)
Myytyjen tavaroiden, tuotannon, työsuoritusten ja palvelujen omakustannusarvo
joka koostuu mm.

Bruttovoitto

Myynnin ja markkinoinnin kulut
Hallinnon kulut
Myynnin voitto (tappio)

Muut tuotot ja kulut

Korkotuotot
Korkokulut
Osinko- ja muut vastaavat tuotot
Muut liiketoiminnan tuotot
Muut liiketoiminnan kulut

Voitto (tappio) ennen veroja

Versaamiset
Verovelat
Välittämät verot

Tilikauden voitto (tappio)

TIEDOKSI

Jatkuvat verovastuut (aktiivat)
Voitto (tappio) per osake
Voitto (tappio) per laimennettu osake

SELVITYS ERILLISIIN TULOSLASKELMAN ERIIN

Tunnustetut ja välimiesmenettelypäätöksen saaneet sakot, viivästyskorot ja sopimussakot
Edellisten tilikauden tappio
Vastuiden laiminlyömisestä tai epäasiamukaista liiketapahtumista
Arvonkorotus- ja arvonalennuskirjaukset
Kanteen vanhentumisesta joutuvat alas kirjaukset myyntisaamisten ja ostovelkojen osalta
(Karhu 2000, 68-71)

Liite 6 Suomennettu venäläinen taseen kaava

VASTAAVAA

Pysyvät vastaavat

Aineettomat hyödykkeet josta mm.

patentit, lisenssit, tavaramerkit ja muut
analogiset oikeudet ja aktiivat
perustamis- ja järjestelymenot
good-will

Käyttöomaisuus josta mm.

tontit ja luonnonvarojen hyödyntämiskohteet
rakennukset, rakennelmat, koneet ja laitteet yms.

Keskeneräiset investoinnit

Sijoitukset omaisuuteen tulonodotuksin josta mm.

leasingilleantoon tark. omaisuus
vuokralleantoon tark. omaisuus

Pitkäaikaiset sijoitukset josta mm.

investoinnit tytäryhtiöihin
investoinnit intressiyhtiöihin
investoinnit muihin organisaatioihin
yli 12 kk:n ajalle myönnetyt lainat
muut pitkäaikaiset pääomansijoitukset

Muut pysyvät vaihtuvat

Pysyvät vastaavat yhteensä

Vaihtuvat vastaavat

Varastot josta mm.

raaka-aineet, materiaalit yms.
ruokinnassa ja kasvatuksessa olevat eläimet
keskeneräisen tuotannon kulut
valmiit tuotteet ja myyntivarasto
lähetetyt tavarat
siirtosaamiset
muut varastot ja kulut
ALV-saamiset

Myynti- ym. saamiset ja annetut ennakot > 12 kk
josta mm.

myyntisaamiset
saamavekselit
saatavat tytär- ja intressiyhtiöiltä
annetut ennakot
muut saatavat

Myynti- ym. saamiset ja annetut ennakot < 12 kk
josta mm.

myyntisaamiset
saamavekselit
saatavat tytär- ja intressiyhtiöiltä
osakepääomasaatavat
annetut ennakot
muut saatavat

Lyhytaikaiset pääomansijoitukset
josta mm.

alle 12 kk annetut lainat
lunastetut omat osakkeet
muut

Rahavarat

josta mm.

kassa

(rupla)pankkitilit
valuuttatilit
muut rahavarat
Muut vaihtuvat vastaavat
Vaihtuvat vastaavat yhteensä
TASEEN LOPPUSUMMA

VASTATTAVAA

PÄÄOMA JA VARAUKSET
Osakepääoma
Lisäpääoma
Vararahasto josta mm.
 lakisääteiset varaukset
 yhtiöjärjestyksen mukaiset varaukset
Sosiaalirahasto
Kohderahastot
Jakamaton edellisten vuosien voitto
Edellisten vuosien kattamattomat tappiot
Tilikauden jakamaton voitto
Tilivuoden kattamaton tappio
Oma pääoma ja varaukset yhteensä

Pitkäaikaiset sitoumukset
Lainat ja luotot
josta mm.
 pankkilainat yli 12 kk
 muu lainat yli 12 kk
Muut pitkäaikaiset vastuut
Pitkäaikaiset vastuut yhteensä

Lyhytaikaiset vastuut
Lainat ja luotot
josta mm.
 pankkilainat alle 12 kk
 muut lainat alle 12 kk
Velat josta mm.
 ostovelat
 velkavekselit
 tytär- ja intressiyhtiövelat
 palkkavelat
 velka budjetin ulkopuolisille rahastoille
 verovelat
 saadut ennakot
 muut velat
Osinkovelat
Siirtovelat
Varaukset tulevien kausien kuluista
Muut lyhytaikaiset sitoumukset
Lyhytaikaiset vastuut yhteensä
TASEEN LOPPUSUMMA

TASEEN ULKOPUOLISILLA TILEILLÄ OLEVAT VARAT

Vuokrattu käyttöomaisuus
Sisältäen leasing-vuokrat
Säilytykseen otetut tavarat ja materiaalit
Myyntiin otetut tavarat
Saadut vakuudet
Annetut vakuudet

Asuntokannan kuluminen
Piha-alueiden varustuksen sekä muiden samantyyppisten erien kuluminen
Käyttöön saadut aineettomat hyödykkeet