



LAUREA

Venäläisen ja länsimaalaisen kirjanpidon eroavaisuudet konsernitilinpäätöksessä



Nivalainen, Henri

2010 Kerava

Laurea-ammattikorkeakoulu

Laurea Kerava

Venäläisen ja länsimaalaisen kirjanpidon eroavaisuudet konsernitilinpäätöksessä

Henri Nivalainen
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Marraskuu, 2010

Henri Nivalainen

Venäläisen ja länsimaalaisen kirjanpidon eroavaisuudet konsernitilinpäätöksessä

Vuosi 2010

Sivumäärä 44

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää suomalaisen ja venäläisen kirjanpidon ominaisimmat eroavaisuudet konsernitilinpäätöksen laadinnassa. Työssä käsitellään konsernitilinpäätöksen laatimista suomalaisen lainsäädännön, sekä kansainvälisten ifrs-standardien mukaan. Työssä esitellään muutamia erityistä huomiota vaativia seikkoja konsernitilinpäätöksen laadinnassa.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys on Suomen ja Venäjän kirjanpitolaki sekä ifrs-standardit. Työ jakautuu kahteen osaan: ensimmäisessä osassa käsitellään konsernin muodostumista ja konsernitilinpäätöksen laatimista, niin Suomen kuin Venäjän lakien mukaan. Toisessa osassa käsitellään mahdollisia ongelmatilanteita konsernitilinpäätöksen laadinnassa konserniin kuuluessa venäläinen tytäryritys. Toisessa osassa käytetään kirjallisia lähteitä, sekä haastattelun tuloksia. Haastateltu yritys on suomalainen konserni Lassila & Tikanoja Oyj, joka toimii Venäjän markkinoilla.

Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta, että venäläinen kirjanpito erottuu hyvin vahvasti länsimaalaisten käyttämästä. Venäjällä kirjanpidossa on suurimpana eroavaisuutena länsimaalaiseen sen vahva asiakirjakeskeisyys. Venäläinen kirjanpito on lähentymässä länsimaalaista venäläisten viranomaisien tekemien laki ja asetus muutoksien johdosta, mutta varsinaisia tuloksia muutokset eivät vielä ole saaneet aikaan. Tutkimuksessa haastatellulla yrityksellä oli omat alkuvaikeutensa venäläisen kirjanpidon hoitamisen kanssa, mutta aikaa myöten se on heillä helpottanut.

Asiasanat: konsernitilinpäätös, venäläinen kirjanpito, ifrs-standardit

Henri Nivalainen

Differences between Russian and finnish accounting

Year 2010

Pages 44

The aim of this diploma is to tell about differences between Russian and finnish accounting methods. And this diploma will also tell you about problems that finnish concern may have when it have subsidiaries in Russia. In this study is also told about Russian accounting and its differences towards finnish accounting.

The theoretical section of diploma was comprised Finnish and Russian accounting laws. The diploma was divided in two sections. First part was described about concern and concern balance sheet and second part was told about problems which may concern have when it do its concern balance sheet. I carried out this research by doing interviews in finnish concern Lassila & Tikanoja Oyj. Lassila & Tikanoja have four subsidiary in Russian and it have confront problems in Russian accounting and concern accounting.

The interview and all other research showed that there are lots of differences between Russian and finnish accounting politics. Greatest difference was that in Russia accounting in very much based on taxation and other authority rules. Russian authorities are trying to set their laws closer to western accounting laws.

Key words: Concern balance sheet, Russian accounting, ifrs-standarts

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
2	TUTKIMUSONGELMA	6
3	KONSERNI, KONSERNITILINPÄÄTÖS JA IFRS-STANDARDIT	7
4	IFRS-KÄYTÄNTÖ.....	15
	4.1 IFRS-STANDARDIEN MUKAAN TILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN	15
	4.2 IFRS-TASE	16
	4.3 IFRS-TULOSLASKELMA	16
5	VENÄLÄINEN KIRJANPITO.....	17
	5.1 VENÄJÄN KIRJANPITOLAISTA.....	18
	5.2 VENÄLÄINEN TULOSLASKELMA	18
6	TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN VENÄJÄLLÄ	19
	6.1 POISTOMENETTELY.....	20
	6.2 RAHASTOKIRJAUKSET	20
7	VENÄLÄINEN KIRJANPITO vs. LÄNSIMAALAINEN KIRJANPITO.....	22
8	MAHDOLLISIA ONGELMIA VENÄLÄISEN TYTÄRYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN KONSOLIDOINNISSA	22
9	LASSILA & TIKANOJA OYJ.....	23
10	LASSILA & TIKANOJAN RATKAISUT KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESSA	24
	10.1 NYKYTILANNE	24
	10.2 TYTÄRYRITYSTEN RAPORTOINTI EMOYHTIÖLLE	25
	10.3 LASSILA & TIKANOJAN HAVAITSEMAT ONGELMAT TYTÄRYHTIÖRAPORTOINNISSA.....	26
11	YHTEENVETO.....	28
12	POHDINTA	30
	LÄHDELUETTELO	31
	KUVAT	33
	TAULUKOT	34

1 JOHDANTO

Tämän työn aiheena on konsernitilinpäätöksen laatiminen ja siihen liittyvän problematiikka. Tässä työssä keskityn konsernitilinpäätöksen laatimiseen sellaisessa tilanteessa, kun emoyhtiö on suomalainen ja sillä on venäläisiä tytäryrityksiä. Lähtökohtaisesti minulla on vahvat ennakkoluulot venäläisten taloushallinnosta ja yleensäkin kirjanpitoon/taloushallinnon hoitamisesta Venäjällä. Kuitenkin tiedän, kuinka arvostettuja venäläisissä yrityksissä niiden talousjohtajat ovat, joten en kuitenkaan usko, että siellä taloushallintoa mitenkään vähätellään.

Työ alkuosa pohjautuu vahvasti teorian pohjalle. Tulen käsittelemään niin konsernia, konsernitilinpäätöstä sekä IFRS-standardeja teoreettisesta näkökulmasta. Kun olen saanut käsiteltyä riittävästi teoriatietoa konsernitilinpäätöksestä tulen vierailemaan Lassila & Tikanojassa ja haastattelemaan kyseisen organisaation jäseniä. Haastattelun tulokset tulen käsittelemään työn loppuosassa. Esimerkkiyrityksen avulla tulen avaamaan hieman pintaa syvemmälle konsernitilinpäätöksen laatimista, ja varsinkin venäläisen tytäryrityksen kanssa toimimista. Työn alkupäässä tulen tutkimaan venäläistä kirjanpitoa. Tämän näkisin olevan ensiarvoisen tärkeää, koska lukijan tulee ymmärtää hieman venäläistä kirjanpitopolitiikkaa, jotta voin käsitellä varsinaista tutkimusongelmaa.

Esimerkkiyrityksen tutkimuksessa tulen hyvin pitkälti keskittymään sen venäläisiin tytäryrityksiin ja siihen kuinka niiden tilinpäätöksiä muokataan, jotta ne saadaan hyväksyttävään muotoon konsernitilinpäätöstä silmälläpitäen. Muilta osin en tule Lassila & Tikanojan konsernitilinpäätöstä tutkimaan. Suomessa konsernien pitää tehdä heidän tilinpäätöksensä IFRS- standardien mukaan, joten venäläisten tytäryritystenkin tilinpäätöksen pitää pystyä yhdistämään samaan muottiin. Tähän yhdistämiseen ja sen ongelmiin tulen perehtymään. Tulen työssäni hieman vertailemaan suomalaista ja venäläistä kirjanpitoa, kuin taloushallintoa yleensäkin.

2 TUTKIMUSONGELMA

Tässä työssäni tulen keskittymään Suomalaisen ja venäläisen kirjanpitoavan eroihin ja yhtäläisyyksiin. Tämän lisäksi tarkastelen Venäläistä tilinpäätöstapaa ja sitä kuinka se eroaa länsimaisesta tilinpäätöstavasta. Tässä kohtaa tulen tarkastelemaan seikkoja, jotka hankaloittavat venäläisen tytäryrityksen yhdistämistä suomalaisen konsernin konsernitilinpäätökseen. Tilinpäätöksissä keskityn suomalaisilta konserneilta vaadittavaan ifrs-standardien mukaiseen tilinpäätösmalliin. Työssäni tulen käyttämään esimerkkiyrityksenä Lassila & Tikanoja Oyj:tä. Kyseisellä yrityksellä on useita tytäryrityksiä venäjällä ja tulen pureutumaan heidän kohtaamiinsa ongelmiin Venäläisten tilinpäätösmateriaalin kanssa. Saadakseni opinnäytetyöhön käytännön läheisyyttä työssä tullaan käyttämään oleellisena lähdemateriaalina Lassila & Tikanojan työntekijän haastattelua. Haastateltava henkilö on Lassila & Tikanoja Oyj financial controller Ilona Kukkonen. Kukkonen vastaa L&T:ssä sen venäläisten tytäryritysten taloudesta ja sen raportoinnista. Työssä tullaan esittämään esimerkin omaisesti Lassila & Tikanoja Oyj:n käytäntö venäläisten tytäryritysten tilinpäätöksiä konsolidointi konsernin tilinpäätökseen. Varsinaisena tutkimusongelmana työssä on se, kuinka suomalainen konserni rakentaa konsernitilinpäätöksen kun sillä on venäläisiä tytäryrityksiä. Lisäksi työssä käsitellään ongelmia, joita konsernitilinpäätöksen laatija voi tulla kohtaamaan, kun hän tekee konsernitilinpäätöstä. Työssä tulen vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

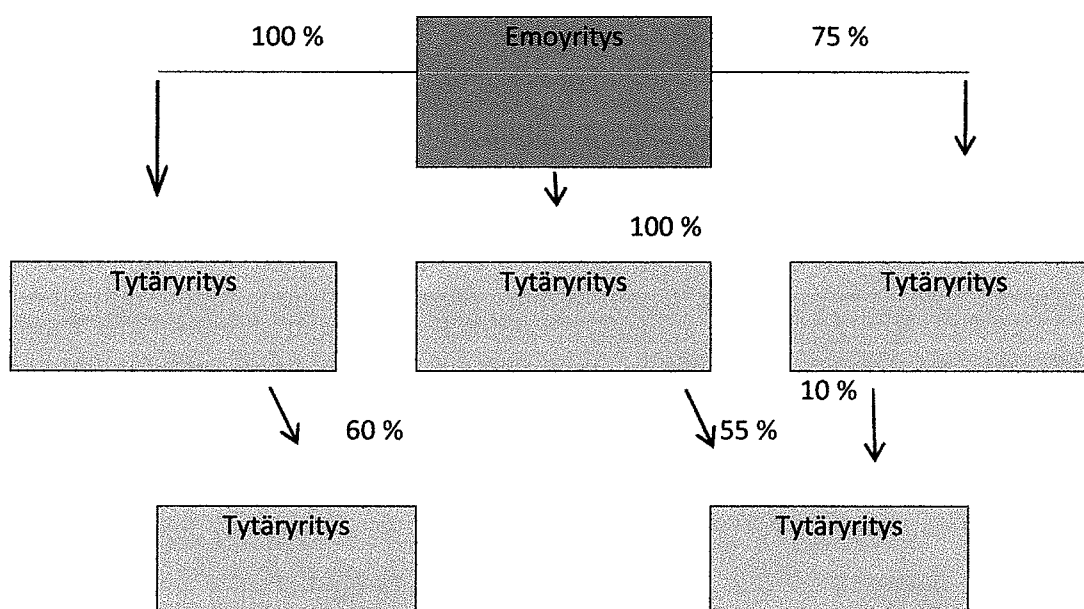
- Venäläisen ja länsimaalaisen kirjanpitoavan erot?
- Konsernitilinpäätöksen laadinta konsernissa, jossa on ulkomaalainen tytäryritys?
 - o Kuinka konsernitilinpäätös lähtökohtaisesti laaditaan?
- Kuinka esimerkkiyritys on hoitanut venäläisten tytäryritysten kirjanpidon ja konsernitilinpäätöksen?

3 KONSERNI, KONSERNITILINPÄÄTÖS JA IFRS-STANDARDIT

Konserni on usean yrityksen muodostama yrityskokonaisuus, jossa on yksi emoyhtiö ja useita tytäryhtiöitä. Kirjanpitolaki määrittelee konsernin seuraavasti: ”Konserni on kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yrityksen muodostama pysyväksi tarkoitettu taloudellinen kokonaisuus (entiteetti), jossa yhdellä yrityksellä eli emoyrityksellä on määräysvalta muissa konserniin kuuluuissa yrityksissä eli tytäryrityksissä.” Kirjanpito-laissa määritellään kirjanpitovelvollisen määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa seuraavin perustein.

1. Kun se omistaa yli puolet kohdeyrityksen äänimäärästä
2. Sillä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksesta.
3. Sitä johdetaan yhteisesti kohdeyhtiön kanssa tai se käyttää muulla tavoin määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

(KPL 1:5)



Kuva 1. Konsernin muodostuminen.

Yllä on kuvattuna yhdenlainen kuuden yrityksen konserni ja sen omistussuhteet. On huomattava, että määräysvallan syntyminen ei ole aina kytketty omistukseen. Tämän takia kirjanpitolaki vaatiiikin, että konsernitilinpäätökseen yhdistellään ne yhtiöt, joissa määräysvaltaa tosiasiallisesti käytetään. Konserni ei ole juridinen, vaan taloudellinen kokonaisuus, joka koostuu vähimmillään kahdesta yrityksestä.

Konsernissa vain emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos emoyritys on osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; tai avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on edellisessä kohdassa mainittu avoin- tai kommandiittiyhtiö. Jos emoyhtiö on yhtiömuodoltaan osakeyhtiö, niin se on vain muutamain poikkeuksin velvollinen tekemään konsernitilinpäätöksen. Emoyhtiö saa jättää konsernitilinpäätöksen tekemättä, jos konserni on ns. pienkonserni. Kuitenkin julkisen osakeyhtiön on aina tehtävä konsernitilinpäätös jos, se jakaa varoja osakkeenomistajille, se antaa OYL 12 luvun 7§ 1 tai 5 momentissa tarkoitetun rahalainan tai vakuuden, tai se palauttaa pääomalainaa tai maksaa sille korkoa.(Englung 2005, 40-41.)

Edellä mainittuna pienkonsernina tarkoitetaan sellaisia konsernia, jonka edellisellä ja viimeksi päättyneellä tilikaudella sen emoyrityksen ja tytäryritysten yhteenlaskettuna on ylittynyt enintään yksi seuraavista (KPL 3:9.2):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7.300.000,00 euroa
- taseen loppusumma 3.650.000,00 euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkeä.

Jos näistä ei ylity kuin yksi, kun lasketaan emoyrityksen sekä tytäryritysten tilinpäätökset yhteen, niin silloin emon ei tarvitse liittää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä. Kun lasketaan konserniyritysten edellä mainittuja eriä yhteen, on hyvä muistaa, että eristä ei ole vähennetty konsernin sisäisiä liiketapahtumia. Esimerkiksi konsernin sisäiset myynnit, ostot tai saamiset. (Englung 2005, 44-45.)

Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva emoyhtiön hallitsemasta taloudellisesta kokonaisuudesta aivan kuten se olisi yksi yritys. Tähän päästykseen on konsernitilinpäätöksessä yhdisteltävä konserniyritysten tuloslaskelmat ja taseet liitetietoineen. Konsernituloslaskelman tulee esittää konsernin tilikauden tulos, sen jälkeen kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, sisäisten katteiden muutos ja vähemmistöosuudet on eliminoitu. Konsernitaseen tulee kertoa konsernin oma pääoma, konsernin varat ja konsernin velat sen jälkeen kun konserniin kuuluvien yhtiöiden sisäiset saamiset ja velat, keskinäinen osakeomistus sekä sisäiset katteet on vähennetty. Konserniyritysten keskinäisten liiketapahtumien eliminoinnista johtuen konsernitilinpäätös osoittaa vain sellaiset tuotot, joissa hyödyke on myyty konsernin ulkopuolelle. Vastaavasti konsernituloslaskelma osoittaa vain sellaiset kulut, jotka on maksettu konsernin ulkopuoleiselle taholle.(Ahti 2001, 20.)

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat säännökset on sijoitettu kirjanpitolain 6 lukuun. Seuraavaksi esitellään KPL:n 6 luvun keskeiset kohdat koskien konsernia, jolla on ulkomaalainen tytäryhtiö. KPL:n 6 luvun 6 §:ssa käsitellään ulkomaalaisen tytäryrityksen tilinpäätöseriä.

Ulkomaalaisen tytäryrityksen tase-erät muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskipäivän kurssia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin taseen ja tuloslaskelman erät. Myös muita hyvän kirjanpitolain mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa (629/13.7.2001).

Ulkomaalainen tytäryhtiö laatii oman tilinpäätöksensä sijaintimaansa lakeja ja asetuksia noudattaen, joten sen virallinen tilinpäätös hyvin usein poikkeaa suomalaisen emoyhtiön tilinpäätöksestä. Tämä johtaa siihen, että tytäryrityksen tuloslaskelman ja taseen sisältö ja ryhmittelyt on yhdenmukaistettava vastaamaan emoyrityksen tuloslaskelmaa ja tasekaavaa.

Kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentin mukaan konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksen tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja Suomen kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Säännös on pakottava ja merkitsee sitä, että ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätökset tulee paitsi tuloslaskelman ja taseen ryhmittelyn myös sisältönsä puolesta muuttaa vastaamaan kirjanpitolain säännöksiä. Yhdenmukaistaminen voidaan jättää tekemättä vain erityisistä syistä esimerkiksi silloin, kun se ei ole mahdollista tai jos erot ovat niin vähämerkityksellisiä, että yhdenmukaistaminen voidaan jättää tekemättä konsernitilinpäätöksen silti antaessa oikean ja riittävän kuvan konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Seuraavassa on lueteltu konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden keskeisimmät eliminointitapahtumat. Työssä jäljempänä tarkastellaan näitä tapahtumia tarkemmin.

Tuloslaskelma:

- eliminoidaan sisäiset tuotot ja kulut
- eliminoidaan sisäinen voitonjako
- eliminoidaan vaihto-omaisuuden sisäisen katteen muutos
- eliminoidaan käyttöomaisuuden myyntivoittojen/- tappioiden oikaisut

- eliminoidaan konserniaktiivan poistot
- eliminoidaan konsernipassiivan tuloutukset
- eliminoidaan osingot, jotka on saatu toiselta konserniyhtiöltä
- erotetaan vähemmistöosuus tilikauden tuloksesta

Tase:

- eliminoidaan keskinäiset saamiset ja velat
- eliminoidaan vaihto-omaisuuden sisäinen kate
- eliminoidaan käyttöomaisuuden sisäinen kate
- eliminoidaan keskinäinen omistus
- erotetaan vähemmistöosuus omasta pääomasta
- muuntoerot(Mäkelä 2005, 99-112.)

Konsernin sisäisten tuotot ja kulut eliminoidaan, jottei niitä olisi tuplana konsernitilinpäätöksessä. Siis konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminoinnilla ei ole vaikutusta konsernin tulokseen. Seuraavassa yksinkertainen (taulukko 1) esimerkki konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnista tuloslaskelmassa, esimerkissä ei ole huomioitu veroja:

Tuloslaskelma	E Oy	X Oy	Elim.	Konserni
Tuotot	1 00,00		-1 00,00	0,00
Kulut		-1 00,00	1 00,00	0,00
Tulos	1 00,00	-1 00,00		0,00

Taulukko 1. Esimerkki eliminoinnista ilman vähemmistöosuutta

Edellisessä esimerkissä konsernilla ei ole tuottoja ulkopuolisilta tahoilta ja näin ollen konsernin tulokseksi muodostuu nolla. Tässä esimerkissä tytäryritys oli 100 %:sti emon omistama. Seuraavassa (taulukko 2) muutoin vastaava esimerkki, mutta tässä X Oy:ssä on 10 %:n vähemmistö:

Tuloslaskelma	E Oy	X Oy	Elim.	Konserni
Tuotot	100,00		-100,00	0,00
Kulut		-100,00	100,00	0,00
Vähemmistön osuus			10,00	10,00
Tulos	100,00	-100,00		10,00

Taulukko 2. Eliminointi vähemmistöosuudella

Tässä konsernin tulos parani edelliseen esimerkkiin verrattuna 10 €. Kun emoyritys laskutti palveluja tyttäreltä, maksoi vähemmistö siitä omistusosuutensa mukaan. (Mäkelä 2005, 99.)

Kun konserniyhtiöt jakavat toisilleen osinkoa voi sillä olla suuri merkitys yksittäiselle yritykselle, mutta konsernin näkökulmasta on kyseessä sisäinen tapahtuma, joka ei vaikuta tulokseen. Konsernin kannalta sisäisessä voitonjaossa on vain kyse varojen siirrosta juridisesta yhtiöstä toiseen. Jottei sisäinen voitonjako vääristäisi konsernin tulosta, on tytäryrityksiltä saatu osinko palautettava edellisten tilikausien voittovaroihin. Ilman oikaisua jäisivät osingot tuotoksi tuloslaskelmaan eikä konsernin omassa pääomassa olisi jatkuvuutta. Ainoastaan konsernin emoyhtiön jakama osinko kirjataan suoraan omasta pääomasta. Seuraavassa on esimerkki sisäisen voitonjaon eliminoinnista:

Tuloslaskelma	E Oy	X Oy	Elim.	Konserni
Rahoitustuotot	100,00		-100,00	0,00
				0,00
Tilikauden tulos	100,00	0,00	-100,00	0,00
Tase	E Oy	X Oy	Elim.	Konserni
Osuudet saman				
konsernin yrityksissä	500,00		-500,00	0,00
Rahat ja pankkisaam.	300,00	750,00	0,00	1 050,00
VASTAAVAA	800,00	750,00	-500,00	1 050,00
Osakepääoma	700,00	500,00	-500,00	700,00
Edellisten tilikausien				
voittovarot		250,00	100,00	350,00
Tilikauden tulos	100,00	0,00	-100,00	0,00
Oma pääoma yht.	800,00	750,00	-500,00	1 050,00
VASTATTAVAA	800,00	750,00	-500,00	1 050,00

Taulukko 3. Sisäisen voitonjaon 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. 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 tilinpäätösajan kohdan 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 eliminointiero konserniaktiivaksi ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiivaksi. (Kirjanpitolautakunta 2006).

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

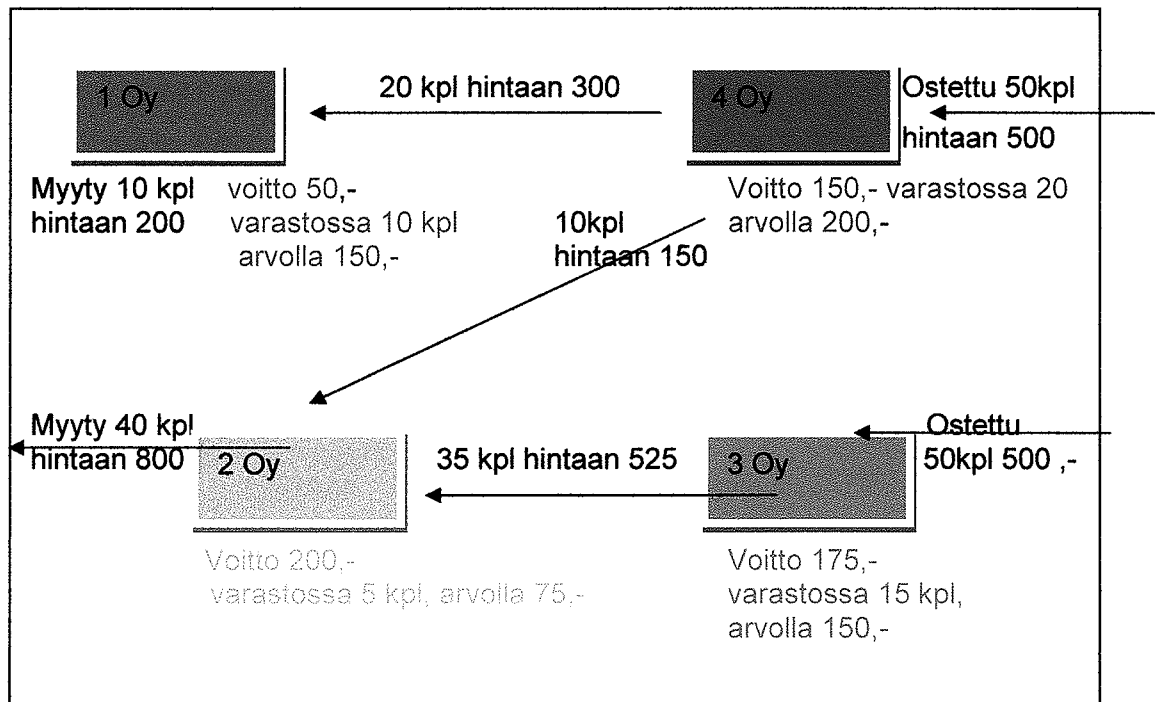
- 1) konserniyrityksillä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;
- 2) tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen 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 loppusumman 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. Jos kaikki edellä luetellut

ehdot eivät täyty, omistuksen eliminoinnissa on käytettävä hankintamenomenetelmää. (Kirjanpitolautakunta 2006.)

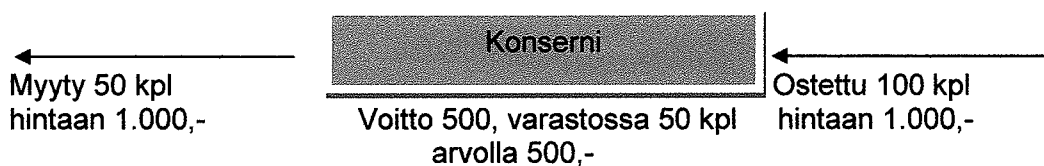
Konserniyritysten taseisiin aktivoitujen sisäiset katteet vähennetään konsernitasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät ja omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Sisäiset katteet ja niiden muutokset eliminoidaan kokonaisuudessaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden konserniyritykset omistavat yrityksestä, joka on luovuttanut tai vastaanottanut hyödykkeen, jonka kirjanpitoarvossa on sisäistä katetta. Vaihto-omaisuuteen sisältyvät sisäiset katteet (sisäiset varastokatteet) eliminoidaan vaihto-omaisuudesta ja omasta pääomasta. Alkuvarastoon sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan edellisten tilikausien voitosta (tappiosta) ja sisäisen katteen muutos tilikauden aikana tili-kauden tuloksesta. Eliminointi kohdistetaan kululajikohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa erään "Aineet, tarvikkeet ja tavarat: Varastojen muutos" ja toimintokohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa erään "Hankinnan ja valmistuksen kulut". Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen aktivoituun hankintamenuon sisältyvä konsernin sisäinen kate ja siitä tehdyt poistot eliminoidaan vastaavasti siten, ettei sisäisellä katteella ole vaikutusta konsernin edellisiltä tilikausilta kertyneeseen voittoon tai tappioon eikä konsernin tilikauden tulokseen. Sisäiset katteet lasketaan noudattaen konsernissa sovellettua hankintamenon määritystapaa. Jos vaihto-omaisuuden tai pysyvien vastaavien hankintamenu määritetään muuttuvien menojen perusteella, sisäinen kate lasketaan samalla perusteella. Jos vaihto-omaisuuden tai pysyvien vastaavien hankintamenuon luetaan osuus kiinteistä menoista, otetaan sisäisen katteen laskemisessa huomioon osuus kiinteistä menoista. Vastaavalla tavalla otetaan sisäisen katteen laskemisessa huomioon pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenuon KPL 4:5.3 § nojalla luetut korkomenot. (Kirjanpitolautakunta 2006.)

Seuraavassa kaaviossa esitetään samaan konserniin kuuluvat yritykset 1 Oy, 2 Oy, 3 Oy ja 4 Oy, ja niiden konsernin sisäiset materiaalivirrat ja varastot:



Kuva 2. Konsernin sisäiset liiketapahtumat

Edellisessä kuvassa näkyy koko konsernin vaihto-omaisuuden liikenne, sekä ostot ja myynnit konsernin ulkopuolelta. Seuraavassa kuvassa näkyvät vain ne tapahtumat, jotka esitetään konsernitilinpäätöksessä:



Kuva 3. Konsernin liiketapahtumat konsernitilinpäätöksessä

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden sisäisen katteen eliminointi tapahtuu pitkälti samoin periaattein kuin vaihto-omaisuudessakin. Tilikauden aikaisen katteen muutoksen kirjaamisessa on kuitenkin käsittelyeroja. Vaihto-omaisuuden katteen muutos kirjataan tuloslaskelmassa varaston muutoksena, kun taas pysyvien vastaavien hyödykkeiden kohdalla oikaistaan useimmiten poistoja. (Mäkelä 2005, 109.)

Konsernissa omaisuus on arvostettu konsernin hankintamenuon, mikä voi olla ristiriidassa yksittäisen yhtiön hankintamenuon kanssa. Tästä johtuen konsernissa voi syntyä eriarvoinen myyntitulo myytäessä pysyviin vastaaviin kuuluvaa omaisuutta konsernin ulkopuolelle. Jos käyttöomaisuuden sisäinen kate on merkitykseltään vähäinen, voita-

neen sisäinen kate jättää eliminoimatta sen aiheuttaman seurantaongelman takia. (Ahti 2001, 102.)

4 IFRS-KÄYTÄNTÖ

EU- alueen, mukaan lukien Suomen, pörssiyritysten osavuosi- ja tilinpäätöstiedot tulee esittää IFRS-perusteisina. IFRS-ajattelun tärkeitä piirteitä ovat taseen, edellisen varallisuus aseman ja käypien arvojen korostaminen sekä olennaisesti tilinpäätöstietojen laajan vertailukelpoisuuden mahdollistaminen. IFRS-käytännön yleisissä periaatteissa on viisi tasoa:

- tilinpäätöksen tarkoitus ja perusoletukset
- tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet
- tilinpäätöksen perustekijät sekä niiden merkitseminen tilinpäätökseen
- tilinpäätöksen perustekijöiden arvostaminen
- pääoman ja sen säilyttämisen käsitteet (Leppiniemi 2003, 41.)

Tilinpäätöksen tarkoituksena on tuottaa informaatiota konsernin taloudellisesta asemasta ja sen muutoksista konsernin käyttäjäkunnalle. Tästä käyttäjäkunnasta yleisissä periaatteissa annetaan esimerkkeinä sijoittaja, lainanantajat sekä henkilöstö. Yleisten periaatteiden tarkoittamat perusoletukset tarkoittavat, että tilinpäätös on laadittu käyttäen suoriteperusteisuutta sekä toiminnan jatkuvuuden oletusta. Tilinpäätöksen laadullisina ominaisuuksina pidetään sen ymmärrettävyyttä, merkittävyyttä, olennaisuutta, luotettavuutta, todenmukaista esittämistä, sisältöpainotteisuutta, puolueettomuutta, varovaisuutta, täydellisyyttä, vertailukelpoisuutta sekä oikean kuvan antamista ja oikeaa esitystä. (Leppiniemi 2003, 41-44.)

4.1 IFRS-STANDARDIEN MUKAAN TILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN

IFRS-standardin tarkoitus, joka koskee tilinpäätöksen esittämistä on saada tilinpäätös noudattamaan muutamaa pääkohtaa. Nämä kohdat ovat tilinpäätöksen tarkoitus, vastuu tilinpäätöksestä, tilinpäätöksen osat, yleiset näkökohdat sekä taseen, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksen, rahavirtalaskelman ja liitetietojen rakenne ja sisältö. IFRS-tilinpäätös muodostuu viidestä osasta: tase, tuloslaskelma, oman pääoman muutokset, rahavirtalaskelma, laatumisperiaatteet ja liitetiedot. (Leppiniemi 2003, 44-45.)

4.2 IFRS-TASE

Selkeää tasekaavaa ei IFRS-standardeissa vaadita. IFRS-standardien mukaan tulee tiettyjä eriä esittää taseessa, mutta niitä voidaan myös taseessa jaotella. IFRS:n mukaan taseessa tulee esittää vähintään seuraavat erät:

- Aineelliset hyödykkeet
- Aineettomat hyödykkeet
- Rahoitusvarat
- Osakkeet, joiden kp-arvo on määritetty pääomaosuusmenetelmää käyttäen
- Myyntisaamiset ja muut saamiset
- Rahavarat
- Vaihto-omaisuus
- Ostovelat ja muut velat
- Verovelat ja –saamiset
- Varaukset
- Pitkäaikaiset korolliset velat
- Vähemmistön osuus
- Oma pääoma (Leppiniemi 2003, 49-51.)

4.3 IFRS-TULOSLASKELMA

Suurin eroavaisuus tuloslaskelman esittämisessä IFRS-käytännön ja tavallisen suomalaisen käytännön välillä on, että IFRS-standardeja noudatettaessa varsinaisen tuloslaskelman yhteydessä esitetään tunnusluku tulos/osake. Standardien mukaan varsinaista tuloslaskelmaa ei ole pakollista esittää. Vaan sen mukaan tulee esittää seuraavat erät, jotka voidaan esittää joko tuloslaskelma muodossa tai niiden erittelyinä liitetiedoissa. (Järvenpää 2007, 136-138.) Pakolliset erät ovat:

- Liikevaihto
- Liikevoitto tai –tappio
- Rahoituskulut
- Osuus osakkuus- tai yhteisyritysten voitosta (tappiosta)

- Välittömät verot
- Tavanomaisen toiminnan voitto (tappio)
- Satunnaiset erät
- Vähemmistön osuus
- Tilikauden tulos (Leppiniemi 2003, 51-56.)

Ja näiden lisäksi edellä mainittu tulos/osake.

5 VENÄLÄINEN KIRJANPITO

Venäläinen kirjanpito on läpi menneisyyden poikennut valtavasti länsimaiden kirjanpidosta. Tämä on tuottanut vaikeuksia monille Venäjän markkinoille pyrkiville ulkomalaisille yrityksille. Mutta 1990-luvulta lähtien Venäjällä on uudistettu kirjanpitosäädöksiä ja pyritty saamaan niitä vastaamaan länsimaista käytäntöä. Venäläiselle kirjanpidolle on aina ollut tyypillistä, että se ei pyri tarjoamaan liiketaloudellista tulosta ja kannattavuutta, vaan sitä on lähinnä käytetty verottajan toiveita noudattaen. Venäläisissä yrityksissä on tärkeässä asemassa kirjanpitopolitiikka, ja se laaditaan kerran vuodessa ja toimitetaan verotoimistoon. Kirjanpitopolitiikka on ”ohje”, siitä kuinka kyseessä oleva yritys järjestää kirjanpitonsa. Yleisesti kirjanpitopolitiikkaan sisältyy seuraavat seikat: tilikartta, kirjapitotapa, inventaarien järjestäminen, kuljetus- ja hankintakulujen kirjaustapa, käyttöomaisuuden korjaukset, poistomenettelyt sekä varaston arvostusperiaatteet. Venäläisten yritysten kirjanpidosta vastaa aina pääkirjanpitäjä. Pääkirjanpitäjä on aina toimitusjohtajasta seuraava henkilö ja hänen vastuullaan on koko taloushallinto ja sen järjestäminen. Pääkirjanpitäjä myös laatii edellä mainitun kirjanpitopolitiikan.

Ominaista venäläiselle kirjanpidolle on kassaperusteinen kirjaustapa. Tämä säädös tulee suoraan venäläisestä kirjanpitoasetuksesta. Poistomenettely venäjällä on länsimaiselta kannalta hieman poikkeava. Poistoajat on määritelty kirjanpitoasetuksessa ja ne ovat pitkät verrattuna länsimaisiin vastaaviin. Muutenkin venäjällä on erilaisia säädöksiä koskien käyttöomaisuutta kirjanpidossa. Esimerkiksi vähäarvoisten ja nopeasti kuluvien esineiden osalta voidaan käyttää nopeutettua poistomenettelyä. Ja toisaalta taas kirjanpitoasetuksessa on määritelty tiettyjä käyttöomaisuuseriä, jotka voidaan poistaa välittömästi käyttöönoton yhteydessä. Vaihto-omaisuuden arvostukselle Venä-

jällä on käytössä neljä eri tapaa: omakustannusarvo, FIFO- laskentatapa, LIFO- laskentatapa ja keskihintamenettely.

5.1 VENÄJÄN KIRJANPITOLAISTA

Venäjän kirjanpitoa säätelee kirjanpitolaki, joka annettiin vuonna 1996. Kirjanpitolakiin on annettu tarkempia säädöksiä kirjanpitoasetuksessa, joka tuli voimaan 1.1.1999. Näiden lisäksi venäläistä kirjanpitoa säätelee Venäjän valtiovarainministeriön vuosien saatossa antamat kirjanpito standardit. Venäjällä kirjanpitovelvollisia ovat kaikki organisaatiot riippumatta niiden yhtiömuodosta. Kirjanpitovelvollisuus koskee myös ulkomais-ten yritysten sivukonttoreita. (Karhu 2000, 8.)

Keskeisiä vaatimuksia kirjanpidolle Venäjällä ovat: kaksinkertainen kirjaustapa, yhte-näistilikartan käyttö, kirjanpitovaluuttana pitää olla rupla, venäjän kieli, ulkomaiset tosit-teet tulee kääntää kirjanpitoon venäjäksi, tilikauden menojen kirjaaminen kuluiksi ja aktivoitavien menojen jakaminen. Kirjanpidon tositteisiin tulee merkitä verotus- ja muut tunnistetiedot sekä allekirjoitus. Tilikausi on aina venäjällä kalenterivuosi. Vuositillin-päätös on tehtävä 90 päivän kuluessa tilikauden päättymisestä. (Karhu 2000, 5-15.)

Venäläisessä kirjanpidossa yrityksen voitto määritellään omakustannusarvon perus-teella. Omakustannusarvolla tarkoitetaan erityisessä asetuksessa määriteltäjä tuotan-non muuttuvia ja kiinteitä kustannuksia. Käsite voidaan myös tietyin varauksin kääntää sisäisen laskennan termillä normaalikalkyyli. Omakustannusarvo lasketaan erikseen jokaiselle valmistuvalle tai ostetulle tuote-erälle, ja kirjataan myynnin yhteydessä tuo-tannon kustannukseksi. Omakustannusarvo on myös kulujen vähennysoikeuden perus-ta. Omakustannusasetuksissa n:o 552 ja 661 määritellään vähennyskelpoiset ja vä-hennyskelvottomat kulut. (Karhu 2000, 7.). Vähennyskelpoiset ja vähennyskelvottomat kulut löytyvät liitteestä 3.

5.2 VENÄLÄINEN TUOSLASKELMA

Venäläisessä muodossa oleva tuloslaskelma:

Nettoliikevaihto (vähennettynä alv:lla, valmisteverolla ja muilla pakollisilla maksuilla)

- Myytyjen tavaroiden/palveluiden omakustannusarvo

= Bruttotuotto
 - Myyntikulut
 - Hallintokulut
 = Käyttökate
 + Korkotulot
 - Korkomenot
 + Tulot osallisuudesta muihin organisaatioihin
 - Muut liiketoiminnan kulut
 = Tilikauden voitto (- tappio)
 + Muut realisoimattomat tulot
 - Muut realisoimattomat menot
 = Tilikauden voitto (- tappio) ennen veroja
 - Voittovero, muut pakolliset maksut
 = Voitto (- tappio) tavanomaisesta toiminnasta
 + Satunnaiset tulot
 - Satunnaiset menot
 = Tilikauden jakamaton voitto (- tappio)(Karhu 2000, 31.)

Kuten edeltä näkee, venäläinen tuloslaskelma eroaa suurilta osin suomalaisesta vastaavasta. Venäläinen tuloslaskelma on huomattavasti länsimaalaista suppeampi, ja se ei esimerkiksi kerro poistoista, palkoista tai niiden sivukuluista mitään. Huomattavaa on myöskin, ettei venäläinen tuloslaskelma kerro mitään varaston muutoksesta. Tämä tietysti johtuu siitä, että Venäjällä kaikki tilikauden ostot kirjataan ensin taseeseen ja sieltä myynniksi sitä mukaa, kun myyntiä syntyy. Liikevaihdosta vähennetään vain tuotannon vähennyskelpoiset menot.

Venäläinen tasekaava ei eroa kovinkaan merkittävästi länsimaalaisesta, esimerkiksi Suomessa käytössä olevasta tasekaavasta (kts. Liite 3.). Venäläisen taseen vastaava-puoli koostuu käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista sekä vaihto- ja rahoitusomaisuudesta. Myös vastattavaa-puoli on lähestulkoon samanlainen kuin suomalaisessa kirjanpidossa käytössä oleva.

6 TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN VENÄJÄLLÄ

Tuotannon omakustannusarvo-käsite on keskeinen venäläisessä kirjanpidossa. Vuoden 2000 asetusmuutosten jälkeen omakustannusarvoon sisällytettäviä menoja on ryhdytty kutsumaan yrityksen toiminnallisiksi kuluiksi.

6.1 POISTOMENETTELY

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

- maa-alueet
- luonnonvarojen käyttö
- kirjastorahastot
- ulkoiset kunnostuskohteet
- budjettirahoituksella hankitut kohteet
- asuinrahastot

Poistot saa tehdä käyttöomaisuuden käyttöönottokuukautta seuraavalta kuukaudesta ja niiden suorittaminen lopetetaan siinä tapauksessa, että käyttöomaisuuden erät ovat jälleenrakennettavana tai uudistettavana kolme kuukautta tai em. työt on keskeytetty yli 12 kuukaudeksi. Poistojen suorittamisessa yritys voi käyttää seuraavia tapoja:

- lineaarinen poisto
- menojäännospoisto
- suunnitelman mukainen poisto
- poistot suhteessa tuotteen määrään(Karhu 2000, 26-27.)

Autojen ja laitteiden uudistamisen edistämiseksi pienyrityksillä on oikeus käyttää verotuksessa nopeutettua poistojärjestelmää, ts. tehdä kaksinkertaiset poistot. Nopeutetulla käytännöllä tehtyjen poistojen tulee noudattaa tarkasti käyttötarkoituksivaatimuksia.(Karhu 2000, 27.)

6.2 RAHASTOKIRJAUKSET

Varapääoma jaetaan alaryhmiin; vararahastoon, joka on pakollinen sekä muihin vapaaehtoisiin rahastoihin. Näiden kahden vararahastotyyppin tulee näkyä taseessa erikseen. Laki siis velvoittaa kaikki venäläiset osakeyhtiöt – myös ulkomaisen pääoman yritykset – perustamaan vararahaston. Osakeyhtiölain mukaan vararahaston suuruus

on vähintään 15 % osakepääomasta. Pakollisia vuotuisia rahastosiirtoja tehdään siihen saakka kunnes vararahaston suuruus on osakeyhtiön perustamisasiakirjojen mukainen. Vararahaston varoja voidaan käyttää vain taloudellisesta toiminnasta syntyneiden tappioiden peittämiseen. Osakeyhtiöissä voidaan käyttää myös yhtiön obligaatioiden lunastamiseen sekä omien osakkeiden takaisinostamiseen.

Lisäpääoma on taseen omaisuuden arvon lähde. Se on myös erilaisten arvotavoroiden vastikkeettoman tulon lähde. Lisäpääomaa syntyy mm. kun:

- aktivoitun käyttöomaisuuden arvo nousee kirjaamisen jälkeen
- saadaan lisävaroja osakkeiden myynnin yhteydessä muussa tapauksessa niiden alkuperäinen hinta ylittää niiden nimellisarvon
- aktiivojen kasvusta saataessa vastikkeetonta omaisuutta
- puhtaasta voitosta tai yrityksen rahastoista luodun aktivoitun käyttöomaisuuden arvon noustessa
- ulkomaalisten investoijien venäläisten organisaatioiden pääomaan tehtyjen sijoitusten positiivisista kurssieroista. (Karhu 2000, 28.)

Jakamaton voitto on se puhdas voitto, mitä ei ole jaettu osakkeenomistajille, vaan se on jäänyt yrityksen taseeseen. Jakamaton voitto voidaan siirtää vararahastoihin ja erityisrahastoihin, joista 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 esimerkiksi palkinnot työntekijöille, urheilukilpailut, materiaaliapu jne. (Karhu 2000, 29-30.)

Tilinpäätöksen laadinnassa ja raportoinnissa korostuu verotuksellinen näkökulma. Kirjanpitolaissa (N 129-F3) on määritelty tilinpäätöksen sisältö: sen tulee sisältää tase, tuloslaskelma, taseen ja tuloslaskelman liitetiedot, tilintarkastuskertomus ja muut liitetiedot. Tilinpäätös laaditaan erillisille lomakkeille, eikä sitä sidota omaksi tasekirjaksi, kuten Suomessa. Taseen ja tuloslaskelman liitetiedot koostuvat yrityskohtaisesti jopa useista kymmenistä erillisistä liitteistä. Kaikki liitteet kootaan verottajalle toimitettavaan erilliseen liitekirjelmään. Tilinpäätös on julkaistava sanoma- ja aikakauslehdissä tai yrityksen tiedotteissa, esitteissä tai muissa julkaisuissa. Tilinpäätös on myös annettava tilastokomitealle.

7 VENÄLÄINEN KIRJANPITO vs. LÄNSIMAALAINEN KIRJANPITO

Seuraavassa eroavaisuuksia ifrs-standardien ja venäläisen kirjanpidon välillä (liite 1.). Esimerkkinä standardien kuusi periaatetta: laskennan pysyvyys, varovaisuus, suoritusperuste, olennaisuus, merkityksellisyys ja jatkuvuus. Venäjällä verotuskäytäntö sivuuttaa joitakin näistä periaatteista, esimerkiksi (suoriteperusteisuuden jossain tapauksissa) laskentakäytännön pysyvyyden. Kirjanpidon merkityksellisyyden ja olennaisuuden periaatteet eivät toteudu Venäjällä. Heillä muutoseikat ovat näitä tärkeämpiä. (Karhu 2000)

Venäläisessä kirjanpidossa ehkä suurin eroavaisuus suomalaiseen on vaihto-omaisuuden kirjaustapa. Suomalaisessa kirjanpidossa ostot kirjataan suoraan kulutilille, josta se vaikuttaa välittömästi tilikauden tulokseen. Vastaavasti Venäjällä ostot kirjataan ensiksi taseeseen varastotilille, josta kuluiksi kelpaavat erät siirretään kulutilille. Näin ollen venäläisessä kirjanpidossa ei tunneta varaston muutos-kirjausta. Varaston arvon venäjällä saadaan, kun varastoa arvostetaan aina tehtyjen ostojen/myyntien mukaan. Länsimaissa varasto täsmäytetään aina varaston muutos -kirjauksella, jossa varaston arvo kirjataan oikeaksi taseeseen ja muutos tulosvaikutteisena tuloslaskelmaan.

8 MAHDOLLISIA ONGELMIA VENÄLÄISEN TYTÄRYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN KONSOLIDOINNISSA

Suomalaisen konsernin emoyrityksen tulee huomioida venäläisen tytäryrityksen kirjanpidon eroavaisuus hyvissä ajoin ennen konsernitilinpäätöksen laatimista. Emoyrityksen on hyvä pyytää tyttarelta tilinpäätöstä jo valmiina euromuotoisen ja mahdollisesti jo ns. suomalaisten tilinpäätöskaavojen mukaisena. Tärkeää on, että tytäryhtiö on käyttänyt samoja laskentaperusteita kuin emo. Arvostusperiaatteet tulee olla konsernin sisällä yhteneväiset. Vaihto-omaisuus arvostetaan Venäjällä aina omakustannusarvo-periaatteella ja sen käsite on laajempi länsimaissa. Käyttöomaisuuden kohdalla voi esiintyä eroavaisuuksia. (Karhu 2000, 45-47.)

Venäjällä kirjanpidossa ollaan lähestymässä muuta Eurooppaa ja ifrs-standardeja, ja sen takia Venäjän valtionvarainministeriö on julkaissut 1998 lähtien ifrs-standardeja vastaavia PBU-standardeja. PBU-standardit eivät vastaa ifrs-standardeja kuin osittain. Venäläiset ovat muuttaneet ja lyhentäneet omia standardejaan, kun taas ifrs-standardit

ovat paikka paikoin hyvinkin pitkiä. Esimerkkinä voi esittää PBU-standardia 1, joka käsittelee hyvää kirjanpitoikäntöä, mutta standardissa se on yksinkertaistettu viranomaisten sääntöjen noudattamiseksi. Vaikka Venäjän valtio on laatinut nämä PBU-standardit, niin yritykset eivät ole niitä oikein noudattaneet, vaikka standardit velvoittavat venäläisiä yrityksiä samoin kuin Venäjän kirjanpitolaki (Matilainen 2006). Noudattamisen jättämisen syyn löytää Venäjän verolainsäädännöstä ja siitä kuinka tärkeäksi venäläiset kirjanpitäjät sen arvostaa. Myöskään kirjanpitolainsäädännöllä ei ole samanlaista valvontaa kuin verolainsäädännöllä.

Ongelmia tuottaa ruplan inflaatio ja sitä kautta tase-erien arvostaminen. Koska tytäryritysten taseen omaisuus on määritelty ruplissa, niin ne eivät toteuta kirjanpidon vaatimusta ”oikeista ja riittävästä tiedoista”. Inflaation johdosta hintojen jatkuva nousu jättää tase-erät liian alhaisiksi verrattuna käypiin arvoihin. Laskennallisten menetysten takia monet kirjanpitosäännöt sisältävät vaatimuksia inflaatiokorotuksista. Esimerkiksi Suomen kirjanpitosäännöstö sisältää mahdollisuuden käyttää tytäryritysten tase-erien arvostamisessa monetary/non-monetary –laskentaa (KPL 6.6 §). Inflaatiokorotuksia ei ole kovinkaan paljon tehty, koska ne ovat yrityksen varallisuusverotuksessa verotettava omaisuutta. (Matilainen 2006)

Kun venäläistä kirjanpitoa oikaistaan täyttämään ifrs-kirjanpidon vaatimuksia, niin usein syntyy eroavaisuuksia verotuksen ja konsernikirjanpidon välille. Nämä eroavaisuudet ovat yleensä laskennallisia verovelkoja tai –saamisia. Venäjän nykyinen lainsäädäntö edellyttää, että yritys näyttää laskennalliset verot Venäjän sisäisessä kirjanpidossa jotta nämä ovat venäläisillä yrityksillä jo valmiina, kun aletaan tekemään konsernitilinpäätöstä. Kuitenkin nämä laskennalliset verot lasketaan käyttäen myös vähennyskeltottomia kuluja sekä aikaisempien vuosien tappiota, ja laskettaessa verosaamisia ei tiedetä onko yhtiöllä mahdollisuutta käyttää verohelpotusta hyödykseen. Tämän takia paikallisessa tytäryrityksessä laskettuja verosaamiseriä voidaan vain rajatuissa tapauksissa käyttää hyödyksi muuntamisessa ifrs-kirjanpitoon.

9 LASSILA & TIKANOJA OYJ

Lassila&Tikanoja on ympäristöhuoltoon sekä kiinteistöjen ja laitosten tukipalveluihin erikoistunut yhtiö, joka toimii Suomessa, Ruotsissa, Latviassa, Venäjällä. Lassila & Tikanoja Oyj:llä on tytäryhtiö myös Virossa, mutta siellä ei ole tällä hetkellä mitään toi-

mintaa. L&T työllistää yhteensä 9500 henkilöä. Sen liikevaihto vuonna 2008 oli 606 miljoonaa euroa. L&T on listattu OMX Pohjoismaiseen pörssiin. L&T toimii kolmella eri toimialalla, jotka ovat:

- Ympäristöpalvelut, johon kuuluvat jätehuolto, kierrätyspalvelut ja L&T Biowatti
- Kiinteistö- ja käyttäjäpalvelut, johon kuuluvaat kiinteistönhoito ja siivouspalvelut
- Teollisuuspalvelut, johon kuuluvat ongelmajätepalvelut, teollisuuden puhtaanapito, vahinkosaneeraus ja jätevesipalvelut

(Lassila & Tikanoja vuosikertomus 2008)

Lassila & Tikanoja konserni muodostuu emoyrityksestä ja 26:sta tytäryrityksestä. Tytäryrityksistä neljä sijaitsee Venäjällä. Huomattavasti suurin osa L&T:n liikevaihdosta syntyy kotimaan liiketoiminnasta, jossa sillä on edustettuina kaikki kolme toimialaa. Ruotsissa L&T:lla on siivous- ja käyttäjäpalveluja, Latviassa ja Venäjällä sillä on siivous- ja käyttäjäpalveluja sekä jätehuolto- ja kierrätyspalveluja.

10 LASSILA & TIKANOJAN RATKAISUT KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISESSA

10.1 NYKYTILANNE

Työtä varten haastateltiin Lassila & Tikanoja Oyj financial controlleria Ilona Kukkosta. Hän vastaa L&T:ssa venäjän toiminnasta ja ennen kaikkea venäjän toiminnan taloudellisesta puolesta. Financial controllerina hän on se henkilö, joka on konsernin emoyhtiöstä yhteyshenkilönä venäläisiin tytäryrityksiin päin. Käytännön tasolla tämä tarkoittaa, että Kukkonen on Lassila & Tikanoja Oyj:ssä vastuussa venäläisten tytäryritysten tilinpäätöstietojen kääntämisen onnistumisista IFRS-muotoisiksi.

Tällä hetkellä L&T:n venäläistä tytäryrityksistä ainoastaan Moskovan yhtiössä on kirjanpito ulkoistettu tilitoimistolle. Muissa yhtiöissä on palkattu oma taloushallintohenkilöstö. Kukkosen mielestä ei ole niinkään väliä onko kirjanpito ulkoistettu vai ei, "on aivan sama missä kirjanpitäjä istuu, koska hän hoitaa vain meidän asioitamme.", Kukkonen toteaa. Venäjällä päivittäisen ns. juoksevan kirjanpidon tekee kirjanpitäjät (ulkoistetut tai omalla palkkalistoilla olevat), mutta heidän tekemisistään on jokaisessa yrityksessä vastuussa sen kyseisen yrityksen pääkirjanpitäjä. Venäjällä on Kukkosen mielestä aivan toimen mentaliteetti kirjanpitäjiä, varsinkin pääkirjanpitäjiä, kohtaan kuin Suomessa. Hänen kokemuksiensa mukaan pääkirjanpitäjät ovat erittäin korkealle arvostet-

tuja ja heillä on toimipisteessään huomattavan suuri auktoriteetti. Tästä huolimatta Lassila & Tikanoja on ottanut tavakseen palkata jokaiseen venäläiseen tytäryritykseen- sä talouspäälliköt, jotka viime kädessä vastaavat oman toimipisteensä kirjanpidon ja raportoinnin oikeellisuudesta. Talouspäällikkö vastaa paikallisten lakien ja asetusten noudattamisesta, esimerkiksi raportointi verottajan suuntaan sekä tilinpäätöksien läpi- käynti tilintarkastajien kanssa. (Kukkonen 2010)

10.2 TYTÄRYRITYSTEN RAPORTOINTI EMOYHTIÖLLE

Lassila & Tikanojan venäläiset tytäryritykset raportoivat emolle kuukausittain tuloksen ja kvartaaleittain he raportoivat tuloksen, taseen ja liitetiedot. Tämä kvartaaleittain raportointi johtuu siitä, että L&T pörssiyhtiönä tekee neljännesvuosittain tilinpäätöksen. Kukkonen kertoi, että joka kvartaaliraportoinnissa tyttäret tuottavat myös raportit täsmäytyseroista venäläisestä kirjanpidosta IFRS:ään. Kysyttäessä raportoinnin käytännön järjestelyistä Kukkonen totesi seuraavaa. Paikalliset talouspäälliköt tekevät raportoinnin kokonaan, eli he tekevät sen raa'an työn. Emoyhtiöstä vain ohjeistetaan ja valvotaan aikatauluja. Ongelmalliseksi raportoinnin ifrs-muotoiseksi tekee se, että venäläisten kirjanpitojärjestelmät eivät tuota hierarkista raporttia. Lassila & Tikanojassa on käytössä raportointi tulosityksiköittäin ja sen tähden myös venäläisiltä on tärkeää saada raportit toimintakohtaisesti. Venäläiset joutuvat tekemään tässä kohtaa raportointiaan puhdasta käsityötä, kun he muokkaavat paikallisia tuloslaskelmiaan ifrs-muotoiseksi käyttäen excel-tilukkolaskentaohjelmaa. Kukkonen selvensi, että venäläisten kirjanpitojärjestelmien tuottamissa raporteissa on näkyvissä vain muutamia päätilejä, jotka jakautuvat useisiin eri alatileihin. Näitä alatilejä venäläisten talouspäälliköt joutuvat excel-ohjelmalla jakamaan eri tulosityksiköille. Kaikki muokkaukset excel:ssä tehdään Venäjän yrityksissä, eikä Kukkosella ole vielä tähän mennessä ollut tarvetta itse niitä ruveta tekemään. Kun paikallisten tytäryritysten talouspäälliköt ovat saaneet lukunsa muokattua excel-ohjelmalla IFRS-muotoon, niin raportointi helpottuu, Kukkonen kertoo. Lassila & Tikanoja Oyj:llä on käytössä konsernin sisäinen raportointiohjelma, joka on täysin verkossa toimiva. Tähän ohjelmaan venäläiset voivat syöttää omat tuloslaskelmansa ja taseensa ruplissa, ja tämän jälkeen ohjelma kääntää valuutat euromääräisiksi. On hyvin tärkeä huomata, että venäläiset tekevät raporttinsa aina kotivaluutassa. Tuloslaskelman ollessa aina ruplissa sitä voidaan verrata edellisiin/muihin kausiin, eikä valuutan kurssivaihtelut pääse vääristämään lukuja.(Kukkonen 2010.)

Lassila & Tikanojan kokemukset venäläisistä kirjanpitäjistä ja talouspäälliköistä ovat olleet melkein pä pelkästään positiivisia. Tämä on korostunut varsinkin siinä, että tilintarkastajien raporteissa ei ole ollut suurempia huomauttamisen aiheita. Vain pieniä huomioita, esimerkiksi verokirjauksissa on voinut olla epäselvyyksiä. Paikallisten tilintarkastuksien lisäksi L&T:n oma tilintarkastaja käy aina syksyisin Venäjällä tekemässä suppeamman tilintarkastuksen. Silloin tarkastetaan paikallista kirjanpitoa, sekä ifrs-muotoisen tilinpäätöksen tuottamista. Tämä on Kukkonen mukaan ollut hyvä järjestely, koska silloin ns. toinen silmäpari tarkastelee kirjanpitäjien, niin venäläisten kuin emonkin tekemisiä. Kun alustava tarkastus tehdään jo syksyllä, niin mahdollisiin epäselvyyksiin ehditään reagoida ennen varsinaisen tilintarkastuksen alkamista. Vaikkakin tällä hetkellä Lassila & Tikanoja on tyytyväinen venäläisiin taloushenkilöihin, niin aina näin ei Kukkonen mukaan ole ollut. Alkuvaiheessa L&T:n siirtyessä Venäjälle heillä oli ongelmana saada paikallinen kirjanpito tarpeeksi ammattitaitoiselle tasolle. Kukkonen epäili, että tämä saattoi johtua siitä, että heillä oli silloin pelkästään paikallisia työntekijöitä. Heillä ei ollut yhtään suomalaista "valvomassa" taloushallinnon hoitamista. Ajan mukaan he ovat saaneet kirjanpitäjänsä vastaamaan konsernin vaatimustasoa ja nyt heillä on vain Moskovan toimipisteessä suomalainen pääjohtaja ja muut yksiköt toimivat venäläisten voimin. Sivuhuomautuksena Kukkonen mainitsi, että on tytäryhtiön toimialasta kiinni voiko suomalaisvetoisuus yrityksessä toimia. Lassila & Tikanojan Dubnan yhtiössä toimii ympäristöpalvelut ja sillä toimialalla ei Kukkonen mielestä suomalainen johtaja toimisi. Ympäristöpalvelut on niin sidottu paikalliseen hallintoon, että siinä toimii paremmin venäläisten välinen kanssakäynti. Konsernitasolla L&T on laatinut venäläisille IFRS-manuaalin, jota venäläiset talousjohtajat käyttävät "raamattunaan" muuntaessaan paikallisia tilinpäätöstietoja. Tässä manuaalissa on määritelty esimerkiksi poistajat, joita emoyhtiö toivoo tyttärien käyttävän. Tätä emoyhtiö ei voi vaatia, koska on mahdollista, että paikalliset lait/asetukset säännöstelevät erilaisia poistoajoja.

10.3 LASSILA & TIKANOJAN HAVAITSEMAT ONGELMAT TYTÄRYHTIÖRAPORTOINNISSA

Kuten Kukkonen haastattelusta on käynyt ilmi, on paikalliset kirjanpitäjät ammattitaitoisia ja heidän lukuihinsa on aina ollut luottaminen. Mutta L&T:ssä on huomattu ongelma, joka ei liity heidän ammattitaitoonsa, vaan asenteeseensa. Kukkonen kertoo, että paikalliset kirjanpitäjät eivät ole kovinkaan myönteisiä muuttamaan omia käytäntöjään. He ovat oppineet sen oman kirjanpito tapansa, eivätkä ole halukkaita ajattelemaan, että

on muitakin kirjanpito/raportointitapoja heidän käyttämiensä lisäksi. Tällaiseen ongelmaan on L&T:ssä pyritty keksimään ratkaisua ja parhaiten tähän tepsii kirjanpitäjien asenteisiin vaikuttaminen. Kukkonen kertoo, että on eriä joita täytyy laskea uudestaan kun ruvetaan yhdistämään venäläistä tilinpäätöstä konsernitilinpäätökseen. Palkat pitää tuossa vaiheessa laskea uudestaan. Kuten on aiemmin todettu, niin Venäjällä ei laske-ta ollenkaan lomapalkkavarauksia. Lassila & Tikanojassa palkoista kirjataan työajan palkat ja erikseen lasketaan lomapalkkavaraukset. Tämähän on normaali käytäntö tääl-lä meillä Suomessa. Aina, kun lomia pidetään, ne kirjataan pois taseesta. Venäjällä palkoissa on kirjattu sekä puhtaat palkat että maksetut loma-ajan palkat. Tämä johtaa siihen, että IFRS-raportoinnissa loma-ajan palkat tulee oikaista pois tuloslaskelmasta ja kirjata ne taseen kautta. Tämän oikaisun tekevät venäläiset käyttäen Excel-ohjelmaa. Varsinaista ongelmaa ei toimintolajikohtainen raportointi aiheuta, mutta lisätyötä se Kukkonen mukaan tuo. Venäläiset joutuvat muokkaamaan oman tuloslaskelmansa vastaamaan konsernin vaatimaa tuloslaskelmaa. Muuttuvat tuotannon kulut, kiinteät tuotannon kulut, myynnin ja markkinoinnin kulut sekä hallinnon kulut tulee eritellä. Usein huomataan, että tulee sellaisia kuluja, joita ei suoranaisesti pysty millekään toi-minnolle kohdistamaan. Tällöin kulu jaetaan puhtaasti laskennallisesti. Esimerkkinä Kukkonen kertoo toimitilavuokrista. Voi olla toimitiloja, joissa toimii esim. usean eri las-kentayksikön työntekijöitä. Nämä kulut allokoidaan palkkojen suhteessa eri toiminnoille. On myös sellaisia eriä IFRS:ssä, joita paikalliset eivät tunne ollenkaan, Kukkonen ker-too. Näistä hyvänä esimerkkinä on hankitut asiakassopimukset. Kun he aloittivat toi-mintansa venäjällä, niin ne kirjattiin suoraan kuluksi. Kun taas IFRS:ssä ne aktivoidaan taseeseen ja poistetaan tietyn poistosuunnitelman mukaan. Heillä on muodostunut vakiotoimenpiteeksi konserniraportoinnissa, että hankitut asiakassopimukset aktivoi-daan ja kuluksi kirjataan vain poiston verran.

Lassila & Tikanoja Oyj:llä on käytäntönä, että konsernin financial controller (haastateltu Ilona Kukkonen) tapaa säännöllisin väliajoin venäläisten tytäryritysten talouspäälliköitä. Nämä tapaamiset sijoittuvan vuoron perään, joko Suomeen tai Venäjälle. Kukkonen kertoo, että jos hän lähtee käymään Venäjällä, niin hän tapaa kaikkien tytäryritysten talouspäälliköt samalla Venäjän reissulla. Näin säästyy aikaa, rahaa ja vaivaa. Tapaa-misissa he käyvät läpi raportointia ja siinä mahdollisesti ilmeneviä ongelmia. Kukkonen talouspäälliköiden tapaaminen on suurinmaksi osaksi konsernin ”käden ojennus” tytär-yrityksiä kohtaa. Näillä tapaamisilla tietenkin kontrolloidaan tyttäriä, mutta myös an-ne-taan tukea sitä tarvitseville.

Haastattelua tehdessä Lassila & Tikanojalla on käynnissä projekti, jolla pyritään helpottamaan konsernin taloushenkilöiden ymmärrystä heidän analysoidessaan venäläisten tuottamia raportteja. Kukkonen kertoo, että vaikka venäläisten tuottamat luvut ovat luotettavia ja paikkansa pitäviä, niin emoyhtiö päässä on joskus vaikea ymmärtää sitä loogikkaa jolla muunto ifrs-muotoiseksi on tehty. Konsernissa ei tällä hetkellä nähdä aukottomasti mitkä raportin luvuista on venäläisiä ja mitkä on lisätty tai poistettu ifrs:n takia. Samassa projektissa pyritään uudistamaan venäläisten käyttämiä järjestelmiä, jotta niihin saataisiin samanlaiset kirjanpidon tilien ryhmittelyt kuin mitä emon kirjanpidossa on. Samaan hengenvetoon Kukkonen toteaa, että vaikka tämä projekti on käynnissä, niin he eivät ikinä tule pääsemään pois Excel-ohjelman käytöstä. ”Aina tulee olemaan sen verran käsityötä, että Excel on ja pysyy”, hän sanoo.

11 YHTEENVETO

Konsernitilinpäätöksen laadinta on yksi kirjanpidon haastavimmista osa-alueista, jossa tilinpäätöksen laatijan on hallittava asioita aina konsernin toiminnasta sen rakenteisiin. Tämän työn esimerkkiyrityksessä tulee tilinpäätöksen laatijan osata myös toisen valtion kirjanpitosäännökset. Ulkomaiset tytäryritykset tuovat aina lisä haastavuutta konsernitilinpäätöksen laadintaan. Tällaisessa tilanteessa kohdataan erilaisia kirjanpitolakeja, mutta myös erilaiset kulttuurit kohtaavat. Haastattelun yhteydessä pystyi ”rivien välistä” lukemaan, että konsernitasolla tulee emoyhtiön talouspäällikön olla myös hyvin erilaisen ihmisten kanssa toimeentuleva henkilö. Tämä tietenkin pätee kaikissa toimissa, mutta erityisesti tässä tilanteessa, koska emoyhtiön controllerin tulee pystyä toimimaan tytäryritysten talouspäälliköiden kanssa.

Konsernitilinpäätöksen laatijan ensimmäiset ratkaistavat ongelmat ovat tiedostaa, että onko kyseessä konserni, ja jos on, niin onko konserni velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen (Mäkelä 2005). Konserni voi muodostua monella eri tapaa, muuttuvia tekijöitä ovat määräysvalta suhteet, toimintamuodot sekä yritysryppään yritysten lukumäärä. Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on esittää konsernin taloudellisesta liiketoiminnasta oikea ja riittävä kuva kuin se olisi yksi yritys. Tähän päästäkseen on konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätökset yhdisteltävä yhdeksi kokonaisuudeksi. Yhdistelyssä eliminoidaan konsernin sisäinen omistus sekä sisäiset liiketoiminnat. Konsernitilinpäätöksessä siis esitetään vain konsernin ulospäin suuntautunut liiketoiminta.

Venäjällä eletään kirjanpidossa vielä vahvasti Neuvostoliiton aikaa. Venäläinen kirjanpito eroaa hyvin paljon länsimaalaisesta, eikä välittömiä muutoksia ole näkyvissä. Niin haastattelun, kuin teorian pohjalta voidaan todeta, että eroavaisuuksia venäläisen ja länsimaalaisen kirjanpidon välillä on Venäjällä käytettävä yhtenäistilikartta, sekä kirjanpidon kirjauskäytännöt. Suurena eroavaisuutena voidaan pitää myös sitä, että Venäjällä kirjanpito ei seuraa yrityksen liiketaloudellista kannattavuutta ja tulosta, pikemminkin se vain noudattaa vanhoja kirjanpitoperinteitä. Suomalainen hyvä kirjanpitotapa, joka tähtää siihen, että kirjanpito antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta toiminnasta on myös suuresti eroavainen venäläiseen kirjanpitotapaa, jossa muutoseikkojen tärkeys sivuuttaa todellisen asian. Kaikissa vanhan Neuvostoliiton maissa näin ei ole. Ilona Kukkonen totesi haastattelussa, että Latvian kirjanpitolait ja -asetukset ovat huomattavasti lähempänä länsimaalaista kuin Venäjällä. Venäjän valtiolla on yritystä saada heidän käytäntöjään lähentymään länsimaiden kanssa, mutta vain aika näyttää kuinka he siinä onnistuvat. Tutkimuksen alussa pyrin löytämään vastausta siihen, kuinka venäläinen tilinpäätös- ja kirjanpitokäytäntö eroaa länsimaalaisesta ja kuinka suomalainen yritys toimii venäläisten tytäryrityksien kanssa konsernitilinpäätöksen laadinnassa. Seuraavassa listassa on mielestäni tärkeimmät eroavaisuudet joihin törmäsin tehdessäni työtä:

- Venäläinen kirjanpito on erittäin vahvasti asiakirjakeskeistä, kun taas länsimaissa painotetaan, että kirjanpidolla annetaan riittävä ja oikea kuva yrityksen toiminnasta. Venäjällä kirjanpitoa tehdään ennen kaikkea verottajaa varten, joten heille verolainsäädäntöä kunnioitetaan enemmän kuin kirjanpitolainsäädäntöä.
- Vaihto-omaisuuden kirjaustapa poikkeaa näiden kahden välillä. Venäjällä menot kirjataan vaihto-omaisuuteen suoraan taseeseen, josta kuluksi kelpaavat menot kirjataan tuloslaskelmaan. Länsimaissahan menot kirjataan suoraan tuloslaskelmaan ja taseen vaihto-omaisuus täsmäytetään varaston muutos-kirjauksella.
- Venäjällä on käytössä kassaperusteinen kirjaustapa. Länsimaissa käytetään suoriteperusteista kirjaustapaa, jossa tuotto/kulu syntyy kun suorite luovutetaan.
- Venäjällä kirjanpidossa käytettävä tilikartta on huomattavasti suppeampi, kuin länsimaalainen vastaava.

Esimerkkiyrityksessä on saatu konserniraportointi sujumaan pienten alkuvaikeuksien jälkeen. Eroavaisuudet paikallisen ja länsimaalaisen kirjanpidon välillä joudutaan vieläkin tekemään käyttäen Excel-ohjelmaa. Sille ongelmia on tuottanut venäläisten kirjanpittäjien asenne uuden oppimista kohtaan. Tästä huolimatta yritys on ollut erittäin tyytyväisiä paikallisiin toimijoihin. Raportointi yrityksellä on kuukausittaista tyttärien ja emon

välillä, joten heillä talouslukujen yhdisteleminen on säännöllistä. Erät, joita se joutuu aina liittämään konserniraportointiin ovat, joita venäläinen kirjanpito ei tulle lainkaan. Näitä ovat jotkin poistotja varaukset. Konsernitilinpäätös on Lassila & Tikanoja Oyj:ssä tietotekniikan kehityksen ansiosta helppo laatia sen jälkeen, kun tytäryritysten tilinpäätökset on saatu saman muotoiseksi emon kanssa. Heillä on oma ohjelma, johon tytäryritykset voivat syöttää lukunsa ja ohjelma itse muodostaa konsernitilinpäätöksen.

12 POHDINTA

Tämä työ on mielestäni hyödyllinen kaikille, jotka ovat kiinnostuneita Venäjän kirjanpidosta suomalaisen konsernin näkökulmasta. Työstä voi olla apua niin opiskelijoille kuin yrityksillekin. Työssä ei ole käsitelty aihetta kovinkaan syvällisesti, vaan pikemminkin työssä on informaatiota pähkinän kuoressa.

Työni lähtökohtana oli selvittää, minkälaisia ongelmia konserni voi kohdata venäläisten tytäryritystensä kohdalla ja miten venäläinen kirjanpito eroaa länsimaalaisesta. Arvioidessani työtä olen tyytyväinen siihen miten olen tutkimuksessa onnistunut. Lähtiessäni tekemään tutkimusta minulla ei ollut harmaintakaan aavistusta siitä, miten kirjanpito venäjällä hoidetaan tai minkälaisia eroavaisuuksia siinä on verrattuna länsimaalaiseen vastaavaan. Mutta nyt tutkimuksen tehneenä voin rehellisesti sanoa tietäväni jonkin verran venäläisestä kirjanpidosta ja sen mutkikkoudesta. En tietenkään ole tämän alan asiantuntija, mutta tiedän asiasta sen verran, että kiinnostukseni kyseiseen aiheeseen on herännyt. Tämän asetinkin yhdeksi tavoitteekseni, kun lähdin tutkimusta tekemään.

LÄHDELUETTELO

Ahti, A. 2001. Konsernitilinpäätös. Helsinki: Tietosanoma.

Ahti, A., Koivikko, A., Tuominen, J., Vesanen, T., Ylipiha, R. & Kaukinen, E. 2000. Hyvä tilinpäätöskäytäntö: uusien säännösten mukaan. Helsinki: KHT-yhdistyksen palvelu.

Alhola, K. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Porvoo: WSOY.

Azeem, M. 2000. Venäjän kaupan opas. Helsinki: Suomalais-venäläinen kauppakamari.

Azeem, M. 2005. Venäjän liiketoiminnan perusopas. Helsinki: Suomalais-venäläinen kauppakamariyhdistys.

Englund, T. 2005. Konsernitilinpäätös kirjanpitolain mukaan. Helsinki: WSOY.

Järvenpää, M., Pellinen, J. & Virtanen, A. 2007. Kansainvälisen yrityksen talous. Juva: WSOY.

Karhu, P. 2000. Kirjanpito Venäjällä. Saarijärvi: Gummerus.

Kirjanpitolautakunta. 2006. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Lassila & Tikanoja Vuosikertomus 2008.

Lehto, J. 1995. Liiketoiminta ja kauppa Venäjällä. Jyväskylä: Gummerus.

Leppiniemi, J. 2003. IFRS: Johdon käsikirja. Helsinki: WSOY.

Matilainen, T. 2006. Venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen muuntamisen keskeisimmät ongelmat. Tilintarkastus- Revision 1/2006.

Mäkelä, L. 2005. Konsernitilinpäätöksen laadinta. Helsinki: WSOY.

Internetlähteet:

Finlex. 1997. Kirjanpitolaki 30.12.1997. Viitattu 30.3.2010
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Heino, E. Matilainen, T. Penttilä, S. & Suhonen, P. 2003. Yritysten verot ja veroluonteiset maksut Venäjällä. Tulostettu 25.3.2009.
[http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D78947AA04C2256DB30037CC39/\\$file/Yritysten verot ja veroluonteiset maksut Venäjällä 2003](http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D78947AA04C2256DB30037CC39/$file/Yritysten%20verot%20ja%20veroluonteiset%20maksut%20Venajalla%202003)

Kirjanpitolautakunta. 2006. Viitattu 11.2.2010.
<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/0D27378DAB8793F2C225725F00553BD2>

Lassila & Tikanoja Oyj. 2009. Viitattu 29.3.2009.
<http://www.lassila-tikanoja.fi/fi/lassilatikanoja/Sivut/Default.aspx>

Haastattelu:

Kukkonen Ilona, Lassila & Tikanojan Financial Controller 22.4.2009

KUVAT

Kuva 1. Konsernin muodostuminen.....	7
Kuva 2. Konsernin sisäiset liiketapahtumat.....	14
Kuva 3. Konsernin liiketapahtumat konsernitilinpäätöksessä.....	14

TAULUKOT

Taulukko 1. Esimerkki eliminoinnista ilman vähemmistöosuutta.....	10
Taulukko 2. Eliminointi vähemmistöosuudella.....	10
Taulukko 3. Sisäisen voitonjaon eliminointi.....	11

LIITTEET

Liite 1. Kansainvälinen tilinpäätös vs. Venäläinen vastaava (Karhu P, 2000).....	33
Liite 2. Suomalainen kirjanpito vs. Venäläinen kirjanpito (Karhu P, 2000).....	34
Liite 3. Venäläinen tasekaava.....	36
Liite 4. Venäjän vähennyskelpoiset ja –kelvottomat menot.....	39
Liite 5. Haastattelun kysymykset.....	41

Liite 1

Kansainvälinen tilinpäätös vs. Venäläinen vastaava (Karhu P, 2000)

Erot	Kansainvälinen	Venäläinen
<i>1. Tiedon käyttäjät</i>	Investoijat ja muut sidosryhmät	Viranomaiset
<i>2. Raportoinnin oikeellisuus</i>	Oikeat ja riittävät tiedot	Vastaavuus voimassa oleviin sääntöihin ja ohjeisiin
<i>3. Omaisuuserien käsittely</i>	Omaisuuseriä kontrolloidaan menneen tapahtuman seurauksena ja se tuottaa taloudellista hyötyä tulevaisuudessa. (Useamman kuin yhden tk:n tuloa tuottava investointi on aktivoitava)	Omaisuuserä kuuluu organisaatiolle omistus- tai esineoikeuden perusteella
<i>4. Arvostustavat</i>	Kaikkien tilikaudelle kuuluvien menojen ja tulojen kirjaaminen tilikaudelle kuuluviksi menoiksi ja tuloiksi	Kaikkien hyväksyttävien (= riittävät dokumentit ja todisteet) tilikaudelle kuuluvien menojen ja tulojen kirjaaminen tilikaudelle kuuluviksi
<i>5. Tulojen ja menojen kirjaamisperusteet</i>	Kaikki tiedossa olevat menot, menetykset ja velvoitteet otetaan huomioon. Tuloista huomioidaan vain realisoituneet tulot	Hyväksytty, mutta pääsääntöisesti tätä ei noudateta, koska todentamismekanismi puuttuu
<i>6. Asia ennen muotoa</i>	Julkistetun informaation on heijastettava tapahtumien todellista luontoa	Muotoseikat sisältää tärkeämmät
<i>7. Tietojen olennaisuus</i>	Tilinpäätöksen tulee sisältää kaikki tiedot, jotka ovat merkittäviä tietojen käyttäjien arvioita ja päätöksiä varten. Laatu ennen määrää	Tietojen olennaisuuden periaatetta ei yleisesti noudateta. Määrä ennen laatua
<i>8. Raportoinnin valmistelussa mahdollisuus ammattimaiseen arviointiin</i>	Asiakkeista ja dokumentaatiovaatimukset lievemmat	Asiakirjakeskeistä

Liite 2. Suomalainen kirjanpito vs. Venäläinen kirjanpito (Karhu P, 2000)

	<u>Suomi</u>	<u>Venäjä</u>
Vaihto-omaisuus		
Kirjauskäytäntö	Kirjataan suoraan kuluksi. Oikaistaan myyntiä vastaavaksi varastonmuutoskirjauksella	Ostot kirjataan taseeseen varas- totilille, josta siirto kulutilille myyntiä vastaavaksi
Tase-erittelyt	Jokaisesta tase-erästä tehdään luettelomainen erittely tilinpäätökseen	Tase-erittelyä vastaavat tiedot löytyvät päiväkirjoista ja journalaaleista
Tilikausi	6-18kk. Ei pakollista olla kalenterivuosi	Aina kalenterivuosi. Jakautuu 4 kvartaaliin, jolloin laaditaan tilinpäätös ja raportti verottajalle
Tilikartta	Voidaan räätälöidä yritykselle sopivaksi	Yhtenäistilikartta.
Käyttöomaisuuden poistot	Menojäännös poistot esim. koneet ja kalusto, rakennukset (EVL) Lyhytikäinen käyttöomaisuus voidaan poistaa jo hankintavuonna. Eli kirjata suoraan kuluksi. Tasapoistot: atk-ohjelmat, muut aineettomat oikeudet.	Suunnitelman mukaiset poistot. Poistoajat pitempiä kuin länsimaissa, eli poistoprosentit ovat pienemmät.
Varaukset	Suomessa suurempi määrä kuin Venäjällä Esim. Toimintavaraus, ns. pakollinen varaus	Luottotappiovaraus, lomapalkkavaraus
Rahastot	Sidotut: Vararahasto, ylikurssirahasto Vapaat: Oma osake, muut yhtiöjärjestyksen mukaiset	Vararahasto ei ole verovähennyskelpoinen rahastosiirto -investointirahasto - erityisrahastot - säästörahasto - sosiaalirahasto - OKA:aan kuulumattmien menojen kattaminen Rahastokirjaukset vaikeuttavat

		vertailukelpoisen tuloksen selvittämistä
Suoriteperuste	Kaikki menot ja tulot kirjataan suoriteperusteisesti	Venäjällä pyritään siirtymään suoriteperusteiseen kirjanpitoon. Pienet yritykset käyttävät maksuperustetta
Kulujen vähentäminen kirjanpidossa ja verotuksessa	Kaikki elinkeinotoiminnan kulut ovat vähennyskelpoisia (EVL), edustuskulut 50%	- Vain OKA-arvoon kuuluvat kulut ovat vähennyskelpoisia
Pääkirjanpitäjä	Voidaan valita	Pakko olla. Vastaa kirjanpitopoliitikasta, kirjanpidon hoidosta, tilinpäätöksiä laatimisesta.
Tilinpäätös	Vaaditaan laatimaan määrämuotoinen tasekirja liitteineen ja erittelyineen.	¼-tilinpäätös, vuositilinpäätös laaditaan finanssimarkkinoiden vahvistamalle verolomakkeelle.

Liite 3.

Venäläinen tasekaava

VASTAAVAA

I. *Käyttöomaisuus ja muut pitkävaikutteiset sijoitukset*

Aineettomat hyödykkeet

Patentit, lisenssit, tavaramerkit ja muut organisaatiokulut

Siirrettävät oikeudet ja omaisuuserät

Käyttöomaisuus

Maaomaisuus ja luonnonvarojen käyttökohteet

Rakennukset, koneet ja laitteet, muu käyttöomaisuus

Vielä valmistumattomat rakennukset

Pitkäaikaiset sijoitukset

omaisuuden leasing

omaisuuden vuokraus

Pitkäaikaiset rahalliset sijoitukset

Tytäryrityksiin

Osakkuusyrityksiin

Muihin organisaatioihin

Organisaation myöntämät yli 12 kuukauden ylittävät lainat

Muut pitkäaikaiset rahalliset sijoitukset

Muut pitkäaikaiset omaisuuserät

II. *Vaihto- ja rahoitusomaisuus*

Tuotannolliset varastot

Raaka-aineet, materiaalit ja muu vastaava omaisuus

Kasvatettavat teuraseläimet

Keskeneräinen tuotanto

Valmis tuotanto ja jälleenmyytävät tavarat

Lähetetyt tavarat

Tulevien kausien menot

Hankittujen omaisuuserien sisältämä arvonnisävero

Saatavat (maksut, jotka erääntyvät yli 12 kuukauden päästä tilinpäätöspäivästä)

Ostajilta ja tilaajilta

Vekselisaatavat

Saatavat tytär- ja osakkuusyrityksiltä

Osakeantisaamiset osakkailta
 Ennakkomaksut
 Muut saatavat
 Saatavat (maksut, jotka erääntyvät enintään 12 kuukauden päästä tilinpäätöspäivästä)
 Ostajilta ja tilaajilta
 Vekselisaatavat
 Saatavat tytär- ja osakkuusyrittäiltä
 Osakeantisaamiset osakkailta
 Maksetut ennakkomaksut
 Muut saatavat
 Lyhytaikaiset finanssisijoitukset
 Lyhytaikaiset lainat
 Osakkeenomistajilta ostetut omat osakkeet
 Muut lyhytaikaiset finanssisijoitukset
 Rahoitusomaisuus
 Kassa
 Ruplatili
 Valuuttatili
 Muu rahoitusomaisuus
 Muu vaihto- ja rahoitusomaisuus

VASTATTAVAA

III. Yrityksen oma pääoma ja varaukset

Peruspääoma
 Lisäpääoma
 Varapääoma
 Vararahastot
 Sosiaalirahasto/sosiaalisen kehityksen rahasto
 Rahoitus määrättyä tarkoitusta varten
 Aikaisempien vuosien jakamaton voitto
 Aikaisempien vuosien kattamaton tappio
 Tilivuoden jakamaton voitto
 Tilikauden tappio

IV. Pitkäaikainen vieraspääoma

Velkasummat
 Pankkilainat, jotka maksetaan yli 12 kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivämäärästä

Muut lainat, jotka maksetaan yli 12 kuukauden kuluessa
tilinpäätöspäivämäärästä

Muut pitkäaikaiset velat

V. Lyhytaikainen vieraspääoma

Velat

Pankkilainat, jotka maksetaan 12 kuukauden kuluessa
tilinpäätöspäivämäärästä

Muut lainat, jotka maksetaan 12 kuukauden kuluessa
tilinpäätöspäivämäärästä

Muut velkatilit

Toimittajien ja alihankkijoiden kanssa

Myönnettyt vekselit

Velat tytäryhtiöiden ja riippuvaisten yritysten kanssa

Palkkavelat

Velat valtion budjetin ulkopuolisiin rahastoihin

Verovelat

Saadut ennakkomaksut

Muut velkatilit

Osingonmaksuvelka

Tulevien kausien tulot

Varaukset odotettavissa oleviin menoihin

Muut lyhytaikaiset velat

Liite 4.

Vähennyskelpoiset menot (OKA-asetus 552 ja 661)

Omakustannusarvoon luettavat menot

- tuotannon valmistus- ja myyntikulut
- tuotannon valvonta-, kehitys- ja markkinointikulut
- itse tuotantoprosessin kulut
- työsuojelu- ja työturvallisuuskulut
- tuotannon johtamiskulut
- tavaroiden pakkaus-, varastointi- ja kuljetuskustannukset
- palkka- ja sosiaalikulut
- työterveyshuollon kulut
- vuokrat, puhelin etc. kulut
- käyttöomaisuuden poistot
- aineettomista eristä tehtävät poistot
- ulkopuolisten tuottamat työ- ja palvelusuoritukset
- konsultti-, tilintarkastus- ja muut palkkiot
- työntekijöiden koulutuskustannukset (max 2% / palkkakustannukset)
- leasing-vuokrat
- korkokulut
- vahinko- ja omaisuusvakuutukset
- työntekijöiden henkivakuutukset ja vapaaehtoiset sairausvakuutukset (max 1 % / liikevaihto)
- komennustyössä aiheutuvat kulut
- edustuskulut 0,5 % / liikevaihto -> 2 milj. rbl asti
 - o 0,1 % yli 2 milj. rbl + 10.000 rbl -> 2 – 50 milj. rbl
- mainoskulut 2 % / liikevaihto -> 2 milj. rbl / asti
 - o 1 % yli 2 milj. rbl 40.000 rbl -> 2 – 50 milj. rbl
- päivärahat ja matkakorvaukset
- paikallisverot ja tieverot
- sopimussakot, viivästyskorot, vahingonkorvaukset sopimuksen perusteella
- luottotappiot
- vahingot
- ulkomaisen emoyhtiön perimät palvelu- ja konsulttimaksut
- kurssitappiot

Esimerkkejä vähennyskelvottomista kuluista:

- yrityksen yhden osakkaan aloitteesta toteutuvat tilintarkastuskulut
- uuden tuotannon luomiseen tarkoitettut kustannukset
- emoyhtiön lainan korot
- koulutuskustannukset, jos koulutusorganisaatiolla ei ole lisenssiä
- myös muut kulut, jos toimittajalla ei ole tarvittavaa lisenssiä
- liiketoimintaan kuulumattomat kulut
- henkilökunnan ruokamenot, virkistyskulut
- henkilökunnan vapaaehtoiset sairaus- ym. vakuutukset ja maksut muihin kuin valtion eläkerahastoihin
- normin ylittävät päivärahat
- normin ylittävät korkokulut
- normin ylittävät autonkäyttökustannukset
- normin ylittävät mainoskulut / edustuskulut / koulutuskustannukset
- kulut joiden dokumentointi on riittämätön
- maksetut sakot ja rangaistutmaksut

Liite 5. Haastattelun kysymykset

- Yrityksen esittely, kuinka suuri yritys on? Missä muualla on toimintaa kuin Suomessa?
- Haastateltavan oma asema yrityksessä?
- Kuinka kirjanpito on järjestetty tytäryrityksissä? Henkilöstö tytäryrityksissä?
- Kuinka tytäryritykset raportoivat emoyhtiölle? Kuinka usein raportoidaan?
- Minkälaisia ongelmia on tullut esiin tytäryritysten kautta? Onko paikalliset kirjanpitäjät ammattitaitoisia ja voiko heidän tuottamiin lukuihin luottaa?
- Onko tytäryritysten välillä eroavaisuuksia Venäjä vs. Latvia?
- Millainen on konserniraportoinnin nykytila? Onko raportoinnissa vielä parantamisen varaa?