

# **Konserniyrityksen ulkomaalaisten ty- täryhtiöiden talousraportointi**

Noora Konki

Opinnäytetyö  
Toukokuu 2020  
Liiketalouden ala  
Tradenomi (AMK), liiketalous

Tekijä(t) Konki, Noora	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Toukokuu 2020
	Sivumäärä 44	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi <b>Konserniyrityksen ulkomaalaisten tytäryhtiöiden talousraportointi</b>		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma		
Työn ohjaaja(t) Marja-Liisa Kananen		
Toimeksiantaja(t) Yritys X		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, millaista konsernin ulkomaalaisten tytäryhtiöiden raportointia hyödynnetään ja miten raportointi vastaa ulkoisen ja sisäisen laskennan vaatimuksia. Opinnäytetyön toimeksiantaja on suomalainen, kansainvälisesti toimiva konsernin emoyritys, jolla on useita tytäryhtiöitä Suomessa, Euroopassa sekä Euroopan ulkopuolella. Konsernin yritysten kasvava määrä ja konsernin sisäisten liiketapahtumien kasvava määrä on lisännyt haasteita kuukausittaisen konsernikirjanpidon toteuttamiselle ja sisäiselle laskentatoimelle. Tavoitteena oli tulosten pohjalta löytää ulkomaalaisten tytäryhtiöiden konserniraportoinnista kehityskohtia kuukausittaisen konsernikirjanpidon ja sisäisen laskentatoimen tehostamiseksi.</p> <p>Tutkimuksen tietoperusta käsitteli konsernikirjanpitoa, konsernitilinpäätöstä ja ulkomaalaisten tytäryhtiöiden erityispiirteitä konsernikirjanpidon näkökulmasta. Sisäisen laskennan näkökulmasta käsiteltiin sisäisen laskentatoimen hyödyntämää talousinformaatiota, yrityksen kannattavuutta sekä talousraportointia.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä oli kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimuksen aineistokeruu toteutettiin puolistrukturoitujen haastatteluiden avulla, joiden lisäksi hyödynnettiin käytyjä keskusteluja haastateltavien kanssa. Haastatteluja tehtiin kaksi, ja tulokset analysoitiin ja teemoiteltiin.</p> <p>Tutkimuksessa löydettiin ja esitettiin kehittämissuhteita sekä raportointiin että saatujen tietojen hyödyntämiseen. Kehittämissuhteita toimeksiantaja voi hyödyntää kehittäessään yrityksen kuukausittaista konserniraportointia vastaamaan ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen vaatimuksia. Tuloksia toimeksiantaja voi hyödyntää myös tulevissa järjestelmäkehityksissä, jotta tuleva järjestelmä vastaisi ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen tarpeita.</p>		
<p>Avainsanat (<a href="#">asiasanat</a>) Ulkoisen laskentatoimi, sisäinen laskentatoimi, konserni, talousraportointi</p>		
<p>Muut tiedot (Salassa pidettävät liitteet) Liite 3 on salassa pidettävä, ja se on poistettu julkisesta työstä. Salassapidon peruste Julkisuuslain 621/1999 24§, kohta 17, yrityksen liike- tai ammattisalaisuus. Salassapitoaika viisi (5) vuotta, salassapito päättyy 12.4.2025.</p>		

Author(s) Konki, Noora	Type of publication Bachelor's thesis	Date May 2020
	Number of pages 44	Language of publication: Finnish
		Permission for web publication: X
Title of publication <b>The financial reporting of the foreign subsidiaries of a group company</b>		
Degree programme Business Administration		
Supervisor(s) Kananen, Marja-Liisa		
Assigned by Company x		
<p>Abstract</p> <p>The aim of the study was to find out how the financial information from a foreign subsidiary is utilized in a parent company and how this information meets the requirements of financial accounting and management accounting. This study was assigned by a Finnish group company. The group has subsidiaries in Finland, European countries and non-European countries. Due to the growing number of subsidiaries and intercompany transactions, the parent company has encountered challenges in the monthly closing process and in managerial accounting. The aim was to find ways to develop the financial reporting of the foreign subsidiaries to streamline the monthly closing and managerial accounting process.</p> <p>The theoretical framework included the principles of group accounting, consolidated financial statements and features of foreign subsidiaries in the group accounting. The theoretical framework of management accounting focused on the financial information, performance measurements and financial reporting.</p> <p>The research method for this study was qualitative. The data was collected using the semi-structured interview method. In addition, separate discussions with the interviewees were utilized in the study. Two interviews were conducted in total and the data was analyzed and thematized.</p> <p>As a result, development proposals were found and made regarding the reporting and utilizing of the financial data. The company can utilize the development proposals for development of financial reporting so that the financial reporting meets the requirements of financial accounting and management accounting. The company can also use the results in future financial system developments to make sure that the system meets the requirements of financial accounting and management accounting.</p>		
Keywords ( <a href="#">subjects</a> ) Financial accounting, management accounting, group company, financial reporting		
Miscellaneous Appendix 3 is confidential and has been removed from the public thesis. Grounds for secrecy: Act on the Openness of Government Activities 621/1999, Section 24, 17: business or professional secret. Period of secrecy is five years and it ends 12.4.2025.		

## Sisältö

<b>1</b>	<b>Johdanto</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Konserni</b> .....	<b>4</b>
2.1	Konsernin määritelmä .....	4
2.2	Konsernikirjanpito ja konsernitilinpäätös.....	8
2.3	Ulkomaalaisen tytäryhtiön tilinpäätöstietojen yhdistäminen.....	11
2.4	Konsernikirjanpidon toteuttaminen .....	12
<b>3</b>	<b>Yrityksen sisäinen laskentatoimi</b> .....	<b>14</b>
<b>4</b>	<b>Talousraportointi</b> .....	<b>19</b>
<b>5</b>	<b>Tutkimusasetelma</b> .....	<b>21</b>
5.1	Tutkimusongelma ja -kysymykset .....	21
5.2	Laadullinen tutkimus .....	24
5.3	Tutkimussuuntaus .....	25
5.4	Aineistonkeruu- ja analysointimenetelmä .....	26
5.5	Tutkimuksen luotettavuus .....	27
5.6	Tutkimuksen toteutus.....	28
<b>6</b>	<b>Tulokset</b> .....	<b>29</b>
<b>7</b>	<b>Pohdinta</b> .....	<b>29</b>
	<b>Lähteet</b> .....	<b>32</b>
	<b>Liitteet</b> .....	<b>34</b>
	Liite 1. Ulkoisen laskentatoimen haastattelu .....	34
	Liite 2. Sisäisen laskentatoimen haastattelu .....	35
	Liite 3. Tulokset (salassa pidettävä) .....	36

**Kuviot**

Kuvio 1. Alistuskonsernirakenne ja rinnakkaiskonsernirakenne.....	6
Kuvio 2. Konsernitilinpäätöksen sisäisten erien oikaisut .....	9
Kuvio 3. Tuloslaskelman perusmuoto.....	15
Kuvio 4. Taloudelliset toimintaedellytykset .... ..	18
Kuvio 5. Laadullisen tutkimuksen tutkimusprosessi .....	23

## 1 Johdanto

Yrityksen laskentatoimi jaetaan perinteisesti kahteen pääalueeseen: sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen, joiden tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintaa kuvaavia arvo- ja määrälukuja ja tuottaa lukuihin perustuvaa informaatiota yrityksen johdolle ja eri sidosryhmille päätöksenteon tueksi. Ulkoisen laskentatoimen päättarkoituksena on yrityksen liiketapahtumien rekisteröinti ja tämän liikekirjanpidon pohjalta laatia tilinpäätös tilikauden päätyttyä. Sisäisen laskentatoimen tehtävänä on tuottaa rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä raportteja yrityksen sisäisen tietotarpeen pohjalta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2017, 19—20.)

Liiketoiminnan maailmasta on tullut entistä kansainvälisempää, mikä on tuonut erilaisia haasteita yrityksen sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Yritykset harjoittavat liiketoimintaa kasvavassa määrin ulkomailla sijaitsevien yritysten kanssa, ja yritysten yhä monimuotoisemmat, kasvavat ja kansainväliset yritysrakenteet monimutkaistavat yrityksen kirjanpitoa. Tämä näkyy erityisesti ulkoisessa laskentatoimessa, kun erillisten yritysten tuottama kirjanpidollinen tieto tulee kerätä ja konsolidoida eli yhdistää kuukausittain emoyhtiön konsernikirjanpitoon. (Bragg 2012, 2—4.)

Tutkimuksen toimeksiantajana on Suomessa toimiva konsernin emoyritys, jolla on tytäryhtiöitä Suomessa, Euroopassa sekä Euroopan ulkopuolella. Konsernin ulkomaalaisten tytäryhtiöiden määrän kasvaessa ja konsernin sisäisten liiketapahtumien lisääntyessä kirjanpidon ja sisäisen laskentatoimen toteuttaminen on entistä monimutkaisempaa.

Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia, millaista talousraportointia suomalaisen konserniyhtiön ulkomaalaisilta tytäryhtiöiltä vaaditaan, jotta raportointi vastaisi konsernikirjanpidon vaatimuksia, ja miten raportointia voidaan kehittää niin, että kuukausittainen tilinpäätöstasoinen kirjanpito on mahdollista toteuttaa mahdollisimman sujuvasti kansainvälisessä konserniyrityksessä. Tutkimuksessa on myös tarkoituksena tutkia, millaista talousraportointia konsernin sisäinen laskenta hyödyntää etenkin operatiivisen johtamisen näkökulmasta ja tulosten perusteella löytää kehityskohteita,

jotta tytäryhtiöiden tuottamaa raportointia voidaan kehittää vastaamaan paremmin konsernin laskentatoimen tarpeita.

Tutkimuksessa keskitytään enemmän ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottamaan talousinformaatioon yrityksen ulkoisen laskennan näkökulmasta, ja sisäisen laskennan näkökulmassa käsitellään talousjohtamista ja yrityksen kannattavuutta sekä talousraportointia. Tutkimuksen tuloksia voidaan mahdollisesti hyödyntää myös Suomessa toimivien tytäryhtiöiden talousraportoinnin kehittämisessä ulkoisen ja sisäisen laskennan tarpeiden mukaisesti.

Tutkimuksen lopputuloksena saadaan raportointiin ja sen toteuttamiseen kehitysehdotuksia, jotka tähtäävät tehokkaaseen ja informatiiviseen talousraportointiin, jossa on huomioitu ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuomat erikoispiirteet konsernikirjanpidossa ja yrityksen sisäisessä laskentatoimessa. Tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Aineistonkeruumenetelmänä toimi puolistrukturoidut haastattelut molemmista näkökulmista sekä erilliset keskustelut.

## **2 Konserni**

### **2.1 Konsernin määritelmä**

Konserni koostuu kahden tai useamman yrityksen muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta. Konsernissa emoyhtiöllä on yksin tai muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa määräysvalta yhteen tai useampaan tytäryhtiöön. Liiketoiminnan keskittyessä tiettyihin tuotteisiin tai markkina-alueisiin usein liiketoiminnan harjoittamiseen riittää yksi yritys. Selkeä ja yksinkertainen yrityksen rakenne tuo säästöjä hallinnollisissa kustannuksissa sekä helpottaa yrityksen taloudellisen aseman hallintaa ja seurantaa. Liiketoiminnallisista tai verotuksellisista syistä voi taas olla perusteltua jakaa yrityksen liiketoiminta useampaan yritykseen. Yrityksen liiketoiminnan laajentuminen ulkomaille edellyttää usein uuden yrityksen hankkimista tai perustamista. Liiketoiminnan jakaminen useampaan yritykseen helpottaa myös johtamista ja

vastuunjakoa, kun erilaisia liiketoimintoja harjoitetaan omissa yrityksissään. Konsernirakenne hajauttaa myös yrityksen liiketoimintariskiä sekä mahdollistaa verotuksellista suunnittelua. (Honkamäki, Reponen, Mäkelä & Pohjonen 2016, 13–14.)

Kirjanpitolain (KPL 1336/1997 1, 5§) mukaan määräysvaltaa katsotaan olevan toiseen kirjanpitovelvolliseen tai siihen verrattavaan ulkomaalaiseen yritykseen omistusosuu- den lisäksi myös äänivallan perusteella. Määräysvaltaa katsotaan olevan, jos:

- yritys omistaa enemmän kuin 50 prosenttia kohdeyrityksen osakkeiden tai osuuksien myötä kohdeyrityksen äänimäärästä, ja enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai muihin niihin verrattaviin sääntöihin tai sopimuksiin
- yrityksellä on oikeus kohdeyrityksen hallituksen enemmistön nimitykseen tai erotukseen
- yritys muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

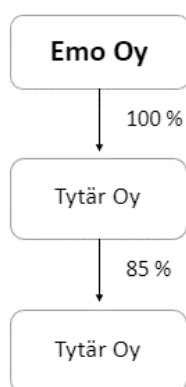
Honkamäen ja muiden (2015, 14) mukaan kirjanpitolain mukainen konserni syntyy ainoastaan siinä tapauksessa, että määräysvaltaa käyttää kirjanpitovelvollinen yritys. Tällöin esimerkiksi luonnollisen henkilön omistus useammassa yrityksessä tai omistus holding-yrityksen kautta ei synnytä lain mukaista konsernia. Tosiasiallinen määräysvalta voi puolestaan syntyä myös sellaisissa tilanteissa, joissa on perustettu rahoitus- ja vakuutusjärjestelyjä varten yhtiöt, joita ilman omistussuhdetta johdetaan tytäryhtiöiden tavoin.

Määräysvaltaa yrityksessä tulee arvioida säännönmukaisesti, koska määräysvallan olemassaolo ei ole staattinen tila varsinkaan sellaisissa tilanteissa, jossa määräysvalta perustuu aikaisemmin mainittuun tosiasialliseen määräysvaltaan. Tilinpäätöshetkellä konsernin tulee arvioida, tuleeko sen sisällyttää määräysvallan perusteella kohdeyri- tys konsernitilinpäätökseen. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2017, 6.)

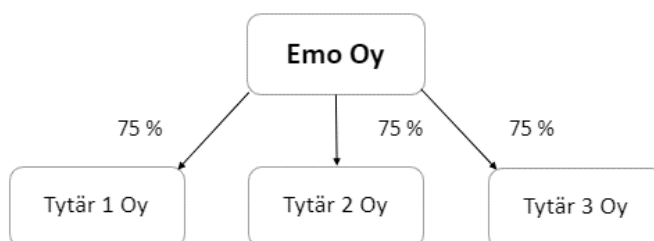
Erilaisia konsernirakenteita on kaksi, rinnakkaiskonserni ja alistuskonserni (ks. kuvio 1). Rinnakkaiskonsernissa emoyhtiö omistaa yhdestä tai useammasta tytäryhtiöstään

suoraan enemmistön, jolloin tytäryhtiöt nähdään toisiinsa nähden rinnakkaisina. Silloin kun emoyhtiön omistus on osittain välillistä ja emoyhtiön tytäryritykset omistavat tahollaan muita tytäryrityksiä, puhutaan alistuskonsernista. Useissa konserneissa molemmat konsernirakenteen muodot ovat yleisiä. (Blomqvist-Erhama, Eerola, Halonen, Hautala, Kaskimies, & Smedberg 2018, luku 1.)

## Alistuskonserni



## Rinnakkaiskonserni



Kuvio 1. Alistuskonsernirakenne ja rinnakkaiskonsernirakenne (Blomqvist-Erhama ym. 2018, luku 1, muokattu.)

Kirjanpitolaissa (KPL 1336/1997 1, 6§) konserni määritellään 4 momentissa säädettyjen raja-arvojen mukaan joko pien- tai suurkonserniksi. Näiden raja-arvojen ylittyminen määritellään emoyrityksen tilinpäätöspäivän konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella.

Konsernin koko määräytyy siis samoilla raja-arvoilla kuin yksittäisen kirjanpitovelvollisen. Pienyrityksiksi luetaan sellaiset kirjanpitovelvolliset, joiden tilinpäätöspäivänä ylittyy sekä päättyneellä tilikaudella että sitä edeltäneenä tilikautena enintään yksi alla olevista raja-arvoista:

- taseen loppusumma on 6 miljoonaa euroa

- liikevaihto 12 miljoonaa euroa
- tilikauden aikana yrityksen henkilöstön keskimääräinen lukumäärä 50 henkilöä. (KPL 1336/1997 1, 4a§.)

Konserni luokitellaan lain mukaan pienkonserniksi niin kauan, kunnes suuryrityksen raja-arvot ylittyvät. Suuryrityksiin luetaan sellaiset kirjanpitovelvolliset, joiden tilinpäätöspäivänä ylittyy sekä päättyneellä tilikaudella että sitä edeltäneenä tilikautena vähintään kaksi alla olevista raja-arvoista:

- taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa
- liikevaihto 40 miljoonaa euroa
- tilikauden aikana yrityksen henkilöstön keskimääräinen lukumäärä 250 henkilöä. (KPL 1336/1997 1, 4c§.)

Omistusyhteisyritys on konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa konsernin yrityksellä on vähintään 20 prosentin ja enintään 50 prosentin omistus yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta. Omistusyhteisyritys edistää konsernin emoyhtiön tai jonkun muun konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa ja yritysten välille muodostuu omistusosuuden myötä pysyvä yhteys. Osakkuusyritys taas on omistusyhteisyritys, jossa konsernin emoyhtiöllä tai konserniin kuuluvalla yrityksellä on yhteensä vähintään 20 prosentin osuus yrityksen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Mikäli yrityksellä on kuitenkin huomattava vaikutusvalta esimerkiksi yrityksen liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, voidaan omistusyhteisyritys nähdä osakkuusyrityksenä myös niissä tilanteissa, joissa yrityksellä on alle 20 prosentin osuus osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Tällöin yritykselle muodostuu velvollisuus yhdistellä yritys osakkuusyrityksenä konsernin tilinpäätökseen. (KPL 1336/1997 1, 7—8§.)

## 2.2 Konsernikirjanpito ja konsernitilinpäätös

Ulkoisessa laskentatoimessa eli kirjanpidossa yrityksen liiketapahtumat kirjataan muistiin kirjanpidon järjestelmään säännösten ja lakien mukaisesti. Lainsäädännössä on määrätty, mitä tarkoitetaan liiketapahtumilla, jotka kirjataan yrityksen kirjanpitoon, miten nämä kirjaukset tehdään ja millaisia raportteja ja selvityksiä näiden kirjausten perusteella kirjanpidosta laaditaan. Kirjanpidon pohjalta laaditaan tilikauden päätyttyä yhteenveto kirjanpitoon merkityistä tapahtumista eli tilinpäätös. Tilinpäätös sisältää yrityksen tuloslaskelman ja taseen sekä toimintakertomuksen. (Leppiniemi & Kykkänen 2019, 18.)

Kirjanpidon päätarkoituksena on selvittää yrityksen tulos. Yrityksen tuottama voitto kiinnostaa sen omistajia, jotka ovat sijoittaneet yritykseen ja odottavat tälle sijoitukselleen vastaavasti tuottoa. Kirjanpidon perusteella annetaan myös viranomaisille tarvittavaa informaatiota. Esimerkiksi yrityksen tuloksen perusteella Verohallinto määrää yrityksen tuloksestaan maksettavan tuloveron määrän. (Tomperi 2019, 11.)

Konsernin emoyritys on velvollinen laatimaan tilinpäätöksen lisäksi konsernitilinpäätöksen, mikäli emoyhtiön kohdalla jokin näistä ehdoista täyttyy:

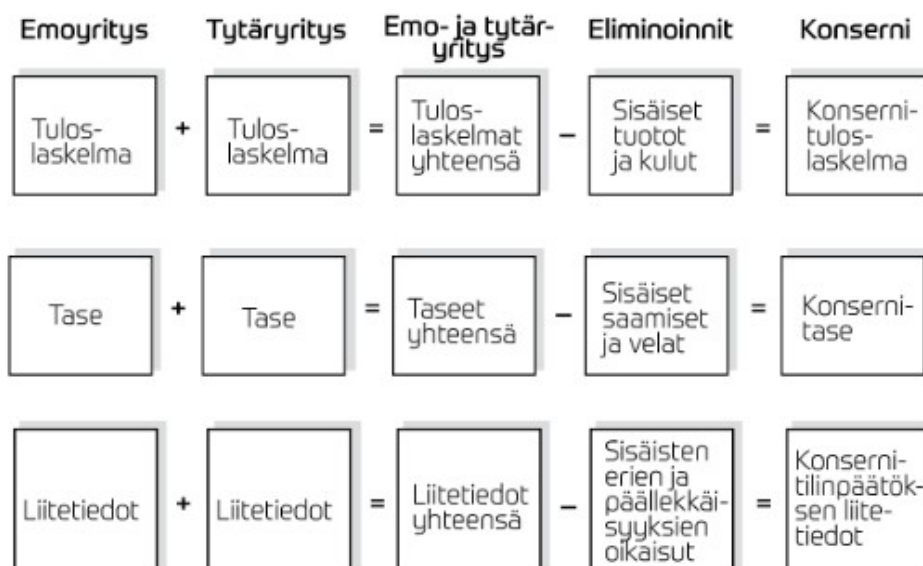
- emoyhtiö on joko osakeyhtiö
- avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on joko osakeyhtiö tai toinen avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö
- osuuskunta. (KPL 1336/1997 6, 1§.)

Nämä listauksessa mainitut emoyritykset ovat velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöksen riippumatta siitä, harjoittaako yritys itse liiketoimintaa vai ei. Muut kirjanpito-velvolliset, ammatinharjoittajat tai liikkeenharjoittajat ovat velvollisia konsernitilinpäätöksen laadintaa vain, jos ne harjoittavat liiketoimintaa. (KPL 1336/1997 6, 1§.)

Konsernitilinpäätöksen laatimisen lisäksi sellaiset konserniyritykset, joiden liikkeelle lasketut arvopaperit eli osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena Euroopan ta-

lousalueeseen kuuluvan valtion markkinoilla, joutuvat laatimaan konsernitilinpäätöksensä noudattaen kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja eli IFRS-standardeja. Muille kirjanpitovelvollisille tämä IFRS-standardin mukainen tilinpäätöksen laatiminen on täysin vapaaehtoista. (KPL 1336/1997 7, 1—3§.)

Samaan konserniin kuuluvien yritysten välinen kaupankäynti katsotaan kirjanpidollisesti merkittäväksi liiketapahtumaksi, joka tulee kirjata toiselle yritykselle myyntitulona ja toiselle yritykselle vastaavasti ostomenona. Konsernitilinpäätöksessä (ks. kuvio 2) tällaiset konsernin yritysten väliset liiketapahtumat eliminoidaan, koska konsernin yrityksiä tarkastellaan kuin ne muodostaisivat yhden yrityksen. Konsernin sisäinen kaupankäynti konsernitilinpäätöksessä nähdään siis samanlaisena, kuin yksittäisen yrityksen eri osastojen tai toimipaikkojen välinen myynti ja osto nähdään. Konsernin sisäisten myyntien ja ostojen liiketapahtumia tulisi seurata erikseen jokaisen konsernin yritysten tuloksessa ja taseessa, jotta eliminoinnit voidaan suorittaa konsernitilinpäätöstä laatiessa. Konsernin yritysten välinen myynti tulee sisällyttää tuloslaskelmassa yrityksen liikevaihtoon. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 62.)



Kuvio 2. Konsernitilinpäätöksen sisäisten erien oikaisut (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 93)

Konsernitilinpäätös on konserniin kuuluvien yritysten taseiden, tuloslaskelmien ja liitetietojen sekä mahdollisten rahoituslaskelmien yhdistelmä. Konsernin rahoituslaskelma laaditaan yleisesti konsernin taseen, tuloslaskelman ja liitetietojen perusteella. Kuitenkin rahoituslaskelma on mahdollista laatia myös konserniin kuuluvien yritysten laatimien rahoituslaskelmien yhdistelmänä. Tällöin rahoituslaskemassa tehdään tarvittavat eliminoinnit konsernin sisäisten rahavarojen vähentämiseksi. (Kaisanlahti & Leppiniemi 2018, 277.)

Rahoituslaskelma eli kassavirtalaskelma kuvaa sitä, kuinka paljon yritys on tuottanut kassavirtaa tietyn ajanjakson aikana. Laskelmasta nähdään, miten paljon yrityksellä on ollut rahavaroja kauden alussa, kuinka rahaa on käytetty ja mistä rahaa on tullut kauden aikana ja miten paljon kassassa on ollut rahavaroja kauden päättyessä. (Niskaara 2017, 61.)

Yritysmuodoista osakeyhtiön ja osuuskunnan on konsernitilinpäätöksessään esitettävä konsernin rahoituslaskelma vain siinä tapauksessa, mikäli emoyritys tai muu konserniin kuuluva yritys on yleisen edun kannalta merkittävä yritys, tai konserni on kirjanpitolain mukainen suurkonserni. Muilla konserniyrityksillä ei ole velvollisuutta rahoituslaskelman laatimiseen. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2015, 7.)

Konsernitilinpäätöksessä konserniin kuuluvien osakkuusyritysten voitoista tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta esitetään konsernin omistusosuutta vastaava määrä. Tilinpäätöksessä laaditaan tase-erittelyn tapaan yhdistelylaskelma siitä, miten konsernitilinpäätös on konserniyritysten yhdistelmänä laadittu. Konsernin emoyrityksen tilinpäätöksen toimintakertomuksessa tulee esittää vastaavat tiedot kuin yksittäisestä yrityksestä. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, luku 2.)

## 2.3 Ulkomaalaisen tytäryhtiön tilinpäätöstietojen yhdistäminen

Jokainen ulkomainen tytäryhtiö laatii virallisen tilinpäätöksensä oman maansa lainsäädännön mukaisesti, joka useimmiten poikkeaa huomattavasti emoyhtiön noudattamasta lainsäädännöstä. Tytäryhtiön tuloksen ja taseen nimikkeet ja esittämisjärjestys ja tapa saattaa erota suomalaisen yrityksen tavasta, sekä erityisesti useassa maassa oman pääoman esittäminen poikkeaa Suomen kirjanpitolain mukaisesta tavasta. Eroavaisuuksia saattaa löytyä myös tilinpäätökseen tehtyjen menojen ja tulojen jaksotuksissa. Tällaiset eroavaisuudet on otettava huomioon ennen tilinpäätöstietojen yhdistelyä konsernitilinpäätökseen, eli ulkomaisen tytäryhtiön tuloslaskelma ja tase on yhdenmukaistettava vastaamaan suomalaista tuloslaskelma- ja tasekaavaa. (Tomperi 2015, 198.)

Konsernin tytäryhtiöt raportoivat usein konsernitilinpäätöstä varten tarvittavan talousinformaationsa erityisellä raportointilomakkeella eli konsolidointilomakkeella. Emoyhtiö ohjeistaa tytäryhtiöitä talousinformaation esittämisessä, jota se tarvitsee konsernin johtamisessa ja raportoinnissa. Konsernissa tiedon esittämistä varten laaditut raportointiohjeet ovat usein räätälöityjä yrityksen tarpeiden mukaan. Raportointiohjeet sisältävät raportoinnin täyttämisohteet, sovellettavat laskentaperiaatteet sekä esitettävän raportointitiedon esittämismuodon ja raportointiaikataulun. (Ahti, Tikkanen, Vierros & Viljanen 2008, 178.)

Konsernitilinpäätöksessä ulkomaan rahamääräisen tytäryhtiön tulos- ja tase-erät muunnetaan Suomen valuutan määräisiksi konsernin yritysten tilinpäätösten yhdistelyä varten. Tase-erissä valuuttamuunnoksessa käytetään tilinpäätöspäivän kurssia ja tuloslaskelman erissä taas käytetään tilikauden keskipurssia. Liitetiedoissa esitettävät tiedot muunnetaan samaa periaatetta noudattaen, eli rahamäärät muunnetaan sen mukaan, kumpaan erään ne luonteensa mukaan kuuluisivat. Tilikauden keskipurssi voidaan laskea esimerkiksi edellisen tilikauden tilinpäätöspäivän ja tilikauden kunkin kuukauden viimeisen päivän kurssien keskiarvona. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2015, 34.)

Koska ulkomaisen tytäryhtiöiden tuloslaskelmat muunnetaan euromääräiseksi tilikauden keskikurssiin ja taseen erät taas tilinpäätöspäivän kurssiin, tuloslaskelman ja taseen mukaiset tilikauden tulokset eroavat toisistaan näiden kurssien eron vuoksi. Tällaista kurssieroja nimitetään keskikurssieroksi, ja konsernikirjanpidossa tämä keskikurssiero merkitään emoyhtiön taseessa vapaaseen omaan pääomaan. (Tomperi 2015, 199.)

Kurssieroja konsernikirjanpidossa syntyy myös sisäisissä liiketapahtumissa. Konsernin sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnissa syntyy kurssieroja, koska ulkomainen tytäryhtiö on kirjannut liiketapahtumat tapahtuma-ajan kurssiin, kun taas sama tapahtuma muunnetaan euromääräiseksi tilikauden keskikurssilla ennen eliminointia konsernikirjanpidossa. Liiketapahtumien lisäksi sisäinen osingonjako aiheuttaa kurssieroja, kun valuuttakurssin muutoksen vuoksi osingonjakajan oman pääoman vähenys on erisuuruinen kuin osingonsaajan oman pääoman lisäys. (Tomperi 2015, 199.)

Yrityksen tytäryhtiöiden oman pääoman valuuttamuunnoksessa syntyvää kurssieroja kutsutaan muuntoeroksi. Hankinta-ajankohdan mukaisen oman pääoman osalta syntyy valuuttakurssin muuttuessa tätä muuntoeroa hankinta-ajankohdasta lähtien. Hankinnan jälkeen kertyneelle omalle pääomalle kertyy muuntoeroa siitä tilikaudesta lähtien, jolloin se ensimmäisen kerran sisältyy konsernitilinpäätökseen. Muuntoerot merkitään konsernissa omaan pääomaan omana eränä jaettuna sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan, tai vaihtoehtoisesti vain toiseen näistä. Muuntoero realisoituu, eli kirjataan tuloslaskelmassa tuloksi tai kuluksi silloin, kun tytäryhtiö myydään kokonaan tai osittain, tai tytäryhtiö palauttaa oman pääomansa tai maksaa pois oman pääoman ehtoista velkaansa. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2015, 34.)

## 2.4 Konsernikirjanpidon toteuttaminen

Jokaisella konserniyrityksellä tulisi mahdollisuuden mukaan olla käytössä samanlainen tilikartta juoksevan kirjanpidon toteuttamiseksi. Yhteisen tilikartan lisäksi tulisi kaikilla konsernin yrityksillä olla tiliöinnin tueksi selkeä tiliöintiohje, jota tulisi päivit-

tää säännöllisesti. Mikäli yhteistä tilikarttaa ei ole mahdollista käyttää kaikissa konsernin yrityksissä, tulee konsernin konsolidointivaiheessa luvut muuttaa konsernin tilikartan mukaisille tileille tai tiliryhmille. Tämä toimintatapa lisää kuitenkin virheluokitteluiden riskiä sekä sitä, että konserniin kuuluvat yritykset luokittelevat lukujaan eri kerroilla eri tavoin, mikä heikentää konserniraportoinnin laatua ja jatkuvuutta. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 157–158.)

Konsernin sisäisten liiketapahtumien seuranta ja raportointia varten voidaan konsernissa ottaa käyttöön konsernikoodi-seurantakohteet, jossa jokaisella konsernin yrityksellä on käytössään oma konsernikoodinsa. Kirjanpidossa jokainen yritys kirjaa konsernin sisäiset osto- ja myyntitapahtumat ja muut kirjanpidon tapahtumat vastakumppanin konsernikoodilla. Konsernissa tilitapahtumien täsmäytys voidaan sen jälkeen toteuttaa ja automatisoida näihin koodien saldoihin perustuen. Konsernikoodien käytön myötä tuloslaskelmassa voidaan halutessa luopua konsernin sisäisten tapahtumien kirjaamisesta erillisille tileille ulkoisista tapahtumista, mikä selkeyttää ja lyhentää konsernin tilikarttaa. Konsernilta vaadittavan virallisen taseraportoinnin vuoksi konsernissa tulisi kuitenkin säilyttää omat tilit ja tiliryhmät konsernin sisäisille veloille ja saamisille. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 158.)

Pienenkin konsernin kannattaa ottaa käyttöönsä erityisesti konserniyhdistelyyn ja konserniraportointiin räätälöity konsolidointiohjelma. Tehokkainta konsernikonsolidointi on toteuttaa kirjanpidon ohjelmistossa, jota kaikki konsernin yritykset käyttävät. Mikäli tämä ei ole mahdollista voidaan konsolidointiohjelma myös linkittää liittymien avulla erillisiin kirjanpito-ohjelmiin, jolloin tiedonsiirto on automaattista. Ohjelmiston avulla voidaan myös automatisoida konsernin eliminointikirjaukset, kuten konsernikoodein merkityt sisäiset tapahtumat ja hankintamenot. Konsernin ulkomaalaisten tytäryhtiöiden ulkomaanvaluutassa olevat luvut voidaan muuttaa automaattisesti järjestelmän avulla Suomen valuuttamääräisiksi sekä kirjata keskikurssi- ja muuntoerot. Ohjelmistosta voidaan tämän jälkeen viedä konsernin konsolidoidut luvut eteenpäin sisäiseen raportointiin. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 159.)

### 3 Yrityksen sisäinen laskentatoimi

Sisäisen laskentatoimen tarkoituksena on tuottaa erilaisia laskelmia yrityksen johtamisen ja ohjaamisen tukemiseksi. Ominaista on, että sisäinen laskentatoimi laatii laskelmia tasaisin väliajoin. Laskelmia laaditaan myös aina tarpeen mukaan tukemaan päätöksentekoa esimerkiksi investoinneissa tai jonkinlaisen muun yrityksen sisäisen tarpeen mukaan. Laskelmissa käytetty tietolähde saadaan kirjanpidosta, palkanlaskennasta, varastokirjanpidosta ja käyttöomaisuuskirjanpidosta. Operatiivisessa laskentatoimessa tätä saatua informaatiota voidaan jalostaa ja muokata yritysten tarpeiden mukaisesti. Tällöin esimerkiksi sisäisen laskennan tuottamat tuloslaskelmat eivät välttämättä osoita samaa tulosta kuin virallinen kirjanpidon tuloslaskelma. (Alhola & Lauslahti 2002, 30—31.)

Sanotaan, että yritystä ei voida johtaa mittaamatta sen toimintaa. Vaikka yritys olisi itseohjautuva, tulisi toiminnan tehokkuuden ja kannattavuuden arvioinnin ja valvonnan perustua standardeihin. Laskentatoimen yhtenä tehtävänä on mitata yrityksen tehokkuutta ja kannattavuutta erilaisten numeraalisten ja ei-numeraalisten mittareiden avulla. Usein tällaisia yrityksessä mitattavia asioita ovat myynti, tuotot ja kulut, laatu ja asiakaspalvelu. Tehokkuuden mittaaminen on tärkeää, koska sen avulla yritys voi tarkkailla, ollaanko menossa oikeaan suuntaan asetettuihin tavoitteisiin nähden. Mittarit ja kertyneet vertailutiedot antavat myös yritykselle mahdollisuuden seurata tavoitteiden kehittymistä sekä tarvittaessa tämän informaation perusteella muuttaa toimintaansa tai strategiaansa nopeasti, mikäli mittarit kertovat päinvastaisesta suunnasta tavoitteisiin nähden. (Caldwell 2002, 46—48.)

Laskentatoimen avulla voidaan tuottaa neljää erilaista laskentatyyppiä, joiden aikaperspektiivit eroavat toisistaan. Fokus raportoinnissa laskentatyyppin mukaan voi olla menneisyudessa, nykyisyydessä tai tulevaisuudessa. Tulevaisuuteen keskittyviä laskelmia ovat vaihtoehto- ja tavoitelaskelmat, ja menneisyyttä sekä nykyisyyttä tuodaan näkyväksi hyödyntäen tarkkailu- ja informaatiolaskelmia, joissa ote on analyttinen. (Alhola & Lauslahti 2002, 31.)

Yrityksen ulkoisen laskentatoimen tuottamaa informaatiota laaditaan yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille, jotka ovat kiinnostuneita yrityksen taloudellisesta tilasta. Tällaisia sidosryhmiä ovat muun muassa luotonantajat, yrityksen osakkaat, asiakkaat ja yhteistyökumppanit. Ulkoisen laskentatoimen tuottamaa tietoa hyödynnetään myös yrityksen sisäisessä eli operatiivisessa tai johdon laskentatoimessa. Tästä hyvänä esimerkkinä toimii yrityksen tuloksen muodostumisesta kertova tuloslaskelma (ks. kuvio 3), jota hyödynnetään sisäisessä laskelmassa informaatiolaskemana. (Alhola & Lauslahti 2002, 30.)

**Liikevaihto**

- Valmisteveraston muutos
+ Liiketoiminnan muut tulot
- Materiaalit ja palvelut
- Tavaraostot tilikauden aikana
- Varaston muutos
- Ulkopuoliset palvelut
- Henkilöstökulut
- Poistot ja arvonalentumiset
- Liiketoiminnan muut kulut
<b>Liikevoitto (- tappio)</b>
<hr/>
+/- Rahoitustuotot ja kulut
- Tuloverot
<hr/>
<b>Tilikauden voitto (tappio)</b>

Kuvio 3. Tuloslaskelman perusmuoto (Alhola & Lauslahti 2005, 134)

Yrityksen tuloslaskelman ja taseen perusteella voidaan laskea erilaisia tunnuslukuja, jotka kuvaavat yrityksen taloutta eri näkökulmista. Näiden tunnuslukujen avulla voidaan tarkastella ja kuvata yrityksen talouden kehittymistä, tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta, kannattavuutta sekä taloudellisia toimintaedellytyksiä eli vakavaraisuutta ja maksukykyä. (Leppiniemi & Kykkänen 2019, 159.)

Yrityksen tuloslaskelman ja taseen avulla laskettujen tunnuslukujen arvioinnissa ja tulkinnessa keskeistä on, että tunnuslukuja kerätään jatkuvasti samoilla laskentatavoilla ja lukuja verrataan vastaaviin tunnuslukuihin aikaisemmilta tilikausilta sekä muihin samalla toimialalla oleviin yrityksiin (Smith 2010, 132).

Tuloslaskema lukeutuu yrityksen tärkeimpiin raportteihin, jotka kertovat yrityksen tuloksellisuudesta. Yrityksen omistajan näkökulmasta katseltuna tuloslaskelma kertoo, kuinka hyvä yritys on sijoituskohteena. Sisäisessä laskentatoimessa tuloslaskelman avulla voidaan laskea erilaisia tuloksesta ja kannattavuudesta kertovia lukuja, jotka lasketaan vähentämällä yrityksen bruttomääräisestä myynnistä kuluja tietyssä järjestyksessä. Näkökulma tässä tulosseurannassa ja sen mukaisesti laaditussa tuloslaskennassa voi olla esimerkiksi yrityskohtainen, konsernikohtainen tai vastuualuekohtainen. (Pellinen 2019, 21–22.) Seuraavassa kuviossa (ks. kuvio 4) on kuvattu yrityksen sisäisen ja ulkoisen laskennan tuottamat tuloslaskelmat ja miten ne eroavat toisistaan.

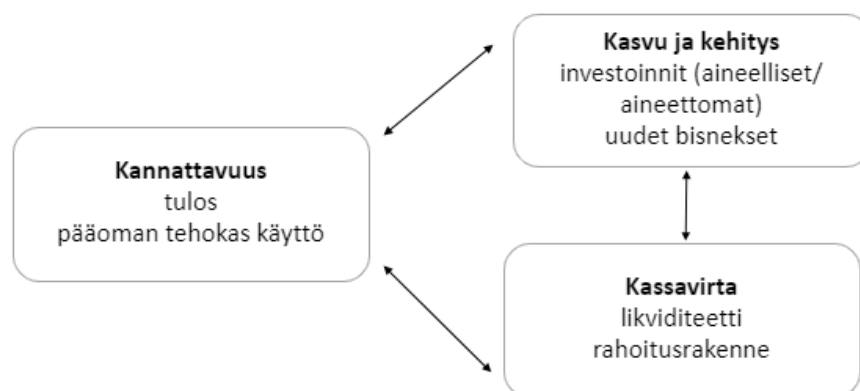
<b>Sisäinen tulosraportointi</b>	<b>Ulkoinen tulosraportointi</b>
Liikevaihto	Liikevaihto
– Muuttuvat kustannukset	– Hankinnan ja valmistuksen kustannukset
Myyntikate	– Poistot ja arvonalentumiset
– Kiinteät kustannukset	– Tuotekehitys-, myynti- ja hallintokustannukset
Käyttökate (ebitda)	
– Poistot ja arvonalentumiset	
Liiketulos (ebit)	Liiketulos (ebit)
+ Rahoitustuotot	+ Rahoitustuotot
– Rahoituskulut	– Rahoituskulut
Tulos ennen veroja	Tulos ennen veroja
– Tuloverot	– Tuloverot
Voitto (tappio)	Voitto (tappio)

Kuvio 4. Kustannukset ja kannattavuus tuloslaskelmassa (Pellinen 2019, 22)

Yrityksen kirjanpidon tuottamassa tulosraportoinnissa ei tarkastella sisäisen laskennan kannalta tärkeitä ja usein käytettyjä tunnuslukuja, kuten myynti- ja käyttökatetta. Sisäisessä tulosraportoinnissa yrityksen kulurakenne jaetaan yrityksen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, mutta ulkoisessa raportoinnissa näin ei tehdä. (Pellinen, 2019. 22.)

Tuloslaskelman lisäksi sisäisessä laskennassa hyödynnetään myös taseen informaatiota, joka kuvaa yrityksen taloudellista asemaa. Taseen vastaavaa puolella esitetään yrityksen varat eli omaisuus, kun taas vastattavaa puoli kuvaa yrityksen pääomaa eli omaa pääomaa ja vierasta pääomaa. Taseen loppusumma kuvaa usein yrityksen kokoa, mutta siihen vaikuttavat myös yrityksen toimiala sekä tuotantotapavalinnat. Tästä syystä teollista toimintaa harjoittavan yrityksen tase on suurempi verrattuna konsultti- tai koulutustoimintaa harjoittavan yrityksen taseeseen. (Alhola & Lauslahti 2005, 144.)

Sisäisen laskentatoimen yhtenä keskeisenä tehtävänä on mitata ja tarkkailla yrityksen taloutta. Niskavaara (2017, 15) määrittelee yrityksen terveen talouden toimintaedellytyksen sisältävän ”kolme kovaa K:ta”, eli kannattavuus, kasvu ja kassavirta (ks. kuvio 5). Näistä toimintaedellytyksistä huolehtiminen varmistaa yrityksen hyvinvoinnin ja jatkuvuuden niin lyhyellä kuin pitkälläkin tähtäimellä. Ainoastaan kannattavalla yrityksellä on edellytykset toimintansa jatkuvuuteen sekä kasvuun ja kehitykseen. Yrityksen liiketoiminnan tulee kasvaa, jotta yritys pystyy kattamaan kasvavat kustannukset ja pysymään kilpailijoidensa vauhdissa. Kannattavuus on myös edellytyksenä yrityksen positiiviselle kassavirralla. Kannattavuus koostuu kolmesta peruselementistä: tuotoista, kustannuksista ja pääomasta. Kassavirta varmistaa yrityksen maksuvalmiuden eli likviditeetin sekä pidemmällä tähtäimellä yrityksen rahoitusrakenteen eli vakavaraisuuden varmistamisen.



Kuvio 5. Taloudelliset toimintaedellytykset (Niskavaara 2017,15)

Yrityksen kannattavuuden arviointiin on kehitetty suuri määrä erilaisia tunnuslukuja, joista jokainen kuvaa yrityksen kannattavuutta erilaisista näkökulmista. Tyypillisempiä tilinpäätöksen tuottamasta tiedosta saatuja tunnuslukuja ovat liikevoittoprosentti, pääoman sekä oman pääoman tuotto prosentti ja sijoitetun pääoman tuotto prosentti. Liikevoittoprosentin avulla kannattavuutta mitataan tuloslaskelman pohjalta. Muut tunnusluvut taas suhteuttavat taseen pääoman lähteisiin jonkin absoluuttisen kannattavuuden erän. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 129.)

Yrityksen kannattavuuden mittaamisessa käytetään usein liikevoittoprosenttia. Liikevoittoprosentin avulla voidaan arvioida sitä, miten tuottoisaa yrityksen varsinainen liiketoiminta on ollut. Liikevoittoprosentti lasketaan suhteuttamalla yrityksen liiketulos, eli ebit (liiketoiminnan tulos ennen rahoituskuluja ja veroja) liikevaihtoon. Liikevoittoprosentin avulla voidaan arvioida sitä, miten yritys on onnistunut hinnoittelussa ja kuinka kustannustehokasta toiminta on ollut. Eri aloilla toimivien yritysten liikevoittoprosenttia on hankala verrata toisiinsa, koska tunnusluku on toimialasidonnainen tuotteiden erilaisuuden ja erilaisen hinnoittelun vuoksi. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 109.)

## 4 Talousraportointi

Taloushallinnon raporteilla on monta eri käyttäjää ja käyttötarkoitusta etenkin yrityksen sisäisessä raportoinnissa. Lakisääteisiä raportteja käyttävät yrityksen omistajat, rahoittajat, tilintarkastajat, verottaja ja muut viranomaiset. Näissä ulkoisen raportoinnissa tietolähteenä toimivat vain kirjanpidossa olevat tiedot, kun taas sisäisen raportoinnin tiedot tulevat myös yrityksen sisäisestä tiedosta. Sisäisen laskennan raportteja käyttävät yrityksen johto, hallitus ja muut vastuuhenkilöt päätöksenteon tukena. Kirjanpidon raportteja taas tarvitsevat kirjanpitäjät ja controllerit kirjausten oikeellisuuden varmistamiseen. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 190—191.)

Yrityksen kannalta tehokas ja tarkoituksenmukainen raportointikonaisuus käsittää säännöllisesti ja samalla tavalla raportoitavia tunnuslukuja ja näiden vertailutietoja. Raportointikonaisuuden määrittely on jossain määrin yrityskohtaista, mutta kokonaisuuden tulisi sisältää vähintään kannattavuuden, maksuvalmiuden sekä strategisen suorituskyvyn seurantaan tukevia mittareita. Kannattavuutta voidaan seurata tulosraportoinnin avulla, maksuvalmiutta rahavirtalaskelmien avulla. Strategisen suorituskyvyn seurannassa taas hyödynnetään myös ei-rahamääräisiä mittareita ja muita täydentäviä raportteja, joiden avulla voidaan seurata yrityksen strategian toteutumista sekä markkina- ja kilpailutehokkuutta. (Järvenpää ym. 2017, 307.)

Operatiivinen raportointi on lyhyen aikavälin raportointia, kuten kuukausiraportointia. Operatiivisen raportoinnin tarkoituksena on kertoa yksityiskohtaisesti ja konkreettisesti yrityksen nykytilasta sekä tukea johtamista lyhyellä tähtäimellä. Yrityksessä eri organisaatiotasoilla raportoinnin yksityiskohtaisuus ja laajuus vaihtelee. Usein johdolle raportointi on koostavaa ja painotus on tulevaisuudessa, asiantuntijatasolla informaatio on yksityiskohtaisempaa, ja siinä analysoidaan tarkemmin yrityksen nykytilaa ja tulevaisuutta. (Alhola & Lauslahti 2005, 174—175.)

Yrityksen kuukausiraportoinnissa taloutta tarkastellaan usein tilinpäätösanalyytisesti, jolloin näkökulmana on edellisessä luvussa (ks. kuvio 5) mainitut yrityksen ta-

loudellinen toimintaedellytys, eli kannattavuuden ja kasvun näkökulma, sekä yrityksen vakavaraisuus ja maksuvalmius ja näiden kehittyminen sekä ennustaminen. (Mts., 294).

Raportointi on parhaimmillaan, kun sen tuottama tieto on jatkuvasti ajantasaista ja oikeasisältöistä, raportit valmistuvat automaattisesti ja raportteja tarvitsevat henkilöt voivat hyödyntää niitä itsenäisesti. Raportoinnissa tulisi välttää suurta määrää manuaalista työtä ilman minkäänlaista jäsentelyä ja muutostietoja. Raportoinnin pohjana on selkeät taloushallinnon rakenteet, prosessit ja data. Raportoinnin suunnittelussa ja kehittämisessä tulisikin ottaa huomioon, että yrityksessä talousprosessin perusasiat ja toimintatavat ovat kunnossa ennen kuin voidaan ajatella uusien raportointityökalujen käyttöönottoa. Toisaalta taas raportoinnin kehittäminen saattaa tuoda esille sellaisia ongelmia, joita aikaisemmin ei ole tunnistettu olennaisiksi tai havaittu lainkaan. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186–187.)

Raportoinnissa tulisi kiinnittää huomiota myös raportoinnin vertailukelpoisuuteen, luotettavuuteen, neutraalisuuteen ja todennettavuuteen. Yrityksen tulisi varmistaa raportointijärjestelmänsä toimivuus sekä raportoinnin oikeellisuuden varmistaminen tarkistuslaskemien avulla. Vertailukelpoisuuden varmistamiseksi raportoinnissa on tärkeää käyttää vuosia samoja mittareita, koska erityisesti johtamisen kannalta raportoinnin vertailukelpoisuus auttaa tunnistamaan yrityksen eri yksiköiden suoriutumisen tason. (Järvenpää ym. 2017, 308.)

Suuri osa johdon laskentatoimesta perustuu tietotekniikan työkaluihin ja erilaisiin ohjelmistoihin, joilla voidaan kasvattaa laskentatoimen palvelukykyä ja tuottavuutta. Laskentatoimen järjestelmien näkökulmasta tärkeää on, että ennen laskennan toteuttamista tutkittavasta asiasta on perusteellinen ymmärrys. Tärkeää on tietää, millaista informaatiota järjestelmiin kertyy ja miten tätä dataa voidaan hyödyntää. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2018, 75.)

## 5 Tutkimusasetelma

### 5.1 Tutkimusongelma ja -kysymykset

Tutkimus alkaa perinteisesti tutkittavaan aiheeseen perehtymisellä ja aihepiirin valinnalla, minkä jälkeen tulisi tutustua mahdollisiin aikaisemmin tehtyihin tutkimuksiin aiheesta ja selvittää sekä valita tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Teoreettisen viitekehysten valinnan jälkeen tutkijan tulisi täsmentää aiheensa tutkimusongelma ja valita tutkimuksessa käytettävä tutkimusmenetelmä sekä aineistonkeruumenetelmä. Aineistonkeruumenetelmän valinnan jälkeen tutkimus etenee aineiston keräämisellä ja tämän aineiston analysoinnilla ja tehdyillä tulkinnoilla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 65.)

Tutkimuksessa tulisi täsmentää se, mitä tutkimuksen avulla halutaan tästä tutkittavasta aiheesta tietää. Mahdollisimman tarkkaan muodostettujen tutkimusongelmien avulla tutkimuksen päämäärä selkeytyy ja tutkijan työ helpottuu. Tutkimusongelman määrittely auttaa myös pitämään tutkimuksen kasassa ja auttaa tutkijaa pitämään fokuksensa tutkimuksen kannalta oikeissa asioissa. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusongelman määrittely on yleensä joustavampaa eikä tarkkarajainen tutkimusongelman määrittely ole aina tarpeellista. Tutkimusongelman tulisi kuitenkin olla mahdollisimman yksiselitteinen ja selkeä. Tutkimusongelma tuodaan paremmin ja selkeämmin esille siitä johdetun tutkimuskysymyksen tai kysymysten avulla. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Tutkimusta on rajattu niin, että se käsittelee vain ulkomaalaisten tytäryhtiöiden talousraportointia ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen näkökulmasta. Aihealueet ovat hyvin laajoja kokonaisuuksia, joten ulkoisesta laskentatoimesta rajattiin tutkimus vain konsernikirjanpitoon ja kuukausittaisen kirjanpidon kehittämiseen. Sisäisen laskennan näkökulmassa tutkimus rajattiin vain sellaiseen talousinformaatioon mitä kuukausittaisessa tytäryhtiön tuottamassa raportoinnissa käsitellään.

Tutkimusongelma tutkimuksessa on määritelty seuraavasti:

*Konserniyrityksen ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottaman kuukausittaisen raportoinnin kehittäminen yrityksen ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen näkökulmasta.*

Tutkimusongelmasta johdettuja tutkimuskysymyksiä tutkimuksessa ovat seuraavat:

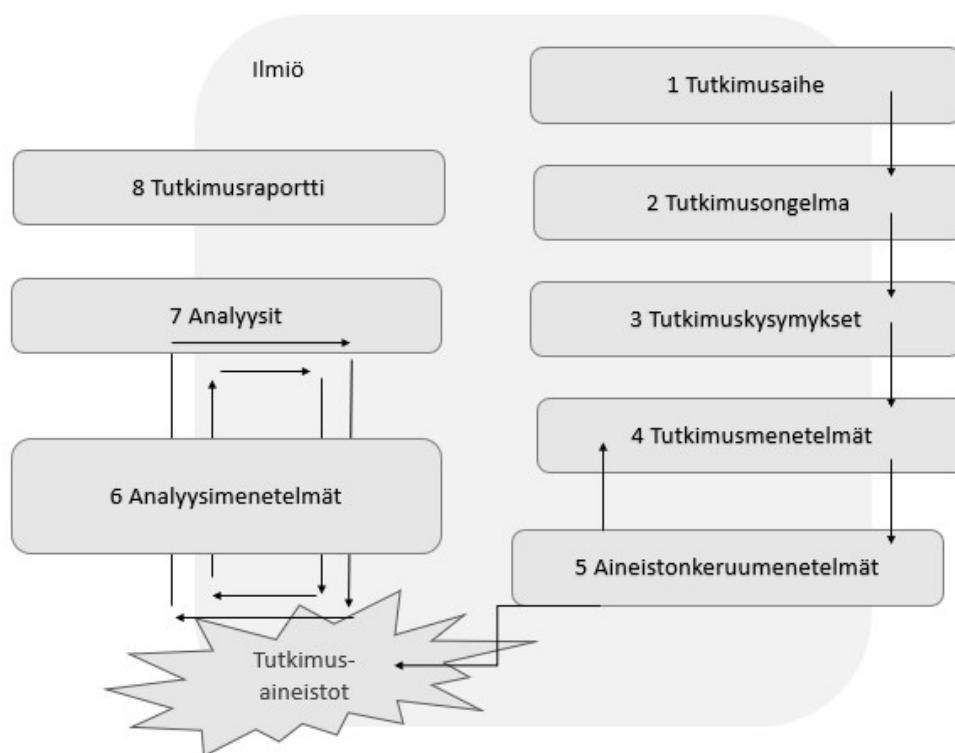
*Millaista talousinformaatiota konsernin emoyhtiö hyödyntää ulkomaalaisilta tytäryhtiöiltään?*

*Miten ulkomaalaisten tytäryhtiöiden raportointi vastaa tällä hetkellä ulkoisen laskentatoimen vaatimuksia ja tarpeita?*

*Miten talousraportointia voisi kehittää niin, että se vastaisi paremmin sisäisen ja ulkoisen laskennan tarpeita?*

Tutkimuksessa perinteisiä lähestymistapoja ovat kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus sekä kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus. Näitä kahta lähestymistapaa on hankala tarkkarajaisesti erottaa toisistaan, vaan usein ne nähdään enemmänkin toisiinsa täydentävinä menetelminä. Kvalitatiivisen tutkimuksen avulla voidaan esimerkiksi esitutkimuksena selvittää, onko mitattavat asiat tutkimuksen kannalta tarkoitukseen mukaisia ja tutkimuksen kohteelle mielekkäitä. Lähestymistapoja voidaan käyttää myös rinnakkain, jolloin laadullisen tutkimuksen tuloksia voidaan yleistää koskemaan laajemmin tutkittavaan joukkoon määrällisen tutkimuksen laskennallisten tekniikoiden avulla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 136—137.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkittavaan ongelmaan pyritään löytämään ratkaisu tai syvällinen ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä, mutta tutkija ei ryhdy käytännön työhön tämän ongelman poistamiseksi. Tutkimuksen tuloksena syntyy siis ratkaisu tai monipuolinen kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tämän luvun alussa mainittu tutkimusprosessi (ks. kuvio 6) ei ole laadullisessa tutkimuksessa lineaarinen eli vaihe vaiheelta yksisuuntaisesti etenevä prosessi. Ominaista laadulliselle tutkimukselle on syklisyys, jossa kerätään aineistoa tarpeen mukaan ja tätä kerättyä aineistoa analysoidaan jo tutkimusprosessin aikana. (Kananen 2015, 16, 52.)



Kuvio 6. Laadullisen tutkimuksen tutkimusprosessi (Kananen 2015, 52)

Tutkimuksessa tutkimusmenetelmäksi valikoitui laadullinen tutkimus, koska tutkittavasta tapauksesta haluttiin saada yksityiskohtainen ja tarkka kuvaus, eikä määrällinen tutkimus tue tätä tutkimuksen tavoitteita. Tutkimussuuntaukseksi valikoitui tapaustutkimus, koska tutkimuksen kohteena on ainutlaatuinen tapaus. Aikaisemmassa luvussa (ks. luku 3) on mainittu, että yrityksen talousraportoinnin sisältö ja aikataulu ovat suurimmalta osin yrityskohtaisesti suunniteltuja. Tämä tukee tapaustutkimusta tutkimussuuntauksen valinnaksi. Toisaalta tutkimuksessa voidaan havaita myös kehittämistutkimuksen piirteitä, koska tutkimuksen tarkoituksena on myös löytää ja esittää kehitysehdotuksia yrityksen raportointiin, jotta se vastaisi paremmin laskenta-toimen tarpeita. Seuraavassa luvussa perehdytään syvällisemmin laadulliseen tutkimukseen tutkimusmenetelmänä, sekä kehittämis- ja tapaustutkimukseen, joita kuvataan usein tutkimuksen suuntauksiksi.

## 5.2 Laadullinen tutkimus

Laadullisen tutkimuksen avulla pyritään saamaan tutkittavasta ilmiöstä syvälinen näkemys ja tämän ymmärryksen perusteella ilmiö on mahdollista teoretisoida. Tutkimusmenetelmänä laadullinen tutkimus on joustava ja antaa tutkijalle monta erilaista mahdollisuutta ja polkua tutkimuksen toteuttamiseen. Tutkimuksen edetessä tutkimushypoteesit voivat muuttua, mutta se voi vaikeuttaa tulosten saavuttamista. (Kananen 2015, 71.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkittavien yksiköiden suurella määrällä ei ole merkitystä ja tutkimuksessa kerättyä aineistoa tulisi tarkastella yhtenä kokonaisuutena. Tuloksia analysoitaessa ei voi rakentaa tuloksia yksilöiden eroihin erilaisten muuttujien suhteen tai näiden erojen yhteyksiin tilastollisesti kuten määrällisessä tutkimuksessa. Analyysimenetelmältä kvalitatiivinen tutkimus vaatii tilastollisesta tutkimuksesta poikkeavaa absoluuttisuutta. (Alasuutari 2011, 38—39.)

Kananen mukaan (2017, 33—34) laadullisessa tutkimuksessa havainnot perustuvat vain muutamaan yksikköön eli haastateltavaan, joita voidaan menetelmän avulla tutkia hyvinkin perusteellisesti. Tutkimus siten antaa perusteellisen kuvan ilmiöstä, mutta kuitenkin mahdollisuutta tutkimustulosten yleistämiseen ei ole. Monesti laadullinen tutkimus toimii myös määrällisen tutkimuksen pohjana, jolloin tutkittavasta ilmiöstä voidaan sanallisen kuvauksen lisäksi antaa kuvaus matemaattisessa muodossa.

Laadullinen tutkimus ei siis pyri yleistämään tutkimuksen tuloksia kuten määrällinen tutkimus, jossa taustalla on syvälinen käsitys tutkittavasta aiheesta. Määrällisessä tutkimuksessa onnistuminen pohjautuu paljon siihen, että kyselylomakkeessa käytetyt kysymykset ovat laadittu oikein. Laadullisessa tutkimuksessa taas ilmiötä ei tunneta usein yhtä hyvin, joten oikeita kysymyksiä ei voida laatia. Laadullisen tutkimuksen isoin kysymys onkin se, mistä tutkittavasta ilmiössä on kyse. (Kananen 2017, 31—33.)

### 5.3 Tutkimussuuntaus

Kanasen (2017, 9) mukaan kaikissa empiirisissä tutkimuksissa on tapauksia, mutta tapaustutkimus ymmärtää tapauksen toisella tapaa kuin esimerkiksi määrällisessä tutkimuksessa. Määrällisen tutkimuksen tapaus tarkoittaa tutkimuksen tilastollista yksikköä. Laadullisessa tutkimuksessa tapaus on usein prosessi tai ilmiö, joka on tutkimuksen kohteena. Tapaustutkimuksen tuloksena saadaan syvälinen ja tarkkapiirteinen kuvaus tutkittavasta asiasta.

Tapaustutkimus eli case-tutkimus on sekä laadullisen että määrällisen tutkimuksen suuntaus, jossa tutkitaan yksittäistä tapahtumaa, yksilöä tai rajattua kokonaisuutta käyttämällä monipuolisesti eri menetelmillä hankittuja tietoja. Tapaustutkimuksen päämääränä on tutkia, kuvata ja selittää tapauksia pääosin miten- ja miksi- kysymysten avulla. Tapaustutkimuksessa valitaan tyypillisesti tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus, tapahtuma, tilanne tai joukko tapauksia, jolloin tarkastellaan usein prosesseja. Olennaista on, että tutkittava kohde muodostaa kokonaisuuden. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Tapaustutkimuksessa aineistonkeruu tapahtuu vapaammalla mallilla, kuten avoimella haastattelulla ja kerättyä aineistoa analysoidaan laadullisesti. Tapaustutkimuksen päämääränä on saada syvä ymmärrys tutkittavasta tapauksesta sen sijaan, että tulokset olisivat yleistettävissä. (Simons 2009, 19.)

Kehittämistutkimus tutkimuksen suuntauksena tähtää muutoksen aikaansaamiseen. Kehittämistutkimuksessa voi kehityksen kohteena olla esimerkiksi tuote, menetelmä tai yritys. Kaikki yrityksissä tehtävä kehittäminen ja muutosten aikaansaaminen ei ole kehittämistutkimusta, vaan kehittämistutkimus vaatii muutosnäkökulman lisäksi tutkimuksellista otetta sekä tutkimusosion. (Kananen 2017, 49.)

## 5.4 Aineistonkeruu- ja analysointimenetelmä

Käytetyimmät aineistonkeruumenetelmät laadullisessa tutkimuksessa ovat haastattelu, kysely, erilaisiin olemassa oleviin dokumentteihin perustuva tieto sekä havainnointi. Tutkittavan ongelman ja tutkimusresurssien mukaan näitä aineistonkeruumenetelmiä voidaan käyttää rinnakkain, vaihtovuoroin tai yhdisteltynä eri tavoin. Näitä tutkimusmenetelmiä voidaan kuitenkin käyttää laadullisen tutkimuksen lisäksi myös määrällisessä tutkimuksessa. Pääsääntönä aineistonkeruumenetelmää valittaessa voidaan pitää sitä, mitä muodollisempi ja strukturoidumpi tutkimusasetelma on, sitä enemmän edellytetään käytettävien strukturoitujen kyselyjen ja kokeellisten menetelmien. Vapaammassa asetelmassa taas on luontevampaa käyttää havainnointia, keskusteluja ja omaelämäkertoja aineiston hankinnassa. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 71.)

Aineistonkeruumenetelmänä haastattelu tarkoittaa tutkijan ja tiedonantajan keskinäistä haastattelua, jossa haastattelija esittää suullisesti kysymyksiä ja merkitsee haastateltavan vastaukset muistiin. Haastattelun yhtenä etuna pidetään sen joustavuutta, koska haastattelijan on tarvittaessa mahdollista toistaa kysymyksiä, oikaista mahdollisia väärinkäsityksiä tai selventää kysymysten tarkoituserää. Haastattelun aikana kysymykset voidaan esittää haastattelijan haluamassa järjestyksessä ja esittää tarkentavia kysymyksiä. Haastattelun lopputuloksena on tarkoitus saada mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta asiasta tai ilmiöstä. Tämän toteutumiseksi olisi tärkeää antaa haastateltavan henkilön tutustua etukäteen haastattelun kysymyksiin, teemoihin tai ainakin haastattelun aiheeseen. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 73.)

Tiedonkeruumenetelmänä haastattelu voidaan jakaa kolmeen erilaiseen tapaan, avoimeen, puolistrukturoituun ja strukturoituun haastatteluun sen mukaan, miten tarkasti haastattelun kysymyksen on suunniteltu etukäteen. Strukturoidussa haastattelussa vastausvaihtoehdot ovat kaikilla haasteltavilla samat ja haastattelu toteutetaan jokaisen haastateltavan kanssa samalla tavalla. Avoin haastattelu on yleensä jaettu tutkimusteemojen mukaan. Näiden kahden menetelmän välissä on puolistrukturoitu haastattelu, joka sisältää sekä avoimia keskusteluteemoja että strukturoituja kysymyksiä. (Järvinen & Järvinen 2011, 145.)

Laadullisessa tutkimuksessa kerätty aineisto voidaan analysoida käyttämällä sisälönanalyysiä. Yksi näistä analyysitavoista on teoriaohjaava analyysi, jonka avulla pyritään ratkaisemaan tutkittavia ongelmia käyttämällä apuna jo olemassa olevaa teoriaa. Tässä analyysitavassa teoria ohjailee ja auttaa tutkimuksen aineistosta poimittavien analyysiyksikköjen analyysiä. Menetelmän tarkoituksena ei ole testata tätä jo olemassa olevaa teoriaa, vaan tuoda tutkittavaan asiaan uusia näkökulmia sekä ajatuksia. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 109.)

## 5.5 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuuden arviointi laadullisessa tutkimuksessa poikkeaa määrällisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnista, koska arviointiin ei ole olemassa minikäänlaisia yksiselitteisiä ohjeita. Tutkimusta tulisi tarkastella kokonaisuutena, jonka sisäinen johdonmukaisuus painottuu luotettavuuden arvioinnissa. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuuden parantamiseksi tutkijan tulisi pysyä mahdollisimman puolueettomana, jotta tutkija pyrkisi ymmärtämään ja kuulemaan haastateltavia itsensä, eikä suodattamaan aineistoa oman kehyksensä läpi. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 136—140.)

Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa puhutaan yleensä reliabiliteetista ja validiteetista. Reliabiliteetti tarkoittaa tulosten pysyvyyttä eli jos tutkimus toteutettaisiin uudelleen, sen tulokset vastaisivat aikaisemman tutkimuksen tuloksia. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että tutkimuksen tulokset vastaavat siihen, mitä tutkimuksessa oli tarkoituskin tutkia. (Salkind 2018, 99—100.)

Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta ei voida tilastollisesti laskea ja arvioida yhtä tarkasti, mitä määrällisessä tutkimuksessa. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuuden arviointi tapahtuu tutkijan arvioinnin ja näytön eli perusteluiden pohjalta. Luotettavuuden arvioinnissa tulisi arvioida onko tutkimuksessa käytetty oikeaa tutkimusmenetelmää, onko tutkimusongelma määritelty oikein ja onko tutkimusprosessi toteutettu oikein. (Kananen 2017, 173—175.)

Tutkimuksen laatua ja luotettavuutta voidaan parantaa myös kiinnittämällä huomiota tutkittavan aineiston kokoon, laatuun ja aineiston keräämistapaan. Tutkimuksessa tulisi arvioida, onko käytetty aineisto järkevä tutkimuskysymyksen kannalta ja arvioida haastateltavien henkilöiden sopivuutta tutkimuksen kannalta. Suuri määrä tietoa ei takaa laadukasta tietoa tutkittavan ongelman kannalta, mikäli aineistoa kerätään väärällä menetelmällä tai haastatellaan tutkimuksen kannalta vääriä henkilöitä. (Lempiäinen, Löytty & Kinnunen 2008, 245.)

## 5.6 Tutkimuksen toteutus

Tutkimuksessa käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusotetta. Tutkimuksen aineisto kerättiin puolistrukturoiduilla haastatteluilla ja haastattelut nauhoitettiin. Nauhoitettu aineisto litteroitiin kirjalliseen muotoon tulosten analysoinnin helpottamiseksi. Haastattelujen lisäksi tutkimuksessa hyödynnettiin erillisiä keskusteluja haastateltavien kanssa. Analysointitavaksi valikoitui teoriaohjaava sisällönanalyysi, koska ulkoista laskentatointia ohjaa hyvin vahvasti olemassa olevat lait ja säädökset. Olemassa olevaa teoriaa ei ollut tarkoitus haastaa tutkimuksessa, vaan tutkimuksen avulla haluttiin löytää yrityksen sisäisen ja ulkoisen laskennan kehittämiseksi ja tehostamiseksi uusia näkökulmia raportoinnin sisältöön ja toteuttamiseen. Litteroitu aineisto luettiin läpi useita kertoja sekä analysoitiin tärkeimpien teemojen löytymiseksi ja aineistosta nousseet havainnot järjesteltiin teemoittain.

Tutkimuksessa haastatteluja toteutettiin yhteensä kaksi, molemmista tutkimuksen näkökulmista omansa. Kummassakin haastattelussa käytettiin omaa haastattelurunkoa ja haastattelut räätälöitiin kummallekin haastateltavalle erikseen. Koska tutkimuksessa käsiteltiin raportointia kahdesta eri näkökulmasta, oli tämä huomioitava myös haastatteluissa. Molemmat haastateltavat hyödyntävät työssään ulkomaalaisten tytäryhtiöiden talousraportointia kuukausittain. Toinen haastateltava toimii controllerina tutkimuksen toimeksiantajan yrityksessä, joten hänen haastattelunsa sisälsi enemmän sisäisen laskennan näkökulmaa selvittäviä kysymyksiä. Toinen haastateltavista työskentelee konsernin pääkirjanpitäjänä ja tämän haastattelun tarkoituksena

oli kerätä aineistoa yrityksen ulkoisesta laskentatoimesta. Sisäisen laskennan näkökulmaa käsittelevä haastattelu toteutettiin joulukuussa 2019 ja ulkoisen laskennan haastattelu helmikuussa 2020.

## 6 Tulokset

Tutkimustulokset ovat salassa pidettäviä, joten tämä kappale löytyy liitteestä 3.

## 7 Pohdinta

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, millaista ulkomailla sijaitsevien tytäryritysten talousinformaatiota hyödynnetään Suomessa toimivan emoyrityksen ulkoisessa ja sisäisessä laskentatoimessa sekä miten tämä raportointi tukee yrityksen tarpeita. Tutkimuksen tavoitteena oli myös löytää haastatteluiden perusteella kehittämissuhteita, joiden avulla emoyritys voisi tehostaa ulkomaalaisten tytäryritystensä kuukausittaista talousraportointia sellaiseksi, että se vastaisi emoyrityksen vaatimuksia.

Ulkoisen laskentatoimen tulokset pohjaavat oletetusti suurelta osin konsernikirjanpidon teoriassakin esiin nousseihin asioihin etenkin konsernikirjanpidon toteuttamisen osalta. Konsernikirjanpitoa ohjaavat tarkasti eri lait ja asetukset, joiden vuoksi tutkimuksen tarkoituksena oli löytää toimeksiantajaa hyödyttäviä kehittämissuhteita kuukausittaisen kirjanpidon toteuttamiseksi mahdollisimman tehokkaasti. Sisäisen laskentatoimen tuloksissa löytyi paljon yhtäläisyyksiä teoriaosuuteen etenkin talousraportoinnin prosessin osalta. Talousjohtamisen kehittyessä tytäryhtiöiden tuottaman raportoinnin tulee tuottaa entistä monipuolisempaa informaatiota yrityksen kannattavuuden eri näkökulmista.

Tutkimusongelma tutkimuksessa oli konserniyrityksen ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottaman kuukausittaisen raportoinnin kehittäminen yrityksen sisäisen ja ulkoisen

laskentatoimen näkökulmasta. Tutkimus rajattiin vain ulkomaalaisten tytäryhtiöiden raportointiin, mutta tuloksia voidaan osittain hyödyntää myös Suomessa sijaitsevien tytäryhtiöiden raportoinnissa. Tutkimuksen aihealueet ovat laajoja kokonaisuuksia, joten tutkimus rajattiin sisäisen laskentatoimen osalta vain sellaiseen informaatioon, mitä tytäryhtiöt tuottavat emoyritykselle kuukausittain ja ulkoisen laskennan osalta konsernikirjanpitoon. Tutkimusongelmaan saatiin vastaus kahden puolistrukturoidun haastattelun avulla. Haastattelussa käytettiin kahta erilaista haastattelulomaketta, jotka olivat räätälöity tutkimuksen näkökulmien mukaan.

Tutkimuksen tulokset vastaavat tutkimusongelmaan ja tutkimusongelmasta johdettuihin tutkimuskysymyksiin eli validiteetin näkökulmasta tarkasteltuna tutkimusta voidaan pitää luotettavana. Voidaan siis todeta tutkimuksen onnistuneen tavoitteen saan. Tutkimuksen reliabiliteettia arvioidessa tulee ottaa huomioon se, että konsernin raportointi kehittyy jatkuvasti. Jos tutkimus toteutettaisiin samalla tutkimusasetelmalla uudelleen voisi tutkimuksen tulokset poiketa tämän tutkimuksen tuloksista. Tämän vuoksi tämän kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa hyödynnetään oikean tutkimusasetelman valintaa ja perusteluja.

Tutkimusotteena kvalitatiivinen tutkimus tuki tutkimuksen tavoitetta, koska tarkoituksena oli saada syvällisempi ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä. Molemmilla haastattavilla on syvä tietämys tutkimuksen toimeksiantajan talousraportoinnista ja taloudesta sekä vankka osaaminen omalla alallaan. Tämän vuoksi henkilöt soveltuvat parhaiten haastatteluiden kohteiksi ja haastateltavien valinta tukee tutkimuksen luotettavuutta aineiston laadun näkökulmasta. Tutkimuksen luotettavuutta olisi voitu parantaa haastattelemalla useampia samankaltaisissa työtehtävissä olevia henkilöitä, mutta tutkimuksen kohdeyrityksen kohdalla tämä ei ollut mahdollista.

Puolistrukturoidun haastattelun avulla haastatteluiden aikana voitiin esittää haastateltaville tarkentavia kysymyksiä ja oikaista väärinkäsityksiä. Tämän myötä tutkittavasta ilmiöstä saatiin kerättyä yksityiskohtaisempaa ja laadukkaampaa tietoa kuin mitä muilla haastattelumenetelmillä olisi ollut mahdollista saada. Tutkimuksen avulla

saadut tulokset eivät ole yleistettävissä, koska tutkimuksen kohteena oli vain yksi yritys ja tutkimuksen tarkoituksena oli saada syvälinen ymmärrys yrityksen raportoinnista.

Kehittämissuositusten avulla yritys voi kehittää kuukausittaista konsernikirjanpidon prosessia niin, että se on mahdollista toteuttaa tehokkaasti. Tutkimuksen tuloksia voidaan hyödyntää myös mahdollisessa tulevassa järjestelmäkehityksessä, jossa toimeksiantaja voi tulosten pohjalta arvioida järjestelmien sopivuutta toimeksiantajan tarpeisiin. Toimeksiantaja on kokenut kehittämissuositukset hyödyllisiksi ja kehittämissuosituksia on hyödynnetty ulkomaalaisten tytäryhtiöiden raportoinnin kehittämisessä.

Jatkotutkimuksena tulosten myötä nousee eri konsernilaskentajärjestelmien vertailu toimeksiantajan kannalta parhaan järjestelmän löytämiseksi. Toisena jatkotutkimuksena voisi olla mielenkiintoista tutkia konsernin talousraportointia tytäryhtiöiden näkökulmasta, jonka tuloksia toimeksiantaja voisi hyödyntää myös tulevassa järjestelmäkehityksessä, jotta mahdollinen tuleva laskentajärjestelmä vastaisi koko konsernin tarpeita paremmin.

## Lähteet

Ahti, A., Tikkanen, R., Vierros, H. & Viljanen, J. 2008. Konsernitilinpäätös. 4. uud. p. Helsinki: Tietosanoma.

Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. 4. uud. p. Tampere: Vastapaino.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuudenhallinta. Vantaa: WSOY.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten – Esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita.

Blomqvist-Erhama, A., Eerola, T., Halonen, T., Hautala, J., Kaskimies, K. & Smedberg, J. 2018. Konsernitilinpäätöksen laadinta käytännönläheisesti. Viitattu 10.10.2019 <https://janet.finna.fi>, Kauppakamaritieto- verkkokirjahylly.

Bragg, S. 2012. The essential controller: An Introduction to what every financial manager must know. 2. uud. p. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. Viitattu 28.12.2019. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook central.

Caldwell, C. 2002. Performance management. American Management Association. Viitattu 15.2.2020. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook central.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. Helsinki: Tammi.

Honkamäki, T., Reponen, M., Mäkelä, L. & Pohjonen, S. 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 4. uud. p. Helsinki: Talenum Pro.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2019. Yrityksen laskentatoimi. 8. uud. p. Helsinki: Alma Talent.

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2015. Laskentatoimi. 4. uud. p. Helsinki: Edita.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V., Pellinen, J. 2017. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro.

Järvinen, P. & Järvinen, A. 2011. Tutkimustyön metodeista. Tampere: Opinpajan kirja.

Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto – Automaation aika. Viitattu 13.11.2019. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent- verkkokirjahylly.

Kaisanlahti, T. & Leppiniemi, J. 2018. Tilinpäätäjän käsikirja. 4. uud. p. Viitattu 24.10.2019. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent- verkkokirjahylly.

Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas: näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 2017. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu. Helsinki: Kirjanpitolautakunta. Viitattu 1.11.2019. [https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/konserniyleisohje\\_pv.pdf](https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/konserniyleisohje_pv.pdf).

KPL 1336/1997. Kirjanpitolaki. Annettu 30.12.1997. Viim. muutos 30.12.2005. Viitattu 20.10.2019. <http://www.finlex.fi>, ajantasainen lainsäädäntö.

Lempiäinen, K., Löytty, O. & Kinnunen, M. 2008. Tutkijan kirja. Tampere: Vastapaino.

Leppiniemi, J. & Kykkänen T. 2019. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta. 10. uud. p. Helsinki: Alma Talent.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2007. Oikeat ja riittävät kirjaukset. 6. uud. p. Helsinki: WSOYpro.

Niskavaara, E. 2017. Yritystaloutta esimiehille. 3. uud. p. Viitattu 24.10.2019. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent- verkkokirjahylly.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Alma Talent.

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka A. 2006. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 27.10.2019. <https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus>.

Salkind, N. 2018. Exploring research. 9. uud. p. Harlow: Pearson Education. Viitattu 2.11.2019. <https://janet.finna.fi>, Dawsonera.

Simons, H. 2009. Case study research in practice. SAGE Publications Ltd. Viitattu 28.12.2019. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook central.

Smith, B. 2010. Introductory financial accounting and reporting. Berkshire: Open University Press. Viitattu 25.1.2020. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook central.

Suomala P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2018. Laskentatoimi johtamisen tukena. 1-2. p. Helsinki: Edita.

Tomperi, S 2015. Kehittyvä kirjanpitolaito. 15. uud. p. Helsinki: Edita.

Tomperi, S. 2019. Kirjanpito ja tilinpäätöskirjaukset. 16. uud. p. Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi A. 2013. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 10 uud. laitos. Helsinki: Tammi.

## Liitteet

### Liite 1. Ulkoisen laskentatoimen haastattelu

- Kauan olet työskennellyt taloushallinnon parissa?
- Kauan olet tehnyt konsernikirjanpitoa?
- Kansainvälisen konsernin kirjanpidon kokemus?
- Mitä kirjanpidon töitä teet tutkimuksen kohdeyritykselle?
- Mitä työvaiheita kuulu kuukausittaiseen konsernikirjanpitoon?
- Miten usein yrityksen ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottamaa raportointia käsitellään kirjanpidossa?
- Miten ulkomaalaiset tytäryhtiöt raportoivat taloustietojaan, mitä tietoja se sisältää?
- Voidaanko raportoinnin oikeellisuuteen luottaa?
- Tulevatko raportit annetussa aikataulussa? Onko raportointiaikataulu mielestäsi hyvä tällä hetkellä?
- Vaikuttaako jokin asia työssäsi siihen, että omassa aikataulussasi on hankala pysyä?
- Mitä informaatiota tarvitset eniten kuukausittain ulkomaalaisten tytäryhtiöiden raporteilta?
- Miten ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottamaa raportointia käsitellään kirjanpidossa?
- Mitä ongelmakohtia kohtaat työssäsi kirjanpidon puolella, kun puhutaan konsernikonsolidoinnista maakonttoreiden kannalta?
- Kuinka usein joudut selvittämään raportoitua informaatiota ja kauan se arviolta vie kuukausittain työaikaasi?
- Miten nämä ongelmat tulisi mielestäsi ratkaista?
- Miten voisit työskennellä tehokkaammin, ja miten raportointi voisi tukeaa tätä?
- Konsernikoodit? Raportointipohjaan eriteltyt tilit konsernissa myynneille ja ostoille maittain?
- Näkisitkö, että konsernikirjanpidon järjestelmän käyttöönotto olisi paras ratkaisu tehostaa kirjanpitoa?
- Millaisia ominaisuuksia tässä järjestelmässä tulisi olla?
- Pitäisikö kohdemaan henkilöstöä kouluttaa, tulisiko laatia ohjeet kirjanpidon käytännöistä?
- Mitä muita tapoja voisi olla tehostaa kuukausittaista konserniyhdistelyä?

## Liite 2. Sisäisen laskentatoimen haastattelu

- Millaisia työtehtäviä sinulla on raportointiin liittyen?
- Millaista on talousjohtaminen ja miten talousjohtaminen näkyy kuukausittain?
- Kuinka reaaliaikaista talousraportointi on?
- Mikä talousraportoinnin näkökulmasta on tärkeintä informaatiota?
- Millaisia lukuja raportoidaan työntekijöille, millaisia johdolle ja omistajille?
- Miten näet, että talousjohtaminen tulee kehittymään tulevaisuudessa?
- Millaista informaatiota ulkomaalaisilta tytäryhtiöiltä tällä hetkellä käytetään?
- Mikä tästä ulkomaalaisten tytäryhtiöiden tuottamasta tiedosta on tärkeintä?
- Kuinka paljon saadaan itse haettua informaatiota, mistä maista?
- Millaista informaatiota tarvitaan kuukausittaisen raportoinnin lisäksi?
- Miten kuukausittaista raportointia tulisi kehittää maittain?
- Tuleeko mailta vertailutietoja lukuihin ja lähetetäänkö raportoinnissa alkupe-  
räiset luvut, joihin raportointi perustuu?
- Tulisiko raportointipohjan lähetyksen lisäksi maan lähettää järjestelmästä tu-  
lostamansa luvut, jotta raportointi voidaan tarkistaa?
- Millaista informaatiota toivotaan saavan tulevaisuudessa? /Millaista rapor-  
tointia toivoisit maakonttoreilta tulevaisuudessa?

### Liite 3. Tulokset (salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)

(salassa pidettävä)