



# Kunta-asiakkaan konsernitilin päätösprosessin kehittäminen

Pia Painokallio

Opinnäytetyö, AMK

Maaliskuu 2022

Liiketalouden ala

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

**Painokallio, Pia**

## **Kunta-asiakkaan konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen**

Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Maaliskuu 2022, 57 sivua.

Liiketalouden ala. Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö AMK.

Julkaisun kieli: suomi

Verkkojulkaisulupa myönnetty: kyllä

### **Tiivistelmä**

Konsernitilinpäätös kuvaa konserniyhteisöjen taloudellisen kokonaisuuden ja konsernitilinpäätösprosessin onnistuminen edesauttaa oikeiden tietojen saamista oikeaan aikaan tämän kokonaisuuden kuvaamista varten. Opinnäytetyön toimeksiantaja on palvelukeskus, joka tarjoaa taloushallinnon palveluita julkisen sektorin organisaatioille. Kuntalain mukaan myös kuntien ja kuntayhtymien tulee laatia täydellinen konsernitilinpäätös. Tutkimuksen tavoitteena oli kuvata toimeksiantajan asiakkaan konsernitilinpäätösprosessi ja löytää siitä mahdollisesti kehitettäviä kohtia. Prosessikuvauksen avulla prosessia voidaan suunnitella ja johtaa paremmin sekä kehittämissuositusten avulla prosessin toteuttamista voidaan parantaa.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena ja tutkimusaineisto kerättiin ryhmäteemahaastattelun avulla sekä edellisen vuoden konsernitilinpäätöksen aineistosta. Teemahaastattelusta saatu aineisto litte- roitiin ja analysoitiin teemoittelun avulla. Teemahaastattelusta saatua aineistoa verrattiin edellisen vuoden konsernitilinpäätöksen aineistoon, jolloin saatiin vahvistus haastatteluaineiston tiedoille. Tutkimustulok- sissa käytiin läpi, minkälainen konsernitilinpäätösprosessi on nykyisin ja mikä siinä toimii ja mikä ei. Johto- päätöksissä vastattiin tutkimusongelmaan eli miten asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehit- tää toimeksiantajaorganisaatiossa.

Tutkimuksen lopputuloksena syntyi konsernitilinpäätöksen prosessikaavio ja konkreettiset kehittämissuosi- tukset. Prosessissa todettiin olevan kolme vaihetta, joita ovat valmistelu-, toteutus- ja luovutusvaihe. Kehit- tämissuosituksissa tärkeimmiksi kehitettäviksi asioiksi nimettiin konserniohjelman hankkiminen, henkilöre- sursmien lisääminen ja konserniyhteisöille lähetettävien tiedostojen päivittäminen. Näiden toimenpiteiden avulla konsernitilinpäätösprosessissa säästyy aikaa ja konsernitilinpäätöksen tekemiseen ehditään paneu- tua paremmin. Tutkimuksen tavoitteet saavutettiin ja siitä on konkreettista hyötyä toimeksiantajaorgani- saatiolle.

### **Avainsanat (asiasanat)**

julkinen sektori, konsernit, konsernitilinpäätös, kunta-ala, prosessikaaviot

### **Muut tiedot (salassa pidettävät liitteet)**

Liite 2 on salassa pidettävä ja se on poistettu julkisesta työstä. Salassapidon peruste on Julkisuuslain 621/1999 24§, kohta 17, yrityksen liike- tai ammattisalaisuus. Salassapitoaika on kaksikymmentäviisi (25) vuotta, salassapito päättyy 11.2.2047.

**Painokallio, Pia**

### **Developing customer's process of consolidated financial statements in municipal sector**

Jyväskylä: JAMK University of Applied Sciences. March 2022, 57 pages.

Bachelor of Business Administration. Degree Programme in Bachelor of Business Administration. Bachelor's thesis.

Permission for web publication: Yes

Language of publication: Finnish

### **Abstract**

The consolidated financial statements describes the financial entity of group entities, and the success of the consolidated financial statements process helps to obtain the right information at the right time to describe this entity. The client of the Thesis is a service center that provides financial services to public sector organizations. Local Government Act says that also municipalities and municipal federations must draw up complete consolidated financial statements. The aim of the study was to describe the customer's consolidated financial statements process in the client organization and find out possible points in the process that can be developed. With the help of the process description, the process can be better planned and managed, and with the help of development ideas the process can be improved.

The study was conducted as a qualitative study and the research material was gathered through a group themed interview and from the material of the previous year's consolidated financial statements. The research material obtained from the themed interview was transcribed and analyzed by theming. The material obtained from the themed interview was compared with the material from the previous year's consolidated financial statements. This way the information from the interview material could be confirmed. The results of the study showed how the consolidated financial statements process is now and what works in it and what does not work. The conclusions answered the research problem, which was how customer's consolidated financial statements process can be developed in the client organization.

The result of the study was a process flow chart of the consolidated financial statements and concrete development ideas to improve the process. It was found out that the process had three stages, which were preparations, implementation, and handover stage. The most important development ideas were acquiring Group programme, increasing human resources, and updating the files, which are sent to the group entities. These actions can help save time in the consolidated financial statements process and there will be more time to do it. The aims of the study were achieved, and the study is useful to the client of the Thesis.

### **Keywords/tags (subjects)**

public sector, corporate groups, consolidated financial statements, municipal sector, flow charts

### **Miscellaneous (Confidential information)**

Appendix 2 is confidential and removed from the public thesis. The basis for secrecy is section 24, item 17 of the Act on the Openness of Government Activities (621/1999), a company's business or trade secret. The period of secrecy is twenty-five (25) years, the secrecy will end 11.2.2047.

## Sisältö

<b>1</b>	<b>Johdanto</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Tutkimusasetelma</b> .....	<b>4</b>
2.1	Tutkimusongelma ja -kysymykset .....	4
2.2	Tutkimusote .....	5
2.3	Tutkimusmenetelmät .....	6
2.4	Toimeksiantaja .....	10
2.5	Aikaisemmat tutkimukset .....	10
2.6	Opinnäytetyön rakenne ja tiedonhaun kuvaus .....	11
<b>3</b>	<b>Kunnan toiminnasta, taloudesta ja organisaatiosta</b> .....	<b>11</b>
3.1	Kunnan toiminta .....	11
3.2	Kuntatalous .....	13
3.3	Kunnan kirjanpito ja tilinpäätös .....	14
3.4	Kuntakonserni ja konserniyhtiöt .....	16
<b>4</b>	<b>Konsernitilinpäätös</b> .....	<b>21</b>
4.1	Laatimisvelvollisuus .....	21
4.2	Tavoitteet ja sisältö .....	23
4.3	Laadinta .....	26
<b>5</b>	<b>Konsernitilinpäätösprosessi</b> .....	<b>30</b>
5.1	Prosessi .....	30
5.2	Prosessin mallintaminen .....	31
5.3	Prosessin kehittäminen .....	32
5.4	Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi .....	33
<b>6</b>	<b>Tutkimuksen toteutus ja tutkimustulokset</b> .....	<b>35</b>
6.1	Konsernitilinpäätös ja -prosessi .....	37
6.2	Konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen .....	37
<b>7</b>	<b>Johtopäätökset</b> .....	<b>37</b>
<b>8</b>	<b>Pohdinta</b> .....	<b>40</b>
	<b>Lähteet</b> .....	<b>45</b>
	<b>Liitteet</b> .....	<b>48</b>
	Liite 1. Teemahaastattelurunko .....	48
	Liite 2. Tutkimustulokset (salassa pidettävä) .....	50

**Kuviot**

Kuvio 1. Kunnan toiminta .....	13
Kuvio 2. Talouden suunnittelun ja raportoinnin vuosikello .....	15
Kuvio 3. Esimerkki kuntakonsernin rakenteesta .....	17
Kuvio 4. Liiketoimintaprosessi .....	30
Kuvio 5. Tarjousprosessin toimintokaavioesimerkki .....	32
Kuvio 6. Prosessien kehittäminen .....	33
Kuvio 7. Konsernitilinpäätöksen laadintakartta .....	34
Kuvio 8. Prosessikuvaus: Konsernitilinpäätös .....	35

# 1 Johdanto

Konsernitilinpäätöksen avulla saadaan kuvattua konsernin taloudellinen kokonaisuus. Konserni muodostuu kahdesta tai useammasta yrityksestä ja konsernitilinpäätöksessä konsernia käsitellään siten kuin se olisi vain yksi yritys. (Honkamäki, Reponen, Mäkelä & Pohjonen 2016, 14–15.) Konsernitilinpäätös laaditaan yhdistämällä konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätökset eikä tilikauden aikaista kirjanpitoa pidetä (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017, 186). Koska konsernitilinpäätökseen yhdistellään monen erillisyrityksen tilinpäätöstietoja, on sen oikeellisuuden kannalta tärkeää, että oikeat tiedot saadaan oikeaan aikaan. Tämä on mahdollista hyvin suunnitellun ja kirjallisesti kuvattun konsernitilinpäätösprosessin avulla.

Liiketoimintaprosessi koostuu toisiinsa liittyvistä tehtävistä, joilla päästään haluttuun lopputulokseen sekä tuotetaan lisäarvoa asiakkaalle (Lecklin 2006, 123). Liiketoimintaprosesseihin kiinnitetään yhä enemmän huomiota yritysten välisen kovan kilpailun takia. Kehittämällä liiketoimintaprosesseja asioita voidaan tehdä paremmin ja kustannustehokkaammin. (Harmon 2014, 19.)

Konsernitilinpäätösprosessi on helpompi toteuttaa ja sitä voidaan kehittää, kun se on kuvattu kirjallisesti. Lisäksi toimiva konsernitilinpäätösprosessi auttaa pysymään aikataulussa ja varmistaa osaltaan tilinpäätöstietojen oikeellisuuden. Konsernitilinpäätöksiä laaditaan niin yksityiselle sektorille kuin kunta-alalle.

Vuodesta 2008 myös kuntien ja kuntayhtymien on kuntalain mukaan täytynyt laatia täydellinen konsernitilinpäätös (Myöhänen 2008). Kuntien toiminta on nykyisessä kuntalaissa määritelty hyvin laaja-alaiseksi ja se kattaa kaiken toiminnan, jolla saadaan tuotettua palveluita asukkaille. Palvelut voidaan tuottaa kunnan omana toimintana, liikelaitoksissa, kunnan omistamissa yhteisöissä tai os-topalveluna. (Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019, 20, 22.)

Opinnäytetyön toimeksiantaja on palvelukeskus, joka tarjoaa taloushallinnon palveluita julkisen sektorin organisaatioille. Opinnäytetyön tavoitteena on kuvata toimeksiantajan asiakkaan konsernitilinpäätösprosessi ja löytää siitä mahdollisia kehittämistä vaativia kohtia. Aihe on tärkeä, koska asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia ei ole kuvattu aikaisemmin kirjallisena. Prosessikuvauksen avulla prosessia voidaan suunnitella ja johtaa paremmin sekä toimintaa kehittää. Tutkimuksen tuloksia voidaan hyödyntää myös laajemminkin toimeksiantajaorganisaation toiminnassa.

## 2 Tutkimusasetelma

Tutkimusasetelma muodostuu tutkimusongelmasta ja menetelmistä, joita käytetään tämän tutkimusongelman ratkaisuun. Tutkimusasetelmassa kuvataan tutkimusongelma ja siitä johdetut tutkimuskysymykset, tutkimusote, aineistonkeruumenetelmä, aineiston analyysimenetelmä sekä luotettavuusmenetelmä. Lisäksi esitellään tutkimuskohde. (Kananen 2019, 21.) Tässä luvussa esitellään osat, joista opinnäytetyön tutkimusasetelma muodostuu.

### 2.1 Tutkimusongelma ja -kysymykset

Opinnäytetyöllä tulee olla tutkimusongelma, johon haetaan ratkaisua. Tutkimusongelmasta johdetaan tutkimuskysymykset, joihin vastaamalla saadaan ratkaistua tutkimusongelma. Vastaukset tutkimuskysymyksiin saadaan tutkimusaineistosta. (Kananen 2019, 21–23.) Tutkimusongelman määrittelyssä ja rajaamisessa tulee olla huolellinen, koska tutkimusongelma on koko tutkimuksen perusta ja se määrittää opinnäytetyön tavoitteen. Jos tutkimusongelma on väärin asetettu, niin sitä ei ole mahdollista ratkaista valituilla menetelmillä ja aineistolla. (Kananen 2017, 56–57.)

Opinnäytetyön tavoitteena on kuvata toimeksiantajan asiakkaan konsernitilinpäätösprosessi sekä tutkia, mitä hyvää tai kehitettävää prosessissa on. Asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia ei ole kuvattu aikaisemmin kirjallisesti, ja konsernitilinpäätökseen vaadittava työpanos sekä tehtävät ovat ainoastaan konsernitilinpäätöstä tekevien kirjanpitäjien tiedossa. Tavoitteena on kuvata konsernitilinpäätösprosessi, jotta sen tekeminen voidaan suunnitella paremmin ja sitä voidaan johtaa. Lisäksi tavoitteena on löytää konkreettisia kehittämissuhteita konsernitilinpäätösprosessin parantamiseksi ja tehostamiseksi.

Opinnäytetyön avulla voidaan kehittää toimeksiantajan toimintaa, kun jokainen toimija tietää prosessikaavion avulla oman tehtävänsä kokonaisuudessa ja työtehtäviin voidaan valmistautua etukäteen. Prosessikaaviota voidaan hyödyntää pohjana myös muiden asiakkaiden kohdalla, joten tutkimuksesta on hyötyä toimeksiantajaorganisaatiossa laajemminkin. Konsernitilinpäätösprosessin tutkiminen keskittyy ainoastaan toimeksiantajaorganisaation osuuteen prosessissa, jotta tutkimus saadaan rajattua hallittavaksi kokonaisuudeksi.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana on: Miten asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehittää toimeksiantajaorganisaatiossa? Tutkimusongelma selvitetään tutkimuskysymyksillä, joita ovat: Minkälainen konsernitilinpäätösprosessi on nykyisin? Mikä konsernitilinpäätösprosessissa toimii? Mikä konsernitilinpäätösprosessissa ei toimi? Opinnäytetyön lopputuloksena syntyy kirjallinen prosessikaavio asiakkaan konsernitilinpäätöksestä toimeksiantajaorganisaatiossa ja sen konkreettiset kehittämisehdotukset.

## 2.2 Tutkimusote

Tutkimusote valitaan tutkimusongelman ja tutkimuskysymysten määrittelyn jälkeen. Tutkimusongelma määrää valittavan tutkimusotteen, jota voidaan nimittää myös menetelmien kokonaisuudeksi. Tutkimusote kannattaa valita huolellisesti, jotta sen avulla saadaan kerättyä oikea tutkimusaineisto tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Tutkimusotteet voidaan jakaa kahteen ryhmään, jotka ovat kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus ja kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus. Kvalitatiivisella tutkimuksella pyritään ymmärtämään jotakin entuudestaan tuntematonta ilmiötä, kun taas kvantitatiivinen tutkimus pyrkii yleistämään ja se edellyttää ilmiön tuntemista entuudestaan. (Kananen 2019, 25.)

Laadullisella tutkimuksella voidaan tutkia ilmiöitä, joita ei tunneta tai joista ei ole valmiita teorioita. Laadullisella tutkimuksella pyritään vastamaan kysymykseen, mistä ilmiössä on kysymys eikä sillä pyritä yleistämään tutkittavaa asiaa. Perusteluita laadulliselle tutkimukselle ovat ilmiön tuntemattomuus, ilmiöstä halutaan saada syvälinen ymmärrys, uusien teorioiden luominen, triangulaatio ja ilmiöstä halutaan saada hyvä kuvaus. Laadullisella tutkimuksella tutkitaan reaalimaailmaa sellittäviä malleja. Ominaispiirteitä laadulliselle tutkimukselle on, että se tapahtuu aidossa ympäristössä, aineisto kerätään vuorovaikutussuhteessa, tutkija kerää aineiston, tutkimusaineisto on monilähteistä, aineistoa analysoidaan induktiivisesti, rekursiivisesti ja interaktiivisesti, huomio kiinnittyy tutkittaviin ja tavoite on kokonaisvaltainen ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä. Laadullisessa tutkimuksessa ei käytetä tilastollisia menetelmiä ja tutkimus keskittyy sanoihin eikä lukuihin. (Kananen 2017, 32–35.)

Opinnäytetyön tutkimusongelma on ratkaistavissa laadullisen tutkimuksen menetelmin, koska kyseessä on ilmiö, josta ei ole aikaisempaa tutkimustietoa. Tavoitteena on myös saada syvälinen ym-



määritys tutkittavasta kohteesta, mikä on toteutettavissa ainoastaan laadullisen tutkimuksen menetelmin. Tutkimusaineisto myös kerätään vuorovaikutussuhteessa ja tutkimusaineisto on monilähteistä. Tutkittava konsernitilinpäätösprosessi on reaali maailman ilmiö, joka halutaan mallintaa. Tämä mallintaminen tapahtuu sanallisen tutkimuksen eikä numeroiden perusteella.

## 2.3 Tutkimusmenetelmät

Kvalitatiivisella ja kvantitatiivisella tutkimusotteella on omat tutkimusmenetelmänsä, jotka koostuvat aineistonkeruumenetelmästä, aineiston analyysimenetelmästä ja luotettavuusmenetelmästä (Kananen 2019, 27). Seuraavaksi käydään läpi tässä tutkimuksessa käytetyt tutkimusmenetelmät.

### Aineistonkeruumenetelmä

Aineistonkeruumenetelmien avulla saadaan kerättyä tutkimusaineisto, josta saadun tiedon perusteella voidaan ratkaista tutkimusongelma. Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmät voivat olla joko sekundäärisiä tai primäärisiä. Sekundääriaineisto on olemassa olevaa aineistoa, kuten kirjoja, tutkimuksia tai vuosikertomuksia ja sitä voidaan käyttää sellaisenaan. Primääriaineisto on tutkijan tutkimusta varten keräämää aineistoa, joka voidaan kerätä havainnoimalla, haastattelemalla tai toteuttamalla kysely. (Kananen 2017, 82–83.)

Laadullisen tutkimuksen käytetyin aineistonkeruumenetelmä on haastattelut, jotka voidaan luokitella osallistujamäärän mukaan yksilö- ja ryhmähaastatteluiksi. Haastattelumuodoista suosituin on teemahaastattelu, jossa ilmiöstä keskustellaan aihe kerrallaan. Keskustelunaiheet eli teemat on mietitty etukäteen ja ne ovat hyvin yleisluontoisia. Teemahaastattelun avulla pyritään ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä. Haastattelukysymysten avulla saadaan ilmiöstä selville pieniä yksityiskohtia, joista kootaan analyysin avulla kokonaisvaltainen ymmärrys tutkimuskohteesta. (Kananen 2017, 88, 90.)

Haastattelutilanne on vuorovaikutustapahtuma, jonka aikana saadaan selville haastateltavan kokemukset tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelu tulee tehdä mahdollisuuksien mukaan kasvotusten ja haastattelutilanteeseen tulee pyrkiä luomaan luottamuksellinen ilmapiiri. Vastaajan mielipiteitä ei saa kyseenalaistaa tai esittää omia mielipiteitä. Ennen haastattelua päätetään teemat ja niihin liittyvät kysymykset. Kysymyksenasettelulla voidaan vaikuttaa saadun tiedon määrään. Kysymykset

tulisi asettaa siten, että niihin ei voi vastata kyllä tai ei. Parhaita ovat laajentavat kysymykset, jotka alkavat esimerkiksi sanoilla, miten, mikä tai millaista. Kysymysten ei myöskään tulisi olla liian yksityiskohtaisia, koska silloin ne ohjaavat vastaajaa liikaa. (Kananen 2017, 91–92.)

Teemahaastattelua voidaan kutsua myös puolistrukturoiduksi haastatteluksi sen avoimuuden perusteella. Teemahaastattelu etenee tiettyjen etukäteen valittujen teemojen ja niitä tarkentavien kysymysten ehdoilla, mutta kysymyksiä voidaan haastattelun aikana tarkentaa ja esittää mahdollisia lisäkysymyksiä. Teemahaastattelun kysymysten tulee vastata tutkimusongelmaan ja etukäteen valittujen teemojen tulee perustua tutkimuksen viitekehykseen eli teoriaan. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 87–88.)

Tutkimusaineisto kerätään sekä sekundääri- että primääriaineistona, jotta tutkimusaineistosta saadaan mahdollisimman kattava. Sekundääriaineistona käytetään aikaisempien vuosien konsernitilinpäätöksiä sekä niiden laatimisessa syntynyttä aineistoa, kuten Excel-tiedostoja, kirjeitä ja tiedotteita. Primääriaineiston keräämiseen käytetään teemahaastattelua, koska sen avulla saadaan nostettua keskusteluun ennalta päätetyt tutkimusongelman kannalta olennaiset aiheet. Teemahaastattelu jättää kuitenkin tilaa yleiselle keskustelulle, jolloin voi nousta esiin tärkeitä yksityiskoh-  
tia, joita ei ole osattu ajatella etukäteen. Haastattelun avulla saadaan kokonaiskuva tutkittavasta ilmiöstä. Teemahaastatteluun kutsutaan kirjanpitäjiä, joilla on kokemusta asiakkaan kirjanpidosta tai konsernitilinpäätöksen laatimisesta, jolloin heillä on paras asiantuntemus tutkittavasta aiheesta. Teemahaastattelun aiheena on selvittää, miten asiakkaan tilinpäätösprosessia voidaan kehittää toimeksiantajaorganisaatiossa ja tutkimuksen tavoitteena on selvittää, minkälainen tilinpäätösprosessi on nykyisin sekä mikä tilinpäätösprosessissa toimii ja vastaavasti mikä siinä ei toimi.

### **Analyysimenetelmä**

Laadullisen aineiston käsittelyssä voidaan katsoa olevan neljä vaihetta: yhteismitallistaminen (litterointi), koodaus (tiivistäminen), luokittelu (kategorisointi) ja yhdistäminen (laajentaminen). Ensimmäinen vaihe eli litterointi ei ole varsinaista analyysia, mutta sen avulla aineisto muutetaan tekstimuotoon, minkä jälkeen aineistoa voidaan analysoida. (Kananen 2017, 133–134.)

Litteroinnin avulla esimerkiksi äänitteet ja videot muutetaan kirjalliseen muotoon. Näin aineistoa voidaan käsitellä manuaalisesti sekä analysoida. Ennen litterointia tulee päättää litteroinnin taso

eli kuinka tarkasti puheen lisäksi tallennetaan eleet ja äänenpainot. Litteroinnissa voidaan erottaa kolme eri tasoa, joita ovat sanatarkka litterointi, yleiskielinen litterointi ja propositiotason litterointi. Sanatarkassa litteroinnissa kirjoitetaan tarkasti ylös jopa kaikki äännähdyksetkin. Yleiskielisessä litteroinnissa teksti on muutettu yleiskieliseksi poistamalla murre sanat. Propositiotasolla kirjataan ylös ainoastaan asian ydinsanoma. (Kananen 2010, 58–59.) Yleiskielisen litteroinnin voidaan katsoa vastaavan tasoltaan peruslitterointia.

Peruslitteroinnissa kirjataan ylös puhe sanatarkasti säilyttämällä puhekieli. Tekstistä jätetään kuitenkin pois täytesanat, toisto, kesken jääneet tavut ja äännähdykset. Tunneilmaisut voidaan kuitenkin litteroida. Peruslitterointia voidaan käyttää silloin, kun halutaan analysoida puheen asiasisältöä. (Kvalitatiivisen datan käsittely n.d.)

Laadullisen aineiston analyysillä aineistoon luodaan selkeyttä ja tuotetaan uutta tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Aineisto pyritään tiivistämään kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Laadullista aineistoa voidaan analysoida teemoittelun avulla, jolloin aineistosta nostetaan esiin tutkimusongelmaa valaisevia teemoja. Näiden teemojen esiintymistä ja ilmenemistä aineistossa vertaillaan. Tekstimassasta etsitään tutkimusongelman kannalta olennaiset aiheet. Teemoittelu vaatii teorian ja empirian vuorovaikutusta onnistuakseen. Teemoittelua voidaan käyttää käytännöllisten ongelmien ratkaisuun. (Eskola & Suoranta 1998, 100, 126, 128.)

Teemoittelussa analyysivaiheessa nostetaan esiin aiheita, jotka ovat yhteisiä usealle haastateltavalle. Aiheet voivat pohjautua teemahaastattelun teemoihin, mutta esiin voi nousta muitakin mielenkiintoisia teemoja. Analyysin olennaisin osa on teemojen tarkastelu suhteessa toisiinsa. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 173.) Teemoittelussa aineisto pilkotaan ja ryhmitellään aihepiirien mukaan, jolloin on mahdollista vertailla teemojen esiintymistä. Ideana on etsiä aineistosta näkemyksiä, jotka kuvaavat jotakin tiettyä teemaa. Analyysin vertailussa on tärkeää päättää, etsiikö aineistosta samankaltaisuutta vai erilaisuutta. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 105–107.)

Teemahaastattelun jälkeen haastattelu litteroidaan ja litteroinnissa tullaan käyttämään perustason litterointia, koska tavoitteena on analysoida puheen asiasisältöä. Näin saatu tekstiaineisto analysoidaan teemoittelun avulla, jolloin aineisto saadaan tiivistettyä ja nostettua siitä esiin tutkimusongelman kannalta tärkeimmät aiheet, joita vertaillaan etsien samankaltaisuuksia. Teemoittelussa

hyödynnetään aineiston ja teorian vuorovaikutusta. Teemoittelua käytetään opinnäytetyön tutkimusaineiston analyysitapana, koska se soveltuu käytännönläheisten ongelmien ratkaisemiseksi. Tutkimustulokset esitellään haastatteluteemojen mukaisessa järjestyksessä.

### **Luotettavuusmenetelmä ja eettisyys**

Tutkimuksen tulosten tulee olla luotettavia. Tieteellisen työn luotettavuutta tarkastellaan luotettavuuskäsitteillä, joita ovat reliabiliteetti ja validiteetti. Näillä mittareilla arvioidaan tutkimustulosten hyvyttä. Reliabiliteetti mittaa tulosten pysyvyyttä ja validiteetti oikeiden asioiden tutkimista. Tulosten pysyvyydellä tarkoitetaan sitä, että tehtäessä tutkimus uudestaan saadaan sama tutkimustulos. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuus perustuu tutkijan arviointiin ja näyttöön. Laadullisen tutkimuksen luotettavuustarkasteluun tulisi kiinnittää huomiota jo suunnitteluvaiheessa, koska ennakkosuunnittelulla päästään parempaan lopputulokseen. Jotta tutkimus on luotettava, on tutkimusasetelman oltava kunnossa, ongelman tulee olla oikein määritelty, tutkimusmenetelmät oikein valittu ja tutkimusprosessi tulee toteuttaa tieteen sääntöjen mukaan. Kaiken edellytys luotettavuutta tarkasteltaessa on dokumentaatio, koska sen avulla voidaan arvioida tutkijan ratkaisuja. Tehdyt valinnat ja ratkaisut tulee myös perustella. (Kananen 2017, 173, 175–176.)

Tutkimuksen reliabiliteetti varmistetaan huolellisella dokumentaatiolla ja ratkaisujen perustelulla. Tutkimuksen lähtökohdat ja kaikki tutkimuksen vaiheet dokumentoidaan sekä tehdyt valinnat perustellaan. Näin tutkimus voidaan tarvittaessa toistaa uudestaan ja päästä samaan tutkimustulokseen. Tutkimustulokset annetaan tutkimuksen jälkeen yhden haastateltavan luettavaksi, jotta voidaan varmistua siitä, että tutkimuksen aikana ei ole tullut väärinymmärryksiä. Validiteetti varmistetaan huolellisella perehtymisellä aiheeseen ja suunnittelemalla tutkimus hyvin. Jo suunnitteluvaiheessa pyritään varmistamaan, että tutkimusongelma ja tutkimusmenetelmät ovat oikein aseteltu ja valittu. Tutkimus pyritään pitämään hyvin rajattuna, jolloin pystytään keskittymään oikeisiin asioihin. Koko tutkimuksen ajan pyritään pitämään mielessä tutkimusongelma, johon etsitään ratkaisua. Validiteetti pyritään varmistamaan myös siten, että tutkimusaineistoa kerätään tarpeeksi ja tutkimustulokset johdetaan tutkimusaineistosta.

Hyvä tieteellinen käytäntö tarkoittaa, että tutkimuksessa noudatetaan tiedeyhteisön toimintatapoja, joita ovat rehellisyys, huolellisuus ja tarkkuus tutkimustyössä, tulosten tallentamisessa ja

esittämisessä sekä tutkimusten ja sen tulosten arvioinnissa. Tutkimuksessa tulee toteuttaa eettisesti kestäviä tiedonhankinta-, tutkimus- ja arviointimenetelmiä sekä avoimuutta ja vastuullista viestintää. Muiden tutkijoiden työt ja saavutukset tulee ottaa huomioon ja niihin viitataan asianmukaisesti. Tutkimuksen suunnitteluun, toteutukseen ja raportointiin tulee kiinnittää huomiota sekä tietoaineistot tulee tallentaa tieteellisen tiedon vaatimusten mukaisesti. Tutkimusten eri osapuolten kanssa tulee olla voimassa olevat sopimukset koskien muun muassa aineiston säilytystä ja käyttöoikeuksia. (Hyvä tieteellinen käytäntö (HTK) n.d.) Tutkimuksessa tulee noudattaa yleisiä eettisiä periaatteita, joihin kuuluu tutkittavien ihmisarvon, yksityisyyden, itsemääräämisoikeuden ja muiden oikeuksien kunnioittaminen. Eettisyyteen ja keskeisiin arvoihin kuuluu myös pyrkimys tuottaa uutta tietoa. (Vuori n.d.)

Tutkimusta tehtäessä noudatetaan hyvää tieteellistä käytäntöä. Toimeksiantajan kanssa tehdään toimeksiantosopimus, jossa sovitaan tutkimuksen toteuttamisesta ja toimeksiantajaa informoidaan tutkimuksen eri vaiheissa sen etenemisessä. Tutkimuksen avulla pyritään tuottamaan uutta ja hyödyllistä tietoa toimeksiantajan käyttöön. Toimeksiantajan kanssa on sovittu, että toimeksiantajan tai asiakkaan nimeä ei mainita ja tutkimustulokset julkaistaan salassa pidettävässä liitteessä. Tutkimus suunnitellaan huolellisesti ja tutkimuksen kaikki valinnat perustellaan sekä kerrotaan, miksi eri ratkaisuihin on päädytty. Haastateltaville kerrotaan, mistä tutkimuksessa on kysymys ja miksi tutkimus tehdään. Haastattelut nauhoitetaan ja tämä kerrotaan haastateltaville. Aineisto säilytetään tietoturvallisesti litteroinnin ja aineiston analysoinnin ajan, minkä jälkeen se hävitetään asiallisesti. Tutkimusaineistosta ei käy ilmi yksilöityjä henkilötietoja.

## **2.4 Toimeksiantaja**

Opinnäytetyön toimeksiantajana on palvelukeskus, joka tarjoaa taloushallinnon palveluita julkisella sektorilla toimiville organisaatioille. Toimeksiantajaa ei esitellä tarkemmin, koska toimeksiantajan kanssa on sovittu, että palvelukeskuksen nimeä ei mainita opinnäytetyössä.

## **2.5 Aikaisemmat tutkimukset**

Aikaisempia tutkimuksia samasta aiheesta löytyy jonkin verran. Konsernitilinpäätösprosessia kunta-alalla on tutkittu ainakin kahdessa opinnäytetyössä. Julia Vanhanen (2016) on tutkinut kon-

sernitilinpäätösprosessin kehittämistä opinnäytetyössään Konsernitilinpäätösprosessin kehittämisen, Case: Yritys Oy ja samoin Hannele Jaakkola (2019) on tutkinut samaa aihetta opinnäytetyössään Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittäminen, Case Kemijärven kaupunki.

## **2.6 Opinnäytetyön rakenne ja tiedonhaun kuvaus**

Opinnäytetyön teoriaosassa käydään läpi, mitä tarkoittaa kunnan toiminta ja mitä erityisvaatimuksia kuntalaki asettaa kirjanpidolle. Lisäksi kerrotaan, mitä konserni tarkoittaa ja miten konsernitilinpäätös rakentuu. Lopuksi käydään läpi prosessin ja prosessijohtamisen käsitteitä. Tarkoituksena on luoda ymmärrys siitä, mitä tarkoitetaan asiakkaalla, joka toimii kunta-alalla, miten tehdään konsernitilinpäätös ja mitä hyötyä konsernitilinpäätösprosessin kuvaamisesta on. Näiden käsitteiden pohjalta voidaan rakentaa konsernitilinpäätösprosessin kuvaus ja sen kehittämisehdotukset.

Teoriaosan lähteiden saamiseksi tehtiin systemaattista tiedonhakua. Hakusanoina käytettiin muun muassa kunta, kuntakonserni, konserni, prosessi, tilinpäätösprosessi, konsernitilinpäätös ja kunnan konsernitilinpäätös. Hakua ei rajattu esimerkiksi julkaisuvuoden mukaan, mutta lähteinä pyrittiin käyttämään 2010-luvulla julkaistuja ja sitä uudempia lähteitä. Lähteitä haettiin useista tietokannoista, kuten finna.fi, janet.finna.fi ja Suomen laki (Alma Talent Pro). Pääasiassa etsittiin ajantasaista painettua kirjallisuutta, mutta Kuntaliiton nettisivuilta etsittiin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita, koska ne olivat olennainen osa tietoperustaa. Kansainvälisiä artikkeleita etsittiin janet.finna.fi-tietokannan kansainvälisten artikkeleiden hausta sekä Google Scholarista. Näissä hauissa hakusanoina käytettiin process, process management, accounting process ja consolidated financial statements. Haut rajattiin koskemaan vertaisarvioituja ja avoimesti verkossa saatavilla olevia tekstejä.

## **3 Kunnan toiminnasta, taloudesta ja organisaatiosta**

### **3.1 Kunnan toiminta**

Kuntalain mukaan kunnan tavoitteena on edistää asukkaiden hyvinvointia ja alueen elinvoimaa. Kunnan tehtävänä on järjestää asukkaille tarvittavat palvelut. (Kuntal 410/2015, 1.2 §.) Kunta voi hoitaa itsehallintoon perustuen haluamiaan tehtäviä, minkä lisäksi sen tulee hoitaa sille laissa sää-

detyt tehtävät (Kuntal 410/2015, 7.1 §). Kunnille voidaan antaa uusia tehtäviä ja vastaavasti poistaa vanhoja tehtäviä ainoastaan lakisäädöksillä, joista valtio vastaa. Valtio huolehtii peruspalveluiden lainsäädännöstä ja niihin liittyvistä tulonsiirroista, kun taas kunnat vastaavat palveluiden järjestämisestä. Lakisääteiset tehtävät perustuvat erityislainsäädäntöön ja niitä ovat mm.

sivistystoimeen, terveydenhuoltoon ja sosiaalihuoltoon liittyvät palvelut. Kunnan itsehallintoon perustuvat tehtävät voivat liittyä esim. elinkeinoelämän edistämiseen ja yhdistystoiminnan tukemiseen. (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 51, 53.)

Kunnan ei tarvitse tuottaa palveluita itse, vaan se voi ostaa ne myös toisilta palveluntuottajilta, yksityisiltä toimijoilta tai kunnilta. Palveluita voidaan tuottaa myös yhteistyössä eri kuntien kesken yhteistoimintana, esim. kuntayhtymissä. Kunnat voivat myös perustaa liikelaitoksia ja osakeyhtiöitä mm. tuottaakseen erityistä osaamista vaativia palveluita. (Averio, Koskinen & Laesterä 2019, 19–20.) Kunnalla on kuntalain mukainen yhtiöittämisvelvollisuus eli kunnan toimiessa jossakin tehtävässä kilpailuilla markkinoilla, sen tulee antaa kyseinen tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön tehtäväksi. Tällöin kunnan tulee myös hinnoitella palvelut markkinaehtoisesti. (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 92.)

Kunnan toiminnan määrittely on nykyisessä kuntalaissa hyvin laaja-alainen ja se kattaa kunnan sekä konserniyhteisöjen lisäksi toiminnan, joka perustuu omistukseen, sopimukseen ja rahoitukseen (ks. kuvio 1). Kaikki toiminta, jolla saadaan tuotettua palveluja asukkaille ja jonka rahoittamisessa ollaan mukana, katsotaan kuuluvan kunnan toimintaan. Kunta ei ole kaikessa toiminnassa mukana omistuksen kautta, vaan myös ostopalvelut ovat olennainen osa kunnan toimintaa. Kunnan organisaatorakenne voidaan järjestää monella eri tavalla. Perinteisesti kunnan toiminta on jaettu toimialoihin ja tehtäväalueisiin. Toimintaa voidaan kuitenkin harjoittaa myös liikelaitoksissa sekä kunnan omistamissa osakeyhtiöissä, kuntayhtymissä ja osakkuusyhteisöissä. (Ala-aho ym. 2019, 20–22.)



Kuvio 1. Kunnan toiminta (Ala-aho ym. 2019, 20–22, muokattu)

### 3.2 Kuntatalous

Kuntien ja kuntayhtymien menot olivat noin 44 miljardia euroa vuonna 2016. Näistä menoista noin puolet aiheutuivat sosiaali- ja terveystoimesta, lähes kolmannes opetus- ja kulttuuritoimesta ja noin viidennes muista menoista. Rahoitustoimintaan ja muihin menoihin meni noin kuusi prosenttia kaikista menoista. Menoista 70 prosenttia rahoitetaan verotuloilla ja valtionosuuksilla. Verotulojen osuus on puolet ja valtionosuuksien osuus 20 prosenttia, mutta osuudet vaihtelevat kunnittain. Viidennes kunta-alan tuloista muodostuu toimintatuloista, joita ovat palvelujen myyntitulot, maksutulot, tuet ja avustukset sekä vuokratulot. Lainanoton osuus rahoituksesta oli kuusi prosenttia ja muiden tulojen osuus kolme prosenttia vuonna 2016. (Hakola, Huikko, Korento, Lehtonen, Mehtonen, Punakallio, Rainio, Vaine, Vuorento & Ylitalo 2017, 14–15.)

Kunnilla on itsehallintoon perustuva verotusoikeus ja sitä käytetään kunnan asukkaisiin sekä kiinteistönomistajiin. Kunnat saavat myös osan kunnassa toimivien yhteisöjen yhteisöverosta. Kunnan verotulot koostuvat siis kunnallisverosta, yhteisöveron osuudesta ja kiinteistöverosta. Suomen perustuslaki takaa kansalaisille peruspalvelut, joiden järjestämisvastuussa kunnat ovat. Valtio rahoit-



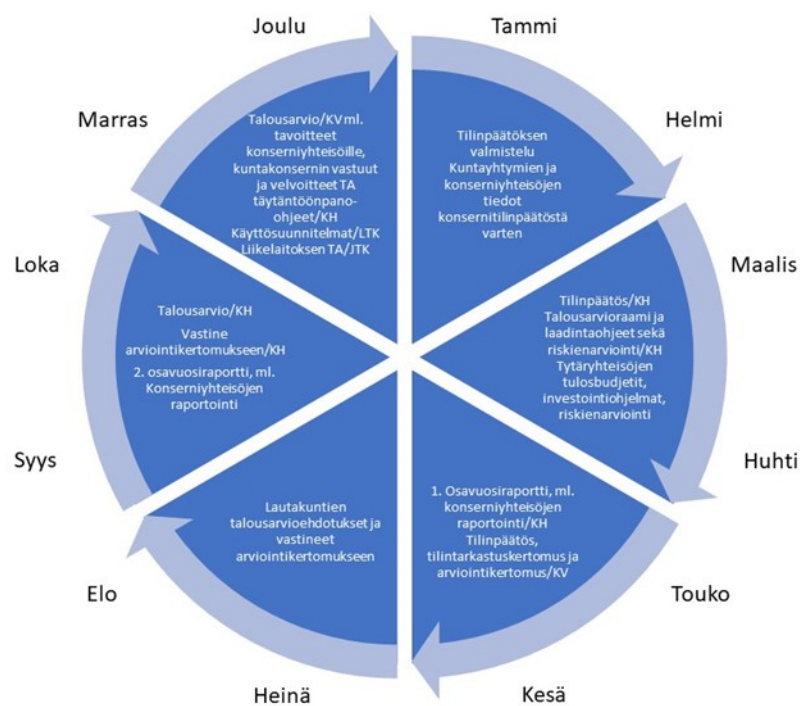
taa näiden peruspalvelujen järjestämistä valtionosuusjärjestelmän kautta. Järjestelmän ensimmäinen tehtävä on ohjata valtion rahoitus peruspalvelujen järjestämiseen. Toinen järjestelmän tehtävä on tasata eroja kuntien välillä, jotta kaikilla Suomen kunnilla olisi yhtäläiset mahdollisuudet järjestää peruspalveluja. Kolmas järjestelmän tehtävä liittyy poliittisiin päätöksiin eli valtionapuja käytetään myös poliittiseen ohjaukseen. Kunnat saavat myös toimintatuloja asiakasmaksuista, tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä tuista ja avustuksista. Kunnan maksu- ja myyntitulojen tarkoitus ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaan tai hinnat voidaan määrätä asiakkaan maksukyvyyn mukaan, esim. terveydenhuollon ja varhaiskasvatuksen maksut. (Hakola ym. 2017, 15, 19, 22–23.)

Kunnan tärkein väline talouden ohjauksessa on talousarvio, jota koskevat kuntalain säädökset. Valtuusto hyväksyy talousarvion ja sitä on noudatettava kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa. Talousarvion sitovuus tarkoittaa, että tilivelvolliset voivat joutua vastuuseen sen noudattamatta jättämisestä. Talousarviossa on määräraha eli menoarvio sekä tuloarvio. Toiminnallisilla tavoitteilla taas määritellään toiminnan sisältöä ja palvelujen laatua. Näiden toiminnalle asetettujen tavoitteiden tulisi vastata määrärahoja ja tuloarvioita. Talousarvion käyttötalousosa sisältää tehtävä-aluekohtaiset määrärahat, tuloarviot sekä tavoitteet eli sen avulla talousarvio kohdistetaan yksiköille. Tuloslaskelmaosassa kuvataan kokonaistalous tuottoineen ja kuluineen, jolloin siitä käy ilmi ennuste kunnan tuloksesta. Tuloslaskelmaosaan budjetoidaan käyttötalousosan lisäksi kunnan yhteiset määrärahat ja tuloarviot, mm. verotulot ja valtionosuudet. Talousarvion investointiosassa budjetoidaan määrärahat ja tuloarviot investoinneille. Rahoitusosassa kuvataan kunnan kokonaistalous ja siihen kootaan käyttötalous-, tuloslaskelma- ja investointiosien tiedot sekä budjetoidaan muutokset lainoissa. (Ala-aho ym. 2019, 25–28.)

### **3.3 Kunnan kirjanpito ja tilinpäätös**

Kunnan kirjanpitoon sovelletaan kuntalakia ja kirjanpitolakia, eikä se poikkea periaatteiltaan yritysten kirjanpidosta. Kirjanpitoon kirjataan liiketapahtumina menot, tulot ja rahoitustapahtumat. Kirjanpidossa noudatetaan suoriteperustetta ja pitkävaikutteiset menot jaksotetaan niiden taloudellisen vaikutusajan mukaisesti. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta kunnissa. Näiden ohjeiden noudattaminen on osa hyvää kirjanpitoa, josta on säädetty kirjanpitoaissa. (Ala-aho ym. 2019, 23–24.)

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kunnan toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallitus laatii tilinpäätöksen tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä, jolloin se jätetään tilintarkastajien tarkastettavaksi (ks. kuvio 2). Kunnanvaltuuston tulee käsitellä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen. (Hakola ym. 2017, 33–35.) Kuntalain mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia konsernitalinpäätös samalta päivältä kunnan tilinpäätöksen kanssa (Kuntal 410/2015, 114.1 §).



Kuvio 2. Talouden suunnittelun ja raportoinnin vuosikello (Hakola ym. 2017, 33, muokattu)

Kunnan tulee aina laatia tilinpäätökseen toimintakertomus, joka kuvaa sanallisesti keskeisiä kunnan toimintaan ja talouteen vaikuttaneita tekijöitä. Toimintakertomuksessa tulee olla myös arvio kunnan tulevasta kehityksestä sekä selvitys siitä, miten sisäinen valvonta ja konsernivalvonta on järjestetty. Lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat tunnuslukuineen ja hallituksen esitys tuloksen käsitteilyä ovat osa toimintakertomusta. Mikäli kunta joutuu tekemään toimenpiteitä talouden tasapainottamiseksi, niin nämä toimenpiteet täytyy kertoa toimintakertomuksessa. Talousarvion toteutumisvertailussa esitetään alkuperäinen talousarvio, sen muutokset, lopullinen talousarvio, toteuma

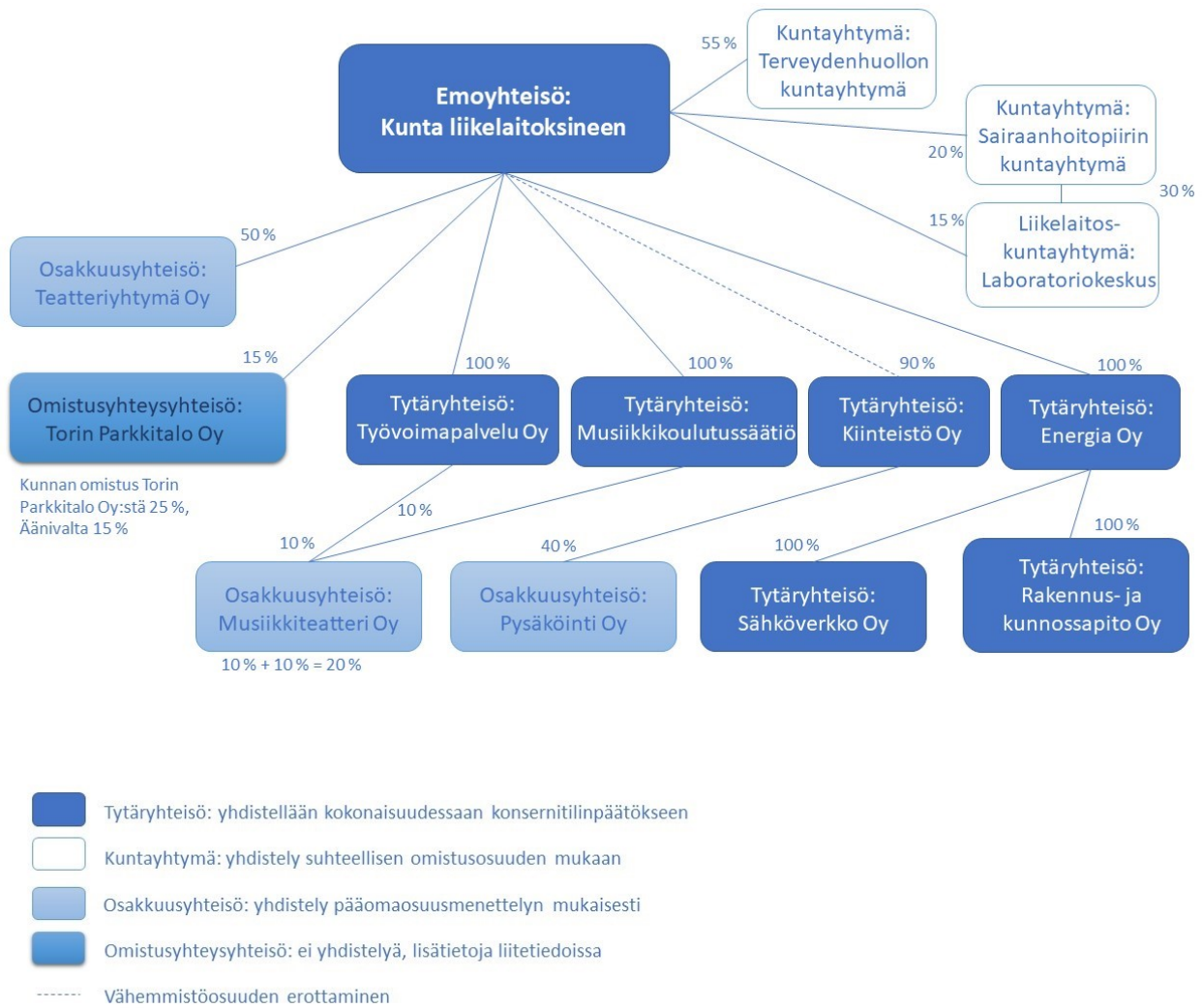
ja toteuman poikkeama lopulliseen talousarvioon. Jos talousarviossa on olennaisia poikkeamia, niin ne tulee perustella. (Ala-aho ym. 2019, 31–32.)

Tilinpäätöslaskelmat sisältävät tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman. Tuloslaskelma kuvaa tuottojen ja kulujen erotusta, tase taloudellista asemaa tilikauden päättymishetkellä sekä rahoituslaskelma rahan lähteet ja rahan käyttöä tilikauden aikana. Rahoituslaskelman lopputuloksena esitetään muutos rahavirroissa, jotka jaetaan toiminnan ja investointien rahavirtaan sekä rahoituksen rahavirtaan. Kaikkien kuntien on pakko laatia rahoituslaskelma. Liitetiedot täydentävät tilinpäätöslaskelmia ja ne voivat olla niiden erittelyjä tai antaa sellaista lisätietoa kunnan taloudesta, joka ei käy ilmi laskelmista, esimerkiksi vakuudet ja vastuusitoumukset. Osa liitetiedoista on pakollisia, mutta tilinpäätöksen laatijan tulee osata antaa myös sellaisia liitetietoja, jotka eivät ole pakollisia, mutta turvaavat oikean ja riittävän kuvan toteutumisen. Liikelaitosten, taseyksiköiden ja muiden eriytettyjen toimintojen tulee laatia erillistilinpäätökset, mutta niiden liiketapahtumat sisältyvät kuitenkin myös koko kunnan tilinpäätökseen. (Ala-aho ym. 2019, 33.)

### **3.4 Kuntakonserni ja konserniyhtiöt**

Kuntakonserni muodostuu kunnasta tytäryhteisöineen. Kunnan tytäryhteisöksi katsotaan sellainen yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain mukainen määräysvalta. Myös kunnan määräysvallan alaiset säätiöt kuuluvat kuntakonserniin. (Kuntal 410/2015, 6.1 §.) Määräysvalta voi perustua omistukseen, oikeuteen nimittää tai erottaa hallitus taikka sopimukseen. Kunnalla voi olla määräysvalta yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa toisessa tytäryhteisössä. (Hakola ym. 2017, 29.)

Kuntakonsernin emoyhteisö on kunta liikelaitoksineen (ks. kuvio 3). Tytäryhteisöjä ovat kaikki osakeyhtiöt, kuntayhtymät, liikelaitoskuntayhtymät, yhdistykset sekä muut yhteisöt ja säätiöt, joissa kunnalla on määräysvalta. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 8.) Ala-aho ja muut (2019, 19) kirjoittavat, että kunnan tytäryhteisöt toimivat monilla eri toimialoilla, joista tyypillisimpiä ovat energia-alalla toimivat yhtiöt sekä kiinteistöyhtiöt.



Kuvio 3. Esimerkki kuntakonsernin rakenteesta (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 38, muokattu)

Kunta ohjaa tytäryhteisöjen toimintaa asettamalla niille tavoitteita kuntastrategiassa ja talousarviossa. Kuntastrategiaan sisältyvä omistajapolitiikka määrittää, missä yhteisöissä kunnan on järkevää olla mukana omistajana tai sijoittajana. Omistajapolitiikka näkyy konserniyhteisöille konkreettisesti talousarvion tavoitteina. Konserniohjeessa ohjeistetaan kunnan omia toimielimiä ja viranhaltijoita tytäryhteisöjen toiminnan valvomiseksi. Konserniohjauksesta vastaa kunnanvaltuuston päätösten mukaisesti konsernijohto, johon kuuluu kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut valtuuston määräämät tahot. Tytäryhteisöjen toimintaan voidaan vaikuttaa muun muassa perustamissopimuksen, yhtiöjärjestyksen, yhtiökokousten ja henkilövalintojen kautta. Kunnan konserniohjeet eivät kuitenkaan sido oikeudellisesti tytäryhteisöä, ennen kuin ne on hyväksytty tytäryhteisön toimielimen puolesta yhteisöä sitovaksi. (Hakola ym. 2017, 29–31.)

## Emoyhteisö

Kuntakonsernin emoyhteisö on konsernitilinpäätöksen laativa kunta ja sen asema perustuu määräysvaltaan toisessa yhteisössä (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 8). Kunta on perinteisesti tuottanut palvelut itse, mutta nykyisin voidaan käyttää myös muita keinoja palveluiden tuottamiseksi. Kuntalaissa säädetään, että kunta voi perustaa liikelaitoksen tuottaakseen kunnallisia palveluja, joihin sovelletaan liikelaitosten periaatteita. Liikelaitos kuuluu kunnan organisaatioon eikä se ole erillinen oikeushenkilö. Liikelaitoksen tuottamien palvelujen on kuuluttava kunnan toimialaan ja ne tulee rahoittaa tulorahoituksella, joka koostuu asiakasmaksuista. Liikelaitoksen hallinnosta vastaa johtokunta ja sen toimintaa ohjaa kuntalaki. (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 91.) Liikelaitoksen kirjanpito on pidettävä erillään kunnan kirjanpidosta ja sen tulee laatia erillistilinpäätös. Tilinpäätöksen tulee sisältää tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. (Hakola ym. 2017, 35.)

Kunta voi käyttää liikelaitosten lisäksi organisaatiossaan taseyksiköitä, joiden johtaminen ei eroa muusta kunnasta. Kirjanpidolliselle taseyksikölle laaditaan erillistilinpäätös. (Ala-aho ym. 2019, 21.) Kirjanpidollisen taseyksikön käyttö on perusteltua silloin, kun jossakin kunnan tehtävässä edellytetään sen eriyttämistä kirjanpidossa ja tasejatkuvuutta, mutta sitä ei kuitenkaan eriytetä muista tehtävistä talousarviossa. Kirjanpidollisesta taseyksiköstä voidaan muodostaa taloushallintojärjestelmään erillinen kirjanpitoyksikkö, jota seurataan laskentatunnisteen avulla. Kirjanpidollisen taseyksikön tilinpäätös laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat. (Kirjanpidollisen taseyksikön perustaminen 2017.) Kunta voi käyttää myös laskennallista taseyksikköä, kun eriyttämistapaa ei ole erityislaissa määritelty. Laskennallisessa taseyksikössä kaikkia eriä ei kohdisteta tarkasti yksikölle eikä erillistä kirjanpitoyksikköä muodosteta. Tilinpäätöksessä laskennalliselle taseyksikölle voidaan kuitenkin muodostaa tulos- ja taselaskelmat sekä rahoituslaskelma. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä 2021, 22.)

## Tytäryhteisöt

Ala-aho ja muut (2019) tuovat esille, että kunnan omistama osakeyhtiö on kunnasta erillinen oikeushenkilö, johon sovelletaan osakeyhtiölakia. Kunta voi ohjata osakeyhtiön toimintaa omistajaohjauksen keinoin vaikuttamalla yhtiöjärjestykseen, osakassopimukseen tai käyttämällä äänioikeutta yhtiökokouksessa. (Ala-aho ym. 2019, 21.) Osakeyhtiön hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat yhtiön hallinnosta ja toiminnasta sekä tekevät yhtiötä koskevia sitovia päätöksiä, joita kunta ei voi tehdä. Yhtiön tekemät päätökset eivät ole myöskään julkisia. Kunnan liiketoiminnan yhtiöittämisellä täytyy olla perusteet, jotka liittyvät joko toiminnan tehostamiseen tai lainsäädäntöön. Lisäksi kunnan tulee varmistua siitä, että yhtiö ei tarvitse kunnan tukea ja sen mahdollisuudet ohjata yhtiön toimintaa ovat riittävät. (Hakola ym. 2017, 32.) Kunnalliset osakeyhtiöt eivät tavoittele puhtaasti taloudellista voittoa, vaan taustalla on kuntalaisten hyvinvoinnin varmistaminen. Osakeyhtiön tulee kuitenkin toimia itsenäisesti toiminnasta saaduilla tuloilla. Tyypillisiä kunnan osakeyhtiöitä ovat energia-, vesi- ja satamayhtiöt. (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 92.)

Kuntayhtymä on kuntien yhteistoiminnan muoto ja se perustetaan jäsenkuntien välisellä sopimuksella. Sopimuksessa määritellään muun muassa tehtävät ja hallinto. Kuntayhtymä on kunnista erillinen oikeushenkilö ja siihen liittyminen voi olla vapaaehtoista tai pakollista. Erikoissairaanhoidon ja kehitysvammaisten erityishuoltoa hoitaviin kuntayhtymiin liittyminen on pakollista. Muuten kunnat voivat itse päättää minkälaista yhteistoimintaa ne harjoittavat muiden kuntien kanssa. Kuntayhtymän ylin toimielin on yhtymävaltuusto ja yhdessä yhtymävaltuuston kanssa ne käyttävät ylintä päätösvaltaa kuntayhtymässä. (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 92–93.) Kuntayhtymiin sovelletaan kuntia koskevaa lainsäädäntöä ja jäsenkunnat ovat vastuussa kuntayhtymän taloudesta. Esimerkkinä merkittävistä kuntayhtymistä ovat maakuntien liitot, sairaanhoitopiirit ja koulutuskuntayhtymät. (Kuntayhtymä n.d.)

Liikelaitoskuntayhtymän tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen ja sen oikeudellinen muoto on kuntayhtymä. Liikelaitoskuntayhtymän voivat perustaa niin kunnat kuin kuntayhtymät. Poikkeukset verrattuna kuntayhtymään liittyvät toimialaan, jäsenyyteen ja johtokunnan muodostumiseen sekä toimivaltaan. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä 2021, 6.) Ylintä päätösvaltaa liikelaitoskuntayhtymässä käyttää yhtymäkokous (Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017, 93).

Yhdistys perustetaan jonkin aatteellisen tarkoituksen toteuttamista varten ja sen toimintaan sovelletaan yhdistyslakia (YhdL 503/1989, 1 §). Yhdistys ei saa toiminnallaan tavoitella taloudellista etua (YhdL 503/1981, 2.1 §). Se voi kuitenkin harjoittaa elinkeinoa tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä tai joka liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen ja on taloudellisesti vähäarvoista (YhdL 503/1981, 5 §). Patentti- ja rekisterihallituksen yhdistysrekisteriin rekisteröity yhdistys on itsenäinen oikeushenkilö eivätkä sen jäsenet ole henkilökohtaisesti vastuussa yhdistyksen velvoitteista. Yhdistyksen perustamiseksi on laadittava perustamiskirja, jossa on liitteenä yhdistyksen säännöt. Perustamiskirja tulee olla kolmen jäsenen allekirjoittama. Jäsenet voivat olla joko oikeushenkilöitä tai vähintään 15-vuotiaita luonnollisia henkilöitä. (Lydman, Kemppinen, Laaksonen & Lahti 2018, 111–112.) Nämä jäsenet käyttävät yhdistyksessä päätösvaltaa (YhdL 503/1981, 16 §).

Rekisteröidyn säätiön toiminnan periaatteet on määrätty säätiölaissa. Säätiöllä tulee olla perustajan määrittelemä säännöissä mainittu hyödyllinen tarkoitus, jota säätiön toiminta edistää. Säätiö ei voi kuitenkaan harjoittaa liiketoimintaa eikä se voi tavoitella taloudellista etua. Rahoituksen säätiö saa pääomalla, toiminnan tuloilla ja muulla rahoituksella. Säätiö on perustajastaan erillinen oikeushenkilö eikä perustaja vastaa henkilökohtaisesti säätiön velvoitteista. Perustajia voi olla yksi tai useita ja he voivat olla luonnollisia henkilöitä, yksityis- tai julkisoikeudellisia yhteisöjä tai säätiöitä. Säätiöllä tulee olla vähintään 50 000 euron peruspääoma. (Lydman ym. 2018, 325–326.) Säätiö voidaan perustaa perustamiskirjalla tai testamentin määräyksellä (SäätiöL 487/2015, 2:1.1 §, 2:6.1 §). Säätiön hallinnosta huolehtii hallitus ja mahdollinen toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto (SäätiöL 487/2015, 3:1 §).

### **Kuntakonserniin kuulumattomat yhteisöt**

Omistusyhteisyhteisö ei kuulu kuntakonserniin, vaikka kuntakonsernilla on siitä omistusosuus ja sen tarkoitus on edistää toisen kuntakonsernin yhteisön toimintaa. Yhteisöä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa yhteisön pääomasta tai vastaavasti pysyvä yhteys on syntynyt esimerkiksi hallinnon kautta. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 8.)

Osakkuusyhteisö on omistusyhteisyhteisö, jossa konserniyhteisöllä yksin tai yhdessä muiden konserniyhteisöjen kanssa on huomattava vaikutusvalta. Tästä huolimatta osakkuusyhteisö ei kuiten-

kaan kuulu konserniin, koska konsernisuhteelle ominainen määräysvalta puuttuu. Omistusyhteisö on osakkuusyhteisö, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa ja enintään puolet yhteisön äänimäärästä. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 8.) Osakkuusyrityksen erityistapaus on yhteisyritys, jossa omistajat käyttävät yhdessä määräysvaltaa. Omistajat voivat omistaa yrityksestä erisuuruisia osuuksia, mutta he hallinnoivat yhteisyritystä tosiasiallisesti yhdessä. Toinen osapuoli tai osapuolet eivät välttämättä kuulu samaan konserniin. Yhteisyrityksen määritelmänä kirjanpitolaissa on, että yhteisyrityksen yksi omistaja on konserniyritys, minkä lisäksi sillä on omistaja, jonka tilinpäätöstä ei esitetä konsernitilinpäätöksessä. Konserniyritys myös vastaa yhdessä muiden omistajien kanssa yrityksen johtamisesta. Yhdelläkään omistajalla ei ole määräysvaltaa yhteisyrityksessä, joten se ei voi kuulua mihinkään konserniin. (Blomqvist-Erhama, Eerola, Halonen, Hautala, Kaskimies & Smedberg 2018, 89–90.)

## **4 Konsernitilinpäätös**

### **4.1 Laatimisvelvollisuus**

Konsernilla tarkoitetaan taloudellista kokonaisuutta, joka muodostuu kahdesta tai useammasta yrityksestä. Kokonaisuudessa emoyrityksellä voi olla yksin tai yhdessä muiden saman konsernin yritysten kanssa määräysvalta yhdessä tai useammassa tytäryrityksessä. Määräysvalta voi muodostua siten, että kirjanpitovelvollinen omistaa yli puolet kohdeyrityksen äänimäärästä, sillä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen päätösvaltaa käyttävästä hallintoelimestä tai se käyttää muuten tosiasiallista määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (Honkamäki ym. 2016, 14.) Konsernin muodostamisella voidaan saavuttaa muun muassa johtamiseen ja toiminnan tehostamiseen liittyviä etuja verrattuna siihen, että monilla eri markkinoilla tapahtuvaa liiketoimintaa harjoitettaisiin yhdessä suuressa yrityksessä. Konserni ei kuitenkaan ole erillinen oikeushenkilö, sitä ei merkitä kaupparekisteriin eikä sitä veroteta. (Alhola, Koivikko & Rätty 2003, 10–11.)

Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva konsernin taloudellisesta kokonaisuudesta. Konsernitilinpäätöksessä konsernia käsitellään siten kuin se olisi vain yksi yritys. (Honkamäki ym. 2016, 14–15.) Kisanlahti ja Leppiniemi (2017) korostavat, että konsernitilinpäätöksessä huomio kiinnittyy konsernikokonaisuuden ja ulkopuolisten talousyksiköiden välisiin liiketapahtumiin eikä konserniyhtiöiden välillä tapahtuviin ostoihin ja myynteihin. Konsernitilinpäätös



eroaa tavallisesta yrityksen tilinpäätöksestä siinä, että se laaditaan yhdistämällä konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätökset eikä sitä johdeta tilikauden aikana pidetystä kirjanpidosta. (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017, 186.)

Konsernin muodostumista ja konsernitilinpäätöstä koskevat säännökset sisältyvät kirjanpitolakiin ja osakeyhtiölakiin. Kirjanpitolautakunta on antanut konsernitilinpäätöksen laatimisesta myös yleisohjeen, jossa käsitellään näiden säännösten soveltamista. (Perälä, Mäki & Vänskä 2016, 12.) Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen, joka ohjaa kuntia konsernitilinpäätöksen laatimisessa sekä kuntalain, kirjanpitolain ja kunnan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan asetuksen säännösten soveltamisessa (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 5).

Kirjanpitolain mukaan emoyhtiön on laadittava konsernitilinpäätös, mikäli emoyhtiö on osakeyhtiö tai henkilöyhtiö, jonka taustalla on osakeyhtiö. Myös muut emoyhtiöt joutuvat laatimaan konsernitilinpäätöksen, jos ne harjoittavat liiketoimintaa. Tämä ei kuitenkaan koske ammatin- ja liikkeenharjoittajia. (Honkamäki ym. 2016, 16.) Kuntalaissa säädetään, että kuntakonsernin, joka muodostuu kunnasta ja tytäryhteisöistä, tulee laatia konsernitilinpäätös. Laatimisvelvollisuus määräytyy kunnan ja toisen yhteisön välillä vallitsevan konsernisuhteen perusteella. Mikäli konsernisuhde syntyy, niin kunnan on laadittava konsernitilinpäätös. Konsernisuhde perustuu toisessa yrityksessä käytettävään määräysvaltaan, joka voi syntyä äänivallan enemmistön tai tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Myös kunnan, joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitosyhtymässä tulee kuntalain mukaan sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Tämä säädös pätee, vaikka kunnalla ei olisi tytäryhteisöjä. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 5.)

Pienkonsernin ei tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, mikäli päättyneellä tilikaudella on täyttynyt ainoastaan yksi seuraavista rajoista: liikevaihto 12 000 000 euroa, taseen loppusumma 6 000 000 euroa ja konsernin työntekijämäärä on noin 50. Tämä vapautus ei kuitenkaan koske konserneja, joissa on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, kuten listayhtiö tai luottolaitos. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään pääsääntöisesti kaikkien konserniyritysten tilinpäätökset. Tähän pääsääntöön on olemassa kuitenkin poikkeuksia. Tytäryhtiötä ei tarvitse yhdistellä konsernitilinpäätökseen

seuraavissa tapauksissa: yhdisteleminen on tarpeeton oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, tytäryrityksen omistus on lyhytaikainen ja edelleen luovutettavaksi tarkoitettu, konsernitilinpäätöksen laatimiseksi tarvittavia tietoja ei ole mahdollista saada tai rajoitukset estävät määräysvallan käyttämisen tytäryrityksessä. Konsernitilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva voi vaarantua, mikäli konsernissa on useita tytäryrityksiä, jotka voidaan jättää vähäisen merkityksen takia yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. Tällaisessa tapauksessa myös näiden tytäryritysten tiedot tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen. Yhdistelemättä jätetyistä tytäryrityksistä tulee antaa tarvittavat tiedot liitetiedoissa. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 12, 17–19.)

## 4.2 Tavoitteet ja sisältö

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on muodostaa konserniyrityksistä yksi kokonaisuus ja kuvata sitä kuin se olisi yksi yritys. Tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva tämän kokonaisuuden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Konsernitilinpäätös antaa yleiskuvan konsernikokonaisuuden tuloksesta ja sen muodostumisesta sekä tilinpäätöshetken taloudellisesta asemasta. Se myös turvaa riittävän taloudellisen informaation sidosryhmien oikeudellisen ja taloudellisen aseman varmistamiseksi. Lisäksi se antaa informaatiota konsernin emoyhtiölle mahdollista varojen jakoa varten. (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017, 186.) Kunnan konsernitilinpäätöksen esitystapa on yleispiirteisempi yrityksiin nähden johtuen mm. omistuksen, voitonjaon ja verotuksen asemasta. Kunnan konsernitilinpäätöksen tavoitteena ei ole tukea sijoittajien päätöksentekoa tai antaa informaatiota voitonjakoon liittyen. Sitä vastoin sen tavoitteena on parantaa eri kuntakonsernien vertailua ja kuntakonsernin eri tilikausien vertailua. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 15–16.)

Konsernitilinpäätös on osa emoyrityksen tilinpäätöstä ja tilinpäätösasiakirjoja. Konsernitilinpäätös laaditaan yhdistelemällä konserniyritysten tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot. Lisäksi suurkonsernin on laadittava rahoituslaskelma. Kyseessä on suurkonserni, jos sekä päättyneellä että sitä edeltävänä tilikaudella ylittyy tilinpäätöspäivänä kaksi seuraavista rajoista: taseen loppusumma 20 000 000 euroa, liikevaihto 40 000 000 euroa ja henkilöstöä on noin 250 henkilöä. Suurkonsernien lisäksi myös muiden konsernien on laadittava rahoituslaskelma, jos konserniin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, esimerkiksi luottolaitos tai vakuutusyhtiö. Konsernin ei tarvitse tehdä erillistä toimintakertomusta, mutta emoyrityksen toimintakertomuksessa on kerrottava kirjanpitolain mukaiset tiedot konsernista. (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017, 194–195.)

Asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sekä yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta sisältävät säädökset kunnan konsernituloslaskelman laatimisesta. Konsernituloslaskelmakaava on olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteen mukaisesti yleispiirteisempi kuin kunnan tuloslaskelmakaava, koska sen on katsottu antavan riittävän informaation tulorahoituksesta ja taloudellisesta tuloksesta sellaisenaan. Kunnan tuloslaskelmakaava ja tuloslaskelman erien sisällöt poikkeavat kirjanpitoasetuksen liike-, järjestö- ja kiinteistökaavoista. Tytäryhteisöt, jotka ovat käyttäneet näitä kaavoja yhdistelevät tuloslaskelman tuotot ja kulut niihin konsernituloslaskelman kohtiin, joihin ne luonteensa mukaan kuuluvat. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 33.)

Kunnan konsernitase pohjautuu samaan asetukseen ja yleisohjeeseen kuin konsernituloslaskelma. Kunnan tytäryhteisön omistuksen eliminointi voidaan tehdä hankintamenomenetelmällä, jolloin konserniliikearvo merkitään pysyvien vastaavien aineettomiin hyödykkeisiin ja vastaavasti konsernireservi vastattaviin omaksi eräksi ennen vierasta pääomaa. Pääomaosuusmenetelmällä yhdistelty osakkuusyhteisöt esitetään taseessa ryhmässä osakkuusyhteisöosuudet tai vastaavasti yhdistelemättä jätetyt osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot merkitään muihin osakkeisiin ja osuuksiin. Vähemmistöosuudet esitetään omana eränään oman pääoman jälkeen, laskennalliset verosaamiset lainasaamisten jälkeen ja laskennalliset verovelat siirtovelkojen jälkeen. Konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä, jolloin laskennalliset verot merkitään joko korottomiin saamisiin tai korottomaan vieraaseen pääomaan. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 34.)

Konsernitilinpäätöksen liitetietojen laatimisessa noudatetaan asetusta kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sekä yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Liitetiedot laaditaan yhdistelemällä konserniyhteisöjen liitetiedot. Myös konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa otetaan huomioon eliminoinnit ja oikaisut, joten liitetiedoissa käsitellään konsernitilinpäätöksen rahamääriä. Liitetiedot voidaan esittää kunnan liitetietojen yhteydessä tai erikseen. Liitetiedoissa tulee esittää tiedot niin konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä tytäryhteisöistä ja kuntayhtymistä kuin yhdistelemättä jätetyistä kunnista ja kuntayhtymistä. Lisäksi tulee esittää liitetiedot osakkuusyhteisöistä. Liitetiedot esitetään kirjanpitoasetusta laajempina muun muassa kuntasektorin avoimuuden ja julkisuuden vuoksi. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 36.)

Kuntakonsernin tulee laatia rahoituslaskelma (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 11). Kuntakonsernin rahoituslaskelma laaditaan kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta annetun yleisohjeen perusteella. Se voidaan laatia joko konserniyhteisöjen erillisten rahoituslaskelmien yhdistelmänä eliminointien jälkeen tai konsernitilinpäätöksen tietojen perusteella. Konsernin rahoituslaskelman kaava on asetuksessa kunnan tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 35.) Rahoituslaskelman avulla selvitetään kunnan varojen hankinta ja niiden käyttäminen. Rahoituslaskelma sisältää tiedot liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Kunnan toiminnan ja investointien rahavirta voi olla yli- tai alijäämäinen ja rahoituksen rahavirta selvittää, kuinka ylijäämä on käytetty tai vastaavasti, kuinka alijäämä on katettu. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta 2018, 4.)

Kunnan toimintakertomuksessa tulee ilmoittaa toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisen lisäksi sellaiset kuntaa ja kuntakonsernia koskevat olennaiset tiedot, jotka eivät käy ilmi taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta. Konsernitilinpäätös ja toimintakertomus antavat yhdessä oikean ja riittävän kuvan kuntakonsernin toiminnasta. Kunnan toimintakertomusta koskevat ohjeet löytyvät kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetussa yleisohjeessa. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 36.)

Konsernitilinpäätöksen laatimiseksi tehdään yhdistelylaskelmat, joiden avulla pystytään todentamaan yhteys konserniyhteisöjen tilinpäätösten ja konsernituloslaskelman sekä konsernitaseen välillä. Nämä konsernitositteet tulee numeroida omaksi tositesarjaksi ja ne allekirjoitetaan laatijan toimesta. Joissakin tapauksessa on syytä laatia myös liitetietotositteita. Konsernituloslaskelma ja konsernitase liitetietoineen sekä konsernin rahoituslaskelma ovat osa kunnan tasekirjaa, joka säilytetään pysyvästi. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä syntynyt kirjanpitoaineisto tulee säilyttää kymmenen vuoden ajan tilikauden päättymisestä. Muu konsernitilinpäätöksen aineisto, kuten tytäryhteisöjen tilinpäätöstiedot, säilytetään vähintään kuusi vuotta tilikauden päättymisestä. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 37.)

### 4.3 Laadinta

Konsernitilinpäätös laaditaan yhdistelemällä konserniyhteisöjen tilinpäätökset kirjanpitolain mukaisia periaatteita noudattaen (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017, 200). Laadinnassa tulee noudattaa jatkuvasti samoja periaatteita, joista voidaan poiketa vain oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Ennen yhdistelyä konserniyritysten tilinpäätökset tulee muuttaa siten, että niissä noudatetaan yhtenäisiä kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita, jotka määräytyvät joko emoyrityksen tai konsernin pääasiallisen toiminnan mukaan. (KirjanpitoL 1336/1997, 6:4 §). Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryhteisöjen tilinpäätökset muutetaan aina yhdistelyvaiheessa kunnan tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi. Konsernitilinpäätös laaditaan samalle päivälle, kuin kunnan tilinpäätös. Kuntalain mukaan kunnan tilikausi on aina kalenterivuosi, joten konsernitulos ja -rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuodelta ja konsernitase vuoden viimeiselle päivälle. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee olla mahdollisuuksien mukaan sama tilikausi kuin kunnalla. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 14–15.)

Konsernitilinpäätös rakennetaan aina alusta alkaen uudestaan. Tämä johtuu siitä, että konsernissa ei tehdä erillistä konsernikirjanpitoa, jolloin aikaisempien tilikausien saldot eivät siirry kirjanpitojärjestelmässä alkusaldoksi seuraavalle tilikaudelle. Konsernitilinpäätöksen tekniseen laatimistapaan vaikuttavat konsernin laajuus, konsernirakenne ja se onko kyseessä esimerkiksi pörssiyritys, jolloin tietovaatimukset kasvavat. Konsernitilinpäätös laaditaan yleensä erillisjärjestelmällä, jolla ei ole yhteyttä muihin konserniyhteisöissä käytettyihin taloushallintojärjestelmiin. Pienissä konserneissa konsernitilinpäätös voidaan laatia myös taulukkolaskentaohjelmistolla. Konserniraportointijärjestelmään kannattaa panostaa varsinkin, jos kyseessä on suuri ja rakenteeltaan monimutkainen konserni. (Honkamäki ym. 2016, 18, 103.)

Konsernitilinpäätöksessä konserniyritysten sisäisten erien vaikutus eliminoidaan, jotta konsernin tulos ja taloudellinen asema saadaan esitettyä siten kuin kyseessä olisi yksi kirjanpitovelvollinen (KirjanpitoL 1336/1997, 6:7.1 §). Konsernitilinpäätöksen laatimisessa keskeisiä osa-alueita ovat konsernin sisäisten erien vähentäminen, sisäisen omistuksen eliminointi, vähemmistöosuuden erottaminen konsernin tuloksesta ja omasta pääomasta, laskennallisten verovelkojen ja saamisten käsittely sekä osakkuusyrityksen ja yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen (Leppiniemi & Kaisanlahti 2018, 288).

### **Sisäisten liiketapahtumien eliminointi**

Konsernitilinpäätöksessä eliminoitavia sisäisiä liiketapahtumia ovat sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet. Sisäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi konserniyhteisöjen tulisi käyttää yhdenmukaisia tililuetteloja sekä konsernin sisäiset liiketapahtumat tulisi kirjata omille tileilleen. Sisäiset tuotot ja kulut vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa sekä keskinäiset saamiset ja velat konsernitasetta laadittaessa. Sisäinen voitonjako vähennetään konsernituloslaskelman tuotoista ja lisätään konsernitaseen edellisten tilikausien ylijäämään tai alijäämään. Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoitujen sisäisten katteiden eliminoidaan niistä eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Lisäksi sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tuloksesta. Sisäiset katteet eliminoidaan aina sen suuruisena, kuin ne ovat myyjäyhteisön tilinpäätöksessä. Ne myös eliminoidaan aina kokonaisuudessaan riippumatta konserniyhteisöjen omistusosuuksista. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 18–19.)

### **Sisäisen omistuksen eliminointi**

Konserniyritysten keskinäiset omistukset tulee eliminoida konsernitilinpäätöksen yhteydessä, jotta ne eivät vaikuta konsernituloslaskelmaan tai -taseeseen. Konsernitilinpäätöksessä tulee eliminoida tytäryritysten omistukset taseesta, erottaa tytäryritysten ulkopuolinen omistus vähemmistöosuudeksi, yhdistellä omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen tuloksesta ja yhdistellä yhteisyrityksen omistusosuuden mukaisena. Blomqvist-Erhama ja muut (2018) tähdentävät, että yksi konsernitilinpäätöksen laatimisen ydinkohdista on sisäisen omistuksen eliminointi. Konsernissa emoyrityksen omistuksessa on ainakin yhden tytäryrityksen osakkeita. Sen lisäksi tytäryrityksien välillä voi olla omistusta ja tytäryritys voi omistaa myös emoyrityksen osakkeita. Nämä omistukset on eliminointava. Konsernin ulkopuolista omistusta eliminointi ei koske. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 50–51.)

Konsernin sisäinen omistus eliminoidaan tytäryritysten osalta hankintamenomenetelmällä, jolla on kaksi pääperiaatetta. Ensinnäkin konsernin omaan pääomaan vaikuttaa vain se osa tytäryrityksen voitosta, tappiosta tai muusta pääoman muutoksesta, joka on kertynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen. Toiseksi konsernin tulokseen vaikuttaa eliminointierä, joka on syntynyt emoyrityksen maksettua tytäryrityksen osakkeista enemmän, kuin hankinta-ajan oma pääoma olisi edellyttänyt.

Hankintamenomenetelmän käyttäminen edellyttää hankintamenon ja tytäryrityksen oman pääoman määrän selvittämistä hankintahetkellä. Eliminoinnissa tytäryrityksen omistavan konserniyrityksen taseesta vähennetään osakkeiden hankintameno ja tytäryrityksen taseesta vähennetään konsernin omistusta vastaava osuus hankinta-ajankohdan oman pääoman määrästä. Hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman ollessa erisuuruisia syntyy eliminointiero, jolloin muodostuu joko konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 27.)

Kunnan konsernitilinpäätöksen sisäisen omistuksen eliminointi vastaa olennaisesti hankintamenomenetelmää. Sisäisen omistuksen eliminointiero kohdistetaan pääsääntöisesti oman pääoman lisäykseksi tai vähennykseksi. Eliminointiero voidaan kohdistaa myös omaisuus- tai velkaerille, jolloin konsernitaseeseen voi syntyä konserniaktiivaa tai -passiivaa. Itse perustetun tytäryhteisön osakkeiden hankintameno eliminoidaan omaa pääomaa vastaan tai omistuksen mukaista osuutta vastaan, mikäli omistus ei ole sataprosenttinen. Hankitun tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma ja osakkeiden hankintameno poikkeavat usein toisistaan. Osakkeiden hankintameno eliminoidaan oman pääoman eristä hankintahetkellä konsernille kuuluvaa osuutta vastaan. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 20–21.)

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tiedot kuntayhtymien ja liikelaitoskuntayhtymien tilinpäätöksistä. Kuntayhtymien yhdistelyssä sovelletaan samoja menettelytapoja kuin tytäryhteisöjen yhdistelyssä. Koska kuntayhtymän tilinpäätöstiedoista yhdistellään vain omistusta vastaava osuus, niin vähemmistöosuutta ei ole kuitenkaan tarvetta erottaa. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 23–24.) Kuntayhtymä tulee aina yhdistellä kunnan konsernitilinpäätökseen huolimatta kunnan osuuden määrästä (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 8).

### **Vähemmistöosuuden erottaminen**

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on huomioitava tytäryrityksien omistussuhteet. Mikäli emoyritys ei omista tytäryritystä kokonaan, niin muiden kuin konserniyritysten omistusosuus tulee erottaa vähemmistöosuudeksi. Vähemmistöosuus tytäryrityksen tuloksesta ja omasta pääomasta tulee näyttää omina erinään konsernitilinpäätöksessä, koska ne eivät kuulu konserniin. Vähemmistö-

osuus tytäryrityksen tuloksesta näytetään konsernituloslaskelmassa viimeisenä eränä ennen tilikauden tulosta ja vähemmistöosuus tytäryrityksen omasta pääomasta merkitään omana eränä oman pääoman jälkeen. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 52.)

### **Laskennalliset verovelat ja saamiset**

Laskennallisia verovelkoja ja -saamisia muodostuu, kun alkuperäiseen tapahtumaan liittyvät verot huomioidaan tilinpäätöksessä samalle tilikaudelle kuin itse tapahtuma. Laskennalliset verot syntyvät jaksotus- ja arvostuseroista, jotka ovat väliaikaisia. Laskennalliset verovelat tulevat maksettavaksi tulevaisuudessa ja laskennalliset verosaamiset ovat tulevaisuudessa hyvitetäviä veroja. Kirjanpitolain mukaan laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittäminen on olennaisuus huomioiden pakollista konsernitilinpäätöksessä. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 61–62.) Kunnan konsernitilinpäätöksessä erillistilinpäätöksiin voi sisältyä laskennallisia verovelkoja ja -saamisia ja ne sisällytetään kunnan konsernitilinpäätökseen, vaikka ne eivät pääsääntöisesti kuulu kunnan laskentaperiaatteisiin. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 18.)

### **Osakkuus- ja yhteisyrityksen yhdisteleminen**

Osakkuusyhteisö yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen erottamalla osakkuusyhteisön voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä. Omistusosuuteen lasketaan myös kuntayhtymien kautta tuleva omistus, jos se on olennainen konsernin kokonaisuudessa. Osakkuusyhteisön tietoja ei tarvitse yhdistellä konsernitilinpäätökseen, jos se ei vaikuta oikeaan ja riittävään kuvaan tai yhdistelemistä estää jokin kirjanpitolain säännös. Osakkuusyhteisön yhdistelemisperiaatteista kunnan konsernitilinpäätökseen käytetään nimitystä pääomaosuusmenettely. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2021, 25–26.) Yhteisyritys voidaan yhdistellä konsernitilinpäätökseen joko omistusosuiden perusteella tai muiden osakkuusyritysten tapaan käyttämällä pääomaosuusmenetelmää (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 90).

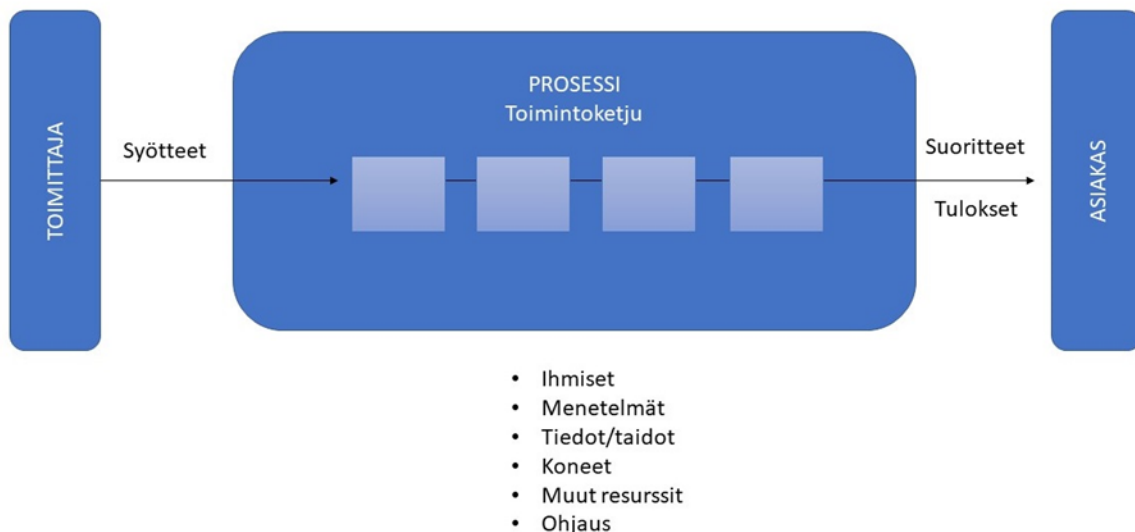


## 5 Konsernitilinpäätösprosessi

### 5.1 Prosessi

Konsernitilinpäätösprosessia tarkasteltaessa on olennaista ymmärtää, mitä käsitteellä prosessi tarkoitetaan. Laamasen ja Tinnilän (2009) mukaan prosessin voidaan ajatella olevan tapahtumien ketju, jossa pyritään pääsemään johonkin tavoitteeseen tai tulokseen sekä luomaan samalla arvoa asiakkaalle. Prosessin tapahtumien ketju tulisi tunnistaa ja mallintaa sekä asettaa tavoitteita sen kehittämiseksi. Mallintamisen avulla pyritään saamaan ymmärrys siitä, mitkä ovat kriittisiä kohtia prosessissa asiakkaan arvonluonnin kannalta. Kun yritys luo asiakkaalle enemmän arvoa, kuin sille syntyy kustannuksia, niin yrityksellä on mahdollisuudet taloudelliseen menestykseen. (Laamanen & Tinnilä 2009, 10.)

Myös liiketoimintaprosessi on tapahtumien ketju, jolla pyritään pääsemään haluttuun tulokseen liiketoiminnassa. Prosessin tarkoituksena on tuottaa asiakkaalle lisäarvoa. Prosessiin kuuluvat tehtävät voidaan määritellä ja mitata sekä prosessia voidaan ohjata haluttuun lopputulokseen. Liiketoimintaprosessiin kuuluu aina toimittaja, prosessi eli toimintoketju ja asiakas (ks. kuvio 4). Prosessi saa toimittajalta syötteitä ja sen lopputuloksena asiakas saa suoritteet. Prosessin aikana tarvitaan erilaisia resursseja suoritteiden aikaansaamiseksi. (Lecklin 2006, 123–124.)



Kuvio 4. Liiketoimintaprosessi (Lecklin 2006, 124, muokattu)

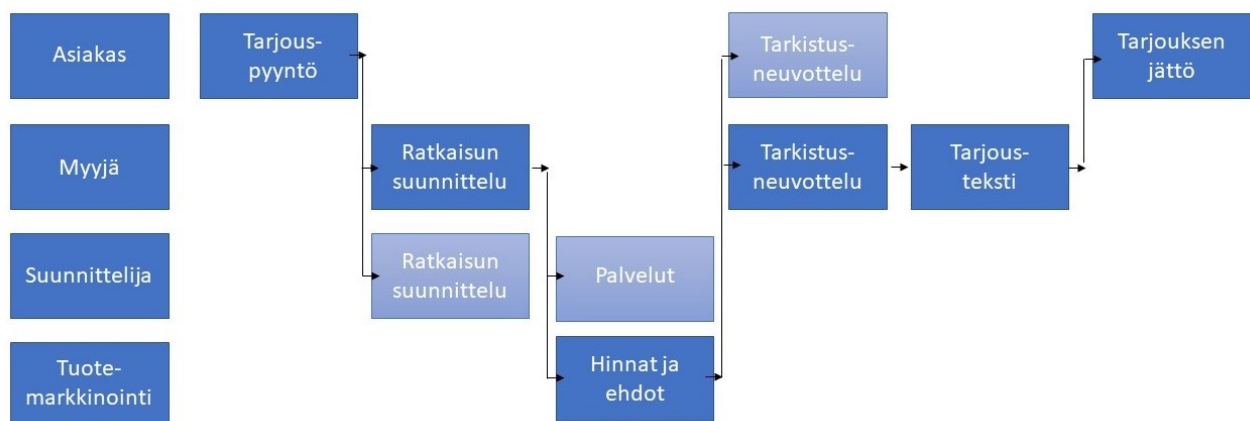
Liiketoiminta koostuu suuresta määrästä prosesseja, joista on tärkeää erottaa ja kuvata pääprosessit. Pääprosessit jaetaan ydin- ja tukiprosesseihin. Ydinprosessit kuvaavat niitä prosesseja, joiden vuoksi yritys on olemassa. Useimmiten nämä prosessit kuvaavat asiakkaiden ja toimittajien välisiä prosesseja, esimerkiksi tuotantoprosessi. Tukiprosessit keskittyvät toimintoihin, jotka palvelevat näitä ydinprosesseja, esimerkiksi henkilöstöhallinto. Prosessikuvauksessa prosessit jaetaan yksityiskohtaisesti osatoimintoihin, jolloin saadaan selville ne tekijät, jotka vaikuttavat toimintaan ja joilla on taloudellisia vaikutuksia. Yksityiskohtaisen kuvauksen avulla prosesseja voidaan tehostaa poistamalla mahdollisesti tarpeettomia osatoimintoja. Prosesseja voidaan johtaa mittaamalla prosessin tuottoja, kuluja ja pääoman sitoutumista. Näin prosessien strategista ja operatiivista tehokkuutta pystytään parantamaan. (Kamensky 2015, luku 3.8.)

Harmonin (2014) mukaan jatkuvat muutokset toimintaympäristössä ja yritysten välinen kilpailu ovat johtaneet innovaatioiden ja tuottavuuden kasvun tarpeeseen. Tämän johdosta huomio on kiinnittynyt liiketoimintaprosesseihin. Liiketoimintaprosessien kehittäminen auttaa tekemään asioita paremmin ja kustannustehokkaammin. (Harmon 2014, 19.) Myös Delen ja Dalal (2008, 237) korostavat, että yritysten täytyy muuttaa prosessejaan sopeutuakseen muuttuviin markkinoihin ja pärjätäkseen kilpailussa. Muuttuva liiketoimintaympäristö on aiheuttanut myös sen, että prosessin määritelmä on muuttunut yhä joustavammaksi. Aikaisemmin on ollut tyypillistä puhua prosessien yhteydessä, että syötteistä luodaan prosessien avulla suoritteita, mutta tämä määritelmä liittyy vahvasti konkreettiseen valmistustoimintaan. Suurin osa nykyajan palveluprosesseista liittyy jollakin tapaa informaation muokkaamiseen eli informaatiosta muokataan uutta tietoa. Näin prosessin avulla luodaan informaatiolle arvoa. (Harmon 2014, 185–186.)

## 5.2 Prosessin mallintaminen

Prosessien kuvauksen avulla voidaan mallintaa organisaation toimintaa sen ymmärtämiseksi, analysoimiseksi ja kehittämiseksi. Prosessikuvauksen tulisi sisältää prosessin kriittiset kohdat ja asioiden väliset riippuvuudet. Sen tulisi auttaa ymmärtämään kokonaisuus ja oma rooli siinä kokonaisuudessa, mikä taas edistää yhteistyötä prosessissa toimivien ihmisten välillä sekä antaa mahdollisuuden toimia joustavasti. Prosessikuvauksen tulisi teknisesti olla lyhyt, sovitun rungon ja prosessikaavion mukainen, sisältää tunnistetiedot sekä olla yhtenäinen ja ymmärrettävä. Prosessikuvaukseen tulisi merkitä soveltamisala, asiakkaat ja heidän tarpeensa, tavoite, syötteet ja suoritteet, prosessikaavio sekä vastuut. (Laamanen 2005, 75–76, 78.)

Prosessikaavio havainnollistaa prosessikuvauksen sisältöä (ks. kuvio 5). Prosessiin osallistuvat henkilöt merkitään kaavion vasempaan reunaan siinä järjestyksessä, kun he osallistuvat prosessiin. Asiakas piirretään ylimmäksi, jotta asiasta koskevat vaiheet ovat helposti nähtävissä kaaviossa. Prosessin vaiheet kirjataan asianomaisen prosessiin osallistujan kohdalle. Prosessikaavio tulisi pitää pelkistettynä, jotta se olisi ymmärrettävä. Prosessikaavion tulisi mahtua yhdelle sivulle ja tehtävien tulisi olla samantasoisia päälinjan tehtäviä. Mahdollisia tarkennuksia voidaan tehdä esimerkiksi työohjeissa. (Lecklin 2006, 140–141.)



Kuvio 5. Tarjousprosessin toimintokaavioesimerkki (Lecklin 2006, 140, muokattu)

### 5.3 Prosessin kehittäminen

Lecklinin (2006) mukaan yrityksen toimintaa voidaan kehittää kehittämällä prosesseja. Kehittämisen apuna voidaan käyttää 3-vaiheista kehittämismallia (ks. kuvio 6). Ensimmäiseksi täytyy kartoittaa nykytila, jotta tiedetään missä ollaan. Tämän vaiheen päätehtäviä on prosessityön organisointi, prosessikaavioiden laatiminen ja prosessin arviointi. Toisessa vaiheessa prosessia analysoidaan. Tällöin selvitetään, mitä ongelmia prosessissa on ja miten ne ratkaistaan. Lisäksi voidaan tehdä benchmarking-vertailuja, asettaa mittareita ja arvioida erilaisia kehittämisvaihtoehtoja. Lopuksi päätetään prosessin kehittämistapa, jossa prosessia voidaan muuttaa vain vähän tai se voidaan lopettaa jopa kokonaan. Kolmantena vaiheena laaditaan parannussuunnitelma, joka pohjautuu edellisen vaiheen kehittämistapaan. Kun nämä kolme vaihetta on saatu käytyä läpi, palataan alkuun. Prosessin jatkuvassa kehittämisessä prosessia arvioidaan säännöllisesti. (Lecklin 2006, 134–135.)



Kuvio 6. Prosessien kehittäminen (Lecklin 2006, 134, muokattu)

Laamanen (2005) esittää prosessien kehittämiseksi kolme eri konseptia. Näitä ovat prosessin suunnittelu ja suorituskyvyn parantaminen, ongelmanratkaisu sekä benchmarking. Kaikki konseptit sisältävät prosessin kuvaamisen, mittaamisen, analysoinnin ja ratkaisujen testaamisen. Prosessin suorituskkyä mitataan koko prosessin ja sidosryhmien näkökulmasta. Kehittämismahdollisuudet kohdistuvat sekä prosessiin että itse tuotteeseen. Parantamisessa lähtökohtana on prosessin kuvaaminen ja mittaaminen. Mittaamisen avulla yritetään löytää parannettavat kohdat prosessissa ja mitattavia asioita voivat olla muun muassa läpimenoaika, kustannukset, virheet ja asiakaspalautteet. Ongelmanratkaisussa pyritään löytämään ja poistamaan ongelma, joka haittaa prosessin suorituskkyä. Ongelma voi liittyä prosessiin tai tuotteeseen. Benchmarkingissa vertaillaan omia käytäntöjä parhaisiin käytäntöihin markkinoilla ja benchmarking voi kohdistua tuotteeseen, strategiaan tai prosessiin. (Laamanen 2005, 209–211, 217–218.)

#### 5.4 Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi

Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessissa on useita manuaalisia vaiheita, joten sen laatiminen kannattaa suunnitella huolellisesti etukäteen. Ennen kuin tilinpäätöstä aletaan tekemään kannattaa varmistaa, että konserniin kuuluvat yhtiöt ovat tietoisia siitä, missä muodossa tilinpäätöstiedot raportoidaan konsernille. Lisäksi muutokset konsernirakenteessa tulee olla selvillä ennen tilinpäätösvaihetta, jotta hankintamenolaskelmat osataan tehdä oikein sekä vähemmistöosuudet ja osakkuusyhtiöt yhdistellä konsernitilinpäätökseen. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 40.)

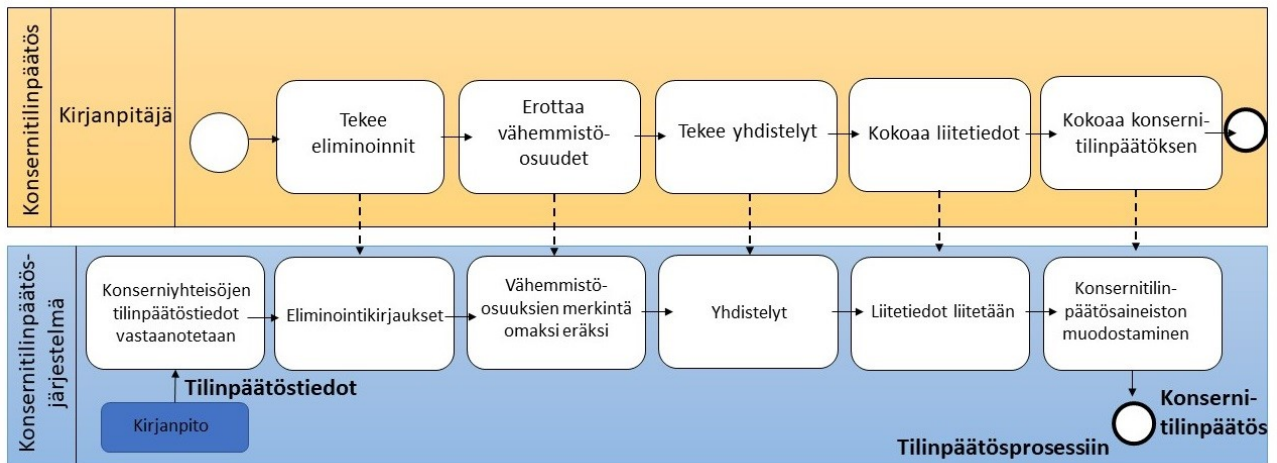
Konsernitilinpäätöksen laatiminen etenee konsernin erillisyhtiöiden tilinpäätöksistä ylöspäin konsernin hierarkiassa (ks. kuvio 7). Erillisyhtiöt laativat tuloslaskelman ja taseen omaa toimintaa koskevien säädösten mukaisesti. Tämän jälkeen tulos- ja tasekaavat yhdenmukaistetaan konsernin käyttämän mallin mukaiseksi ennen lukujen raportoimista konsernille. Konserniraportoinnin valmisteluvaiheessa erillisyhtiöiden tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot muutetaan konsernin valuut-taan sekä varmistetaan, että ne on laadittu konsernin laskentaperiaatteiden mukaisesti. Tämän jälkeen erillisyhtiöiden tuloslaskelmat ja taseet lasketaan yhteen, minkä jälkeen voidaan tehdä konsernierien eliminointi ja muut konsernikirjaukset. Eliminointivientien ja konsernikirjausten jäl-keen lasketaan lähtötilanteen ja eliminointien yhteisvaikutus, jonka perusteella saadaan konserni-tason tuloslaskelma ja tase. Nämä samat vaiheet tehdään myös liitetietojen osalta. (Blomqvist-Er-hama ym. 2018, 40–44.)



Kuvio 7. Konsernitilinpäätöksen laadintakartta (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 41, muokattu)

Kunnan konsernitilinpäätösprosessin tarkoitus on konsernitilinpäätöksen laatiminen. Prosessin syötteitä ovat konserniyhteisöjen tilinpäätökset sekä tilinpäätösperiaatteet ja aikataulu. Prosessin vaiheita ovat eliminoinnit, vähemmistöosuuksien erottaminen, yhdistelyt, liitetietojen kokoaminen ja konsernitilinpäätöksen kokoaminen (ks. kuvio 8). Prosessin tuotos on täydellinen konsernitilin-

päätös. Prosessin suorituskyvyn arvioimiseksi mitataan korjausten määrä sekä ajantasaisuus ja oikeellisuus. Prosessin tuloksena raportoidaan konsernituloslaskelma, konsernitase, konsernin rahoituslaskelma, konsernitilinpäätöksen liitetiedot, liitetietojen erittelyt, tase-erittelyt, yhdistelylaskelmat, päiväkirja, pääkirja, tilastot, viranomaisraportointi ja tunnusluvut. (Kuntasektorin arkkitehtuuriryhmä 2014, 36.)



Kuvio 8. Prosessikuvaus: Konsernitilinpäätös (Kuntasektorin arkkitehtuuriryhmä 2014, 36, muokattu)

## 6 Tutkimuksen toteutus ja tutkimustulokset

Tutkimus toteutettiin ryhmäteemahaastatteluna marraskuussa 2021. Alun perin tarkoituksena oli toteuttaa kaksi ryhmähaastattelua, joissa ensimmäisessä olisi keskitytty konsernitilinpäätösprosessin kuvaamiseen ja toisessa konsernitilinpäätösprosessin kehittämiseen. Teemahaastattelurunkoa kootessa päädyttiin kuitenkin yhteen haastattelukertaan, koska itse konsernitilinpäätösprosessin käsittelyn yhteydessä siihen liittyvät asiat olisivat vielä tuoreessa muistissa eikä keskustelunaiheita välttämättä olisi riittänyt toista haastattelukertaa varten. Ryhmähaastatteluun päädyttiin sen takia, että tutkittava ilmiö koskettaa montaa ihmistä ja yhdessä keskustellessa toinen haastateltava voi täydentää toisen vastausta sekä mieleen voi muistua asioita, jotka kahdenkeskisessä haastattelussa eivät olisi tulleet mieleen.

Haastatteluun kutsuttiin sähköpostitse viisi kirjanpitäjää. Haastatteluun saivat kutsun kirjanpitäjät, joilla on kokemusta asiakkaan kirjanpidosta tai asiakkaan konsernitilinpäätöksen laatimisesta,

koska heillä on paras asiantuntemus tutkittavasta ilmiöstä. Haastatteluun kutsuttiin myös sellaisia kirjanpitäjiä, joilla on kokemusta konsernitilinpäätöksistä, mutta ei asiakkaan konsernitilinpäätöksestä, koska kaikkia alun perin haastatteluun kutsuttavaksi suunniteltuja kirjanpitäjiä ei ollut mahdollista saada mukaan haastatteluun. Näin turvattiin tarpeeksi laajan aineiston saaminen. Sähköpostissa kerrottiin, mitä asiaa tutkitaan, mihin tutkimus liittyy ja tutkimuksen luottamuksellisuus. Lisäksi kerrottiin haastattelun nauhoittamisesta sekä siitä, että haastateltavien henkilötietoja ei kerätä. Haastattelu toteutettiin kasvotusten ja siihen osallistui neljä kutsutusta viidestä kirjanpitäjistä. Haastatteluun oli varattu aikaa puolitoista tuntia, mutta aikaa kului noin tunti. Haastattelu nauhoitettiin sekä Teams-ohjelmalla että puhelimen nauhoitusohjelmalla luotettavuuden lisäämiseksi. Lisäksi haastattelun aikana tehtiin kirjallisia muistiinpanoja Excel-taulukkolaskentaohjelmalla.

Teemahaastattelun aikana käytiin läpi kolme eri teemaa edeten teeman yleisestä käsittelystä yksityiskohtaisiin asioihin. Teemat haastatteluun valittiin teorialähtöisesti ja ne olivat konsernitilinpäätös, konsernitilinpäätösprosessi ja konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen. Teemahaastatteluun koottiin teemoittain kysymyksiä helpottamaan haastattelun etenemistä (Liite 1).

Ryhmähaastattelu litteroitiin haastattelun jälkeen käyttämällä perustason litterointia, koska analyysi kohdistui asiasisältöön eikä käytettyihin puheilmaisuihin tai ryhmädynamiikkaan. Ryhmähaastattelua varten ei kerätty haastateltavien henkilötietoja, koska niillä ei ollut vaikutusta tutkimustulokseen. Tämän vuoksi aineiston litteroinnissa merkittiin ylös ainoastaan haastattelijan puheenvuorot, mutta haastateltavien vastauksia ei eritelty. Litteroinnin jälkeen aineistoa lähdettiin analysoimaan teemoittelun avulla. Teemoittelun avulla aineistoa tiivistettiin etsimällä siitä tutkimusongelman kannalta tärkeitä usein esiin nousseita samankaltaisia teemoja. Aineistosta esiin nousseita teemoja verrattiin teemahaastattelun teemoihin sekä teoriaan. Teemoittelussa pidettiin kuitenkin avoimena mahdollisuus, että tutkimusaineistosta nousee esiin teemoja, jotka eivät pohjautu teemahaastattelun teemoihin tai teoriaan.

Teemahaastattelun tutkimustuloksia täydennettiin sekundääriaineiston avulla, kuten tutustumalla konsernikirjeeseen, edellisen vuoden konsernitilinpäätöksen Excel-tiedostoihin ja kirjanpito-ohjelman kirjauksiin kokonaisvaltaisen ymmärryksen saamiseksi. Lisäksi tutkimuksen luotettavuuden

lisäämiseksi yksi haastatteluun osallistuneista kirjanpitäjistä tutustui tutkimuksen tuloksena valmistuneeseen prosessikaavioon. Tällä varmistettiin se, että tutkimusaineisto on oikein ymmärretty ja asiat kirjoitettu oikein prosessikaavioon.

## **6.1 Konsernitilinpäätös ja -prosessi**

Tutkimustulokset on esitetty liitteessä 2, joka on salattu 11.2.2047 saakka.

## **6.2 Konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen**

Tutkimustulokset on esitetty liitteessä 2, joka on salattu 11.2.2047 saakka.

# **7 Johtopäätökset**

Tässä luvussa edellä esitetyistä tutkimustuloksista tehdään johtopäätökset, joiden avulla voidaan vastata tutkimusongelmaan. Tutkimuksen tutkimusongelmana oli, miten asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehittää toimeksiantajaorganisaatiossa. Tutkimustulosten pohjalta laadittiin myös konsernitilinpäätöksen prosessikaavio, jonka avulla visualisoitiin prosessin eteneminen.

Tutkimustuloksista käy ilmi, että konsernitilinpäätösprosessissa on palvelukeskuksessa selkeästi kolme eri vaihetta, jotka ovat valmistelu-, toteutus- ja luovutusvaihe. Konsernitilinpäätökseen aletaan valmistautumaan loppuvuodesta, jolloin laaditaan aikataulu, lomaketiedostot sekä konserniyhteisöille lähetettävä konsernikirje, jossa ohjeistetaan tietojen lähettäminen. Konserniyhteisöt laativat tilinpäätökset heti alkuvuodesta ja lähettävät tilinpäätöstiedot palvelukeskukseen viimeistään helmikuun puoleen väliin mennessä. Osa tiedoista lähetetään jo tammikuun aikana. Tilinpäätöstietoja kootaan yhteen sitä mukaa, kun niitä tulee ja niitä ryhdytään työstämään saman tien. Tällöin alkaa konsernitilinpäätöksen varsinainen toteutusvaihe.

Toteutusvaiheessa konserniyhteisöjen tuloslaskelmat ja taseet yhdenmukaistetaan kirjaamalla ne konsernitilikartan mukaisille tileille Exceliin. Myös laskelmat eliminoinneista ja vähemmistöosuuksista tehdään Excelissä. Kun nämä kaikki kirjaukset ja laskelmat ovat valmiina, niin ne kirjataan asiakkaan kirjanpito-ohjelmaan, jossa konsernilla on oma laskentayksikkö. Kirjaukset kirjanpito-ohjelmaan tehdään sen takia, että kaikkien konserniyhteisöjen tiedot saadaan yhdisteltyä



kokonaisuudeksi. Kirjanpito-ohjelmasta ei saa kuitenkaan tulostettua tuloslaskelmaa ja tasetta, joten yhdistellyt tiedot pitää kirjata vielä Exceliin. Lopuksi Exceliin kootaan myös konsernin liitetiedot ja rahoituslaskelma.

Luovutusvaiheessa konsernin tuloslaskelma, tase, liitetiedot ja rahoituslaskelma tallennetaan sähköiseen muotoon asiakkaan saavutettavissa olevalle palvelimelle. Asiakas kokoaa tilinpäätöskirjan ja noutaa tarvitsemansa tiedot konsernitilinpäätöstä varten sähköisessä muodossa. Konsernitilinpäätöksen tulee olla valmis maaliskuun loppuun mennessä.

Konsernitilinpäätösprosessi on kokonaisuudessaan selkeä ja yhteistyö asiakkaan kanssa toimii. Kumpikin osapuoli tietää, mikä osa-alue prosessista kuuluu kummallekin. Palvelukeskuksessa on yksi ihminen, joka johtaa prosessia ja vastaa konsernitilinpäätöksen valmistumisesta palvelukeskuksessa. Tämä edesauttaa prosessin läpiviemistä, kun asia on selkeästi yhden ihmisen vastuulla ja hänellä on kokonaiskuva siitä, mitä pitää tehdä konsernitilinpäätöksen valmistumiseksi.

Konserniyhteisöjen toimittamat tiedot konsernitilinpäätöstä varten eivät kuitenkaan aina ole täsmällisiä, mikä aiheuttaa ylimääräistä selvitystyötä palvelukeskuksessa. Konserniyhteisöjen tulisi täsmäyttää esimerkiksi keskinäiset myynnit ja ostot, mutta luvuissa saattaa olla täsmäytyksestä huolimatta eroja. Kaikkia tarvittavia liitetietoja ei myöskään ole saatavilla palautetuista tiedoista, jolloin ne joudutaan etsimään konserniyhteisöjen erillistilinpäätöksistä palvelukeskuksessa. Konsernitilinpäätöksen valmisteluvaiheessa tulisikin panostaa konserniyhteisöjen ohjeistukseen ja varmistaa, että konserniyhteisöille palautettavaksi lähetetyt tiedostot ovat selkeitä sekä helppoja täyttää. Tiedostot ovat tällä hetkellä vanhoja ja kaipaavat päivittämistä sekä nykyaikaistamista. Ne myös palautetaan sähköpostin liitteenä ja molempien osapuolien työn sujuvuuden kannalta olisi hyvä selvittää, voisiko tiedot palauttaa sähköisten lomakkeiden avulla, joista tiedot saataisiin tallennettua suoraan eikä niitä tarvitsisi käsitellä erikseen. Mikäli sähköisiin lomakkeisiin siirtyminen ei ole mahdollista, niin tiedostot tulisi ainakin päivittää nykyaikaisemmiksi, jotta ne vastaavat tarkoitustaan ja niillä saadaan kerättyä tarvittavat oikeat tiedot.

Konsernitilinpäätösprosessin aikana joudutaan kirjaamaan paljon asioita käsin Exceliin ja yksi tärkeimmistä kehittämistä vaativista asioista prosessissa onkin konserniohjelman hankkiminen. Kon-

serniohjelmaan voidaan kirjata suoraan konserniyhteisöjen tilinpäätöstiedot sekä tehdä eliminoinnit ja vähemmistöosuuksien erottaminen automaattisesti. Kirjauksien jälkeen konserniohjelmasta saa tulostettua viralliset konserniraportit. Virheiden määrä ja prosessiin käytetty aika vähenee, kun käsin tehtävää työtä on mahdollisimman vähän. Tutkimuksen aikana kävi ilmi, että virheen korjaaminen konserniyhteisön tilinpäätöksessä aiheuttaa paljon lisätyötä sekä ylimääräistä muistettavaa. Konsernitilinpäätöksestä ei saa myöskään kaikkia tarvittavia raportteja, esimerkiksi tilintarkastajille, kun se tehdään Excelissä. Valmiin konserniohjelman hankkiminen vähentäisi virheen korjaamiseen menevää aikaa sekä mahdollistaisi erilaisten raporttien tulostamisen sidosryhmien käyttöön.

Konsernitilinpäätösprosessin tavoitteena on, että korjattavaa on mahdollisimman vähän ja konsernitilinpäätös valmistuu aikataulussa. Näitä asioita myös seurataan prosessin aikana. Konsernitilinpäätösprosessin onnistumista ei kuitenkaan mitata eikä asiakkaalta pyydetä palautetta itse prosessista tai sen lopputuloksesta. Olisi hyödyllistä, jos konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettyä aikaa ja muita kustannuksia seurattaisiin. Tällöin voitaisiin seurata prosessin taloudellista kannattavuutta. Systemaattisesti kerätyn asiakaspalautteen avulla prosessia voitaisiin kehittää jatkuvasti. Asiakkaan näkökulmasta prosessista voi löytyä sellaisia kehittämiskohtia, joihin ei olla osattu kiinnittää huomiota.

Konsernitilinpäätösprosessin aikana on koettu, että siihen ei ole ollut käytettävissä tarpeeksi henkilöresursseja. Henkilöresursseja konsernitilinpäätöksen tekemiseen tulisi lisätä, mutta myös varmistaa, että samat henkilöt eivät tee sekä asiakkaan tilinpäätöstä että konsernitilinpäätöstä. Tällöin konsernitilinpäätöksen tekeminen voidaan aloittaa aikaisemmin ja sen tekemiselle jää enemmän aikaa. Jos henkilöresursseja olisi enemmän, niin myös suunnittelu voitaisiin aloittaa aikaisemmin syksyllä, minkä avulla aikatauluja voidaan aikaistaa entisestään. Henkilöressien lisäämisellä varmistetaan konsernitilinpäätöksen valmistuminen aikataulussa.

Konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehittää monella tavalla. Tärkeimpinä tekijöinä prosessin kehittämässä on konserniohjelman hankkiminen ja henkilöressien lisääminen. Konserniohjelman avulla säästyy aikaa, virheen mahdollisuus pienenee ja erilaisten raporttien muodostaminen mahdollistuu. Henkilöressien avulla aikataulu voidaan aikaistaa, jolloin aikaa konsernitilinpä-

töksen tekemiselle jää enemmän ja myös prosessin toteutusvaihe sujuu nopeammin. Konserniyhteisöiltä kerätään tilinpäätöstietoja erilaisten tiedostojen avulla. Päivittämällä nämä tiedostot tai muuttamalla ne sähköisiksi lomakkeiksi, saadaan kaikki tarvittavat tiedot oikeassa muodossa konsernitilinpäätöksen laatimiseksi. Prosessille kannattaa asettaa konkreettisia tavoitteita tai mittareita, kuten aika ja kustannukset, joilla mitataan onnistumista. Tavoitteiden asettamisella ja niiden toteutumisen mittaamisella päästään parempaan lopputulokseen. Systemaattisella asiakaspalautteen keräämisellä voidaan myös huomata uusia kehittämistä vaativia kohtia prosessissa ja päästä kehittämään niitä.

## 8 Pohdinta

### Tutkimuksen onnistuminen

Opinnäytetyön tavoitteena oli löytää vastaus tutkimusongelmaan: Miten asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehittää toimeksiantajaorganisaatiossa? Lisäksi tavoitteena oli muodostaa prosessikaavio konsernitilinpäätösprosessista. Tutkimusongelmaan pyrittiin vastaamaan kolmella tutkimuskysymyksellä, joita olivat: Minkälainen konsernitilinpäätösprosessi on nykyisin? Mikä konsernitilinpäätösprosessissa toimii? Mikä konsernitilinpäätösprosessissa ei toimi? Tutkimus onnistui kokonaisuutena hyvin ja sen avulla onnistuttiin löytämään vastaus tutkimusongelmaan sekä luomaan konsernitilinpäätöksen prosessikaavio. Toimeksiantaja pystyy hyödyntämään tutkimuksen tuloksia toiminnassaan. Seuraavaksi arvioidaan tarkemmin tutkimuksen eri vaiheiden onnistumista.

Tutkimusaihe valittiin vastaamaan toimeksiantajan todellista tarvetta kehittää toimintaansa. Toimeksiantajan todellinen työelämälähtöinen tarve tutkimukselle ja tutkijan kiinnostus aiheeseen loivat hyvän lähtökohdan tutkimukselle. Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset onnistuttiin asettamaan siten, että niiden avulla saatiin ratkaistua toimeksiantajan tarve kehittää asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia. Tutkimus rajattiin koskemaan ainoastaan toimeksiantajan osuutta prosessissa, jotta tutkimuksesta saatiin hyvin rajattu kokonaisuus ja ilmiötä pystyttiin tutkimaan syvällisesti. Rajaus onnistui hyvin ja tutkimuksesta tuli sopiva kokonaisuus.

Tutkimuksen alussa haasteena oli miettiä, mikä tutkimusote sopisi tehtävään tutkimukseen. Ihan tutkimuksen alussa mietittiin, toteutetaanko tutkimus tutkimuksellisenä kehittämistyönä, koska

tarkoituksena oli toteuttaa tutkimusaineiston keruu workshop-tyylinen työpajan avulla ja tutkimuksen tavoitteena oli kehittää toimeksiantajan toimintaa. Pohdinnan jälkeen tästä ajatuksesta kuitenkin luovuttiin, koska pääällimmäinen tavoite oli kuitenkin prosessikaavion luominen. Tutkimuksellinen kehittämistyö edellyttää, että toimintaa myös kehitetään tutkimuksen aikana ja todettiin, että se on liian laaja ja pitkäkestoinen aihe toteutettavaksi yksin tehtävänä opinnäytetyönä. Tämän takia päädyttiin laadulliseen tutkimusotteeseen, jonka lopputuloksena on prosessikaavio ja kehittämissuhteet.

Tutkimusongelma pystyttiin ratkaisemaan valituilla tutkimusmenetelmillä ja tutkimusaineistolla. Laadullinen tutkimusote sopi tähän tutkimukseen, koska asiakkaan konsernitilinpäätösprosessia ei ollut tutkittu aikaisemmin eli ilmiö oli entuudestaan tuntematon. Laadullisen tutkimuksen avulla voidaan myös saada syvämpi ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä, mikä oli tutkimuksen tavoitteena. Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että tutkimusaineisto voi olla monilähteistä ja myös tässä tutkimuksessa käytettiin niin sekundääri- kuin primääriaineistoa. Sekundääriaineistona käytettiin konsernikirjettä, edellisen vuoden konsernitilinpäätöksen aineistoa ja lisäksi tutustuttiin kirjanpito-ohjelman kirjauksiin. Primääriaineisto kerättiin toteuttamalla ryhmäteemahaastattelu, josta saatu tutkimusaineisto analysoitiin teemoittelemalla.

Teemahaastattelu sopi aineistonkeruumenetelmäksi tähän tutkimukseen, koska sen avulla saatiin nostettua keskusteluun tutkimuksen kannalta tärkeät aiheet, mutta tilaa jäi myös yleiselle keskustelulle. Näin ilmiöstä saatiin kokonaisvaltainen ymmärrys. Teemahaastattelu toteutettiin ryhmähaastatteluna, koska asiakkaan konsernitilinpäätöstä tekee useampi ihminen toimeksiantajaorganisaatiossa ja vuorovaikutuksessa aiheesta voi muistua enemmän mieleen, kuin kahdenkeskisessä haastattelussa. Haastateltavat valikoituivat haastatteluun sen perusteella, että he olivat tehneet asiakkaan kirjanpitoa ja konsernitilinpäätöstä. Näin ollen heillä oli paras asiantuntemus tutkittavasta aiheesta. Ryhmähaastattelu oli onnistunut ratkaisu, mutta haasteena oli saada tarpeeksi monta asiantuntemusta omaavaa kirjanpitäjää haastatteluun. Tämä johtui mm. siitä, että osa heistä oli vaihtanut työpaikkaa kuluneen vuoden aikana. Tähän haasteeseen olisi voitu reagoida jo aikaisemmassa vaiheessa tutkimusprosessia kommunikoimalla enemmän toimeksiantajan kanssa. Asia ratkaistiin pyytämällä mukaan myös kirjanpitäjiä, joilla oli kokemusta muiden konsernitilinpäätösten laatimisesta. Näin tutkimuskohteesta saatiin riittävä.

Tutkimuksen tuloksena syntyi konsernitilinpäätöksen prosessikaavio, jossa kuvattiin aikajanalla toimeksiantajaorganisaatiossa tehtävät konsernitilinpäätöstoimenpiteet. Hakola ja muut (2017, 33) ovat kuvanneet talouden suunnittelun ja raportoinnin vuosikellossa kunnan tilinpäätöksen aikataulun. Syntynyt prosessikaavio noudattaa tässä vuosikellossa mainittua aikataulua. Teoriaosuudessa on esitelty Blomqvist-Erhaman ja muiden (2018) tekemä konsernitilinpäätöksen laadintakartta, jossa konsernitilinpäätöksen laatiminen aloitetaan vastaanottamalla erillisyhtiöiden tiedot, minkä jälkeen ne yhdenmukaistetaan. Seuraavaksi valmistaudutaan konserniraportointiin ja yhdistetään tuloslaskelmat ja taseet, minkä jälkeen täsmäytetään sisäiset liiketapahtumat ja omistukset sekä lopuksi tehdään konsernieliminoinnit. Tämän jälkeen erillisyhtiöiden liitetiedot raportoidaan konsernille. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 41.) Laaditusta prosessikaaviosta löytyy kaikki nämä osa-alueet, mutta ne eivät aivan noudata tätä teoreettisen mallin toimintajärjestystä. Kisanlahti ja Leppiniemi (2017) toteavat, että konsernitilinpäätös on osa emoyrityksen tilinpäätöstä ja se laaditaan yhdistelemällä konserniyritysten tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot. Lisäksi suurkonsernin tulee laatia rahoituslaskelma. (Kisanlahti & Leppiniemi 2017, 194.) Laaditusta prosessikaaviosta käy ilmi, että toimeksiantajaorganisaatiossa toimitaan tämän mallin mukaisesti ja prosessin lopputuloksena syntyy konsernin tuloslaskelma, tase, liitetiedot ja rahoituslaskelma.

Vanhanen (2016) ja Jaakkola (2019) ovat myös tutkineet konsernitilinpäätösprosessin kehittämistä kunta-alalla. Teoreettinen viitekehys näissä töissä keskittyi samoihin aiheisiin, mutta tutkimustuloksia ei voi verrata suoraan keskenään tähän tutkimukseen, koska tutkimuskohteet eivät olleet samoja. Konsernitilinpäätösprosessin kehittämiskohteissa löytyi kuitenkin osittain yhteneväisyyksiä tämän tutkimuksen tuloksien kanssa. Kehittämistä vaatia asioita myös näissä tutkimuksissa olivat aikataulu, henkilöresurssit ja ohjelmistoa koskevat haasteet. Näissä tutkimuksissa löytyi kuitenkin myös muita kehittämistä vaativia kohtia, joita ei esiintynyt tässä tutkimuksessa.

### **Luotettavuustarkastelu**

Tutkimustuloksia voidaan pitää luotettavina. Reliabiliteetti eli tulosten pysyvyys varmistettiin huolellisella dokumentaatiolla ja perustelemalla tutkimusprosessin aikana tehdyt ratkaisut. Dokumentaatio tarkoittaa tässä tapauksessa tutkimuksen lähtökohtien ja tutkimuksen vaiheiden dokumentointia. Näin tutkimus voidaan toteuttaa uudelleen toisen tutkijan toimesta ja saada sama tutkimustulos. Validiteetti eli oikeiden asioiden tutkiminen tutkimuksen aikana varmistettiin tutki-

muksen huolellisella ennakkosuunnittelulla ja tutkimusasetelman oikeellisuudella. Tutkimusasetelma pohjautui tutkimusongelmaan. Tutkimus rajattiin huolella ja tutkimusongelma pidettiin mielessä koko tutkimuksen ajan. Validiteetti varmistettiin myös keräämällä tutkimusaineistoa tarpeeksi ja johtamalla tutkimustulokset tutkimusaineistosta.

Tutkimusaineiston saturaatio varmistettiin käyttämällä aineistotriangulaatiota. Primääriaineistona käytettiin ryhmäteemahaastattelua. Teemahaastattelun luotettavuuteen ja objektiivisuuteen kiinnitettiin huomiota kertomalla haastateltaville jo kutsussa tutkimuksen perustiedot, haastattelun luottamuksellisuus, nauhoittaminen ja se, että henkilötietoja ei kerätä. Teemahaastattelu nauhoitettiin kahdella nauhoitusvälineellä, jotta tutkimusaineisto saatiin talteen varmasti muuttumattomana. Teemahaastattelun aikana pyrittiin myös objektiiviseen kysymysten asetteluun. Sekundääriaineistona käytettiin edellisen vuoden konsernitilinpäätöksen konsernikirjettä, Excel-tiedostoja ja kirjanpito-ohjelman kirjauksia. Sekundääriaineistosta saatiin vahvistus teemahaastattelun aineistolle eli aineistot saturoituivat. Tutkimustulosten perusteella syntynyt prosessikaavio esiteltiin yhdelle haastateltavalle ja hän vahvisti sen oikeellisuuden pienillä täsmennyksillä. Näin varmistettiin, että teemahaastattelun aineisto on ymmärretty oikein, mikä lisää tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimustulosten esittelyn yhteydessä esiteltiin myös suoria sitaatteja teemahaastattelusta, mikä vahvistaa tutkimustulosten oikeaa johtoa aineistosta.

Luotettavuus varmistettiin myös peilaamalla tutkimustuloksia aiheen teoreettiseen viitekehykseen ja aikaisempiin tutkimuksiin. Tutkimuksen teoria muodostettiin luotettavista ja ajankohtaisista kirjallisista lähteistä. Lähteinä käytettiin pääosin kotimaista kirjallisuutta, mutta myös kansainvälisiä artikkeleita. Tutkimuksen tuloksena syntyneitä konsernitilinpäätöksen prosessikaaviota verrattiin aiheesta kirjoitettuun teoriaan ja prosessista löytyi samat aihealueet kuin teoriasta. Näitä aihealueita olivat aikataulu, laadintamenetelmät, laadinnan vaiheet ja konsernitilinpäätöksen tuloksena syntyvät raportit. Konsernitilinpäätösprosessin kehittämisehdotuksia verrattiin konsernitilinpäätösprosessin kehittämisestä kunnallisella alalla aikaisemmin tehtyyn tutkimukseen, joiden pohjana oli kaksi aiheesta tehtyä opinnäytetyötä. Kehittämisehdotukset olivat osittain samoja näissä töissä, joten tämänkin perusteella voidaan olettaa, että tutkimustulokset ovat oikeita.

## Jatkotutkimusaiheet

Tutkimuksen tuloksena saatiin kuvattua konsernitilinpäätöksen prosessikaavio ja tehtyä konkreettisia kehittämissuhteita prosessin kehittämiseksi. Tutkimuksen aikana kävi ilmi, että yksi tärkein asia, jolla konsernitilinpäätösprosessia voidaan kehittää, on konserniohjelman hankkiminen. Jatkotutkimuksena voisi tutkia, mitä ominaisuuksia ja toiminnallisuksia konserniohjelmalta vaaditaan toimeksiantajaorganisaation tarpeisiin nähden. Lisäksi voitaisiin tutkia olemassa olevia konserniohjelmaa ja ehdottaa niistä sopivaa toimeksiantajaorganisaation käyttöön.

Toimeksiantajaorganisaation kannalta olisi erittäin hyödyllistä, että myös muut kehittämissuhteet saataisiin toteutettua. Lecklin (2006) on esittänyt mallin prosessien kehittämiseksi. Mallissa kartoitetaan ensin nykytila, sitten tehdään prosessianalyysi ja lopuksi parannetaan prosessia. Tämän jälkeen palataan alkuun ensimmäiseen vaiheeseen. Tämä toimintamalli johtaa prosessin jatkuvaan kehittämiseen. (Lecklin 2006, 134.) Kun kehittämissuhteet on toteutettu käytännössä toimeksiantajaorganisaatiossa eli prosessia on parannettu, niin jatkotutkimuksena voisi toteuttaa uuden tutkimuksen, jossa tutkitaan ovatko kehittämistoimenpiteet parantaneet prosessia ja mitä prosessissa voisi kehittää edelleen.

## Lähteet

Ala-aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. 2019. Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 19.10.2021. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.

Alhola, K., Koivikko, A. & Rätty, P. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Helsinki: WSOY.

Averio, P., Koskinen, A. & Laesterä, E. 2019. Kuntien talous ja rahoitus. Helsinki: Kaks – Kunnallisalan kehittämissätiö.

Blomqvist-Erhama, A., Eerola, T., Halonen, T., Hautala, J., Kaskimies, K. & Smedberg, J. 2018. Konsernitilinpäätöksen laadinta käytännönläheisesti. Helsinki: Kauppakamari.

Delen, D. & Dalal, N. 2008. Successful business process transformation at J.D. Edwards. Julkaisussa Business process transformation. Toim. V. Grover & M. Markus. Armonk, New York: Taylor & Francis Group, 237–250. Viitattu 31.10.2021. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook Central.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino. Viitattu 12.9.2021. <https://janet.finna.fi>, Ellibs.

Hakola, J., Huikko, K., Korento, S., Lehtonen, S., Mehtonen, M., Punakallio, M., Rainio, H., Vaine, J., Vuorento, R. & Ylitalo, M. 2017. Kuntatalous – monen muuttujan summa. Toim. T. Valkeinen & R. Vuorento. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Harmon, P. 2014. Business process change: A guide for business managers and bpm and six sigma professionals. Waltham, Massachusetts: Elsevier Science & Technology. Viitattu 31.10.2021. <https://janet.finna.fi>, ProQuest Ebook Central.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2015. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus. Viitattu 1.11.2021. <https://janet.finna.fi>, Ellibs.

Honkamäki, T., Reponen, M., Mäkelä, L. & Pohjonen, S. 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. Helsinki: Talentum Pro. Viitattu 11.9.2021. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.

Hyvä tieteellinen käytäntö (HTK). N.d. Artikkelit Tutkimuseettisen neuvottelukunnan (TENK) nettisivuilla. Viitattu 12.9.2021. <https://tenk.fi/fi/tiedevilppi/hyva-tieteellinen-kaytanto-htk>.

Jaakkola, H. 2019. Kuntakonsernin tilinpäätöksen laadinnan kehittäminen, Case Kemijärven kaupunki. Opinnäytetyö, AMK. Lapin AMK, liiketalouden koulutus. Viitattu 8.1.2022. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2019052110852>.

Kaisanlahti, T. & Leppiniemi, J. 2017. Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 26.10.2021. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.

Kamensky, M. 2015. Menestyksen timantti – Strategia, johtaminen, osaaminen, vuorovaikutus. Helsinki: Talentum. Viitattu 11.9.2021. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.



Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Viitattu 12.9.2021. <https://janet.finna.fi>, Booky.

Kananen, J. 2019. Opinnäytetyön ja pro gradun pikaopas: Avain opinnäytetyön ja pro gradun kirjoittamiseen. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kirjanpidollisen taseyksikön perustaminen. 2017. Artikkelin Suomen Kuntaliiton www-sivuilla 2.5.2017. Viitattu 23.10.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/liikelaitoksen%20ja%20muun%20taseyksik%C3%B6n%20taloudenohjaus/kirjanpidollisen-taseyksikon-perustaminen>.

KirjanpitoL 1336/1997. Kirjanpitolaki. Viitattu 30.10.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajan-tasa/1997/19971336>.

KuntaL 410/2015. Kuntalaki. Viitattu 11.9.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajan-tasa/2015/20150410>.

Kuntasektorin arkkitehtuuriryhmä. 2014. Kuntasektorin taloushallinnon viitearkkitehtuuri. Versio 1.0. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Viitattu 31.10.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Kuntasektorin%20taloushallinnon%20viitearkkitehtuuri.pdf>.

Kuntayhtymä. N.d. Käsitelmäritely Tilastokeskuksen www-sivuilla. Viitattu 24.10.2021. <https://www.stat.fi/meta/kas/kuntayhtyma.html#tab1>.

Kvalitatiivisen datan käsittely. N.d. Artikkelin Tietoarkiston www-sivuilla. Viitattu 13.12.2021. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/aineistonhallinta/kvalitatiivisen-datan-kasittely/>.

Laamanen, K. 2005. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona. Helsinki: Laatuokeskus.

Laamanen, K. & Tinnilä, M. 2009. Prosessijohtamisen käsitteet. Helsinki: Teknologiateollisuus.

Lecklin, O. 2006. Laatu yrityksen menestystekijänä. Helsinki: Talentum.

Leppiniemi, J. & Kaisanlahti, T. 2018. Tilinpäätäjän käsikirja. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 3.10.2021. <https://janet.finna.fi>, Alma Talent Pro.

Lydman, K., Kemppinen, S., Laaksonen, L. & Lahti, I. 2018. Yhdistys ja säätiö: Oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto. Helsinki: Tietosanoma.

Myöhänen, S. 2008. Kuntakonsernitaseesta täydelliseen konsernitilinpäätökseen. Tilisanomat 13.3.2008. Viitattu 12.12.2021. <https://tilisanomat.fi/yleiset/kuntakonsernitaseesta-taydelliseen-konsernitilinpäätökseen>.

Perälä, S., Mäki, L. & Vänskä, P. 2016. Konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiä. Helsinki: ST-Akatemia.

SäätiöL 487/2015. Säätiölaki. Viitattu 24.10.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20150487>.

Toimiva kunta: Hyvinvointia! Sivistystä! Elinvoimaa! 2017. Toim. S. Sallinen, K. Majoinen & J. Sepälä. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Vanhanen, J. 2016. Konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen, Case: Yritys Oy. Opinnäytetyö, AMK. Saimaan ammattikorkeakoulu, liiketalouden koulutusohjelma. Viitattu 8.1.2022. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2016120218823>.

Vuori, J. N.d. Tutkimusetiikka ihmistieteissä. Julkaisussa Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Toim. J. Vuori. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto. Viitattu 12.9.2021. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimuseiikka/tutkimuseiikka-ihmistieteissa/>.

YhdL 503/1989. Yhdistyslaki. Viitattu 24.10.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1989/19890503>.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. 2021. Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohje. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Viitattu 23.10.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2021/2124-yleisohje-kunnan-ja-kuntayhtyma-eriytetyn-liiketoiminnan-kirjanpidosta-ja>.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 2021. Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohje. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Viitattu 3.10.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2021/2117-yleisohje-kunnan-ja-kuntayhtyma-konsernitilinpaaatoksen-laatimisesta>.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta. 2018. Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohje. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Viitattu 30.10.2021. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2018/1917-yleisohje-kunnan-ja-kuntayhtyma-rahoituslaskelman-laatimisesta>.

## Liitteet

### Liite 1. Teemahaastattelurunko

<i>Teema: Konsernitilinpäätös ja -prosessi</i>			
<i>Valmisteluvaihe</i>			
Mihin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus perustuu?	Luku 4.1	Määräysvalta Konsernisuhde Kirjanpitolaki Osakeyhtiölaki Kuntalaki Kilan yleisohjeet	Mihin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus perustuu? Mitä lakeja ja säädöksiä konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan?
Ketkä osallistuvat konsernitilinpäätöksen laatimiseen?	Luku 5.2	Asiakas Sidosryhmät	Ketkä osallistuvat konsernitilinpäätöksen laatimiseen?
Mitä resursseja tilinpäätösprosessin läpiviemiseen tarvitaan?	Luku 5.1	Resurssi	Minkälaisia resursseja konsernitilinpäätöksen laatimiseen tarvitaan? - Miten konsernitilinpäätöksen laatimiseen varaudutaan esim. ihmisten, tietojen ja taitojen, koneiden ja ohjauksen varalta?
Kuka määrittää konsernitilinpäätöksen laatimisen aikataulun?	Luku 3.3	Tilinpäätös Kuntalaki Aikataulu	Minkälaisessa aikataulussa konsernitilinpäätös laaditaan? - Mihin tämä aikataulu perustuu?
Miten konsernitilinpäätöksen laatimiseen valmistaudutaan?	Luku 5.4	Tilinpäätösperiaatteet Konsernirakenne	Minkälaisia ohjeita konserniyhtiöt saavat tilinpäätöstietojen toimittamiseen? Miten tieto muutoksista konsernirakenteessa saadaan?
Miten tilinpäätöstiedot kerätään konserniyhtiöiltä?	Luku 5.4	Raportoiminen Syöte Aikataulu	Miten ja milloin tilinpäätöstiedot toimitetaan konsernitilinpäätöstä varten?

<i>Toteutusvaihe</i>			
Miten konsernitilinpäätös laaditaan?	Luku 4.1 Luku 4.2 Luku 4.3	Tilinpäätöstietojen yhdisteleminen Laskentaperiaate Ei erillistä konsernikirjanpitoa Talouhallintojärjestelmä	Minkä tietojen tai raporttien pohjalta konsernitilinpäätös laaditaan?
Mitä vaiheita konsernitilinpäätöksen laadinnassa on?	Luku 4.3 Luku 5.4.	Sisäisten erien vähentäminen Sisäisen omistuksen eliminointi Vähemmistöosuus Laskennalliset verovelat ja -saamiset Osakkuus- ja yhteisyrityksen yhdisteleminen Hankintamenomenetelmä Pääomaosuusmenetelmä Erillisyhtiön tilinpäätös Yhdenmukaistaminen Laskentasaätely Täsmäyttäminen Eliminointi Liitetiedot	Mitä vaiheita konsernitilinpäätöksen laadinnassa on? - Miten konserniyhtiöiden tilinpäätökset yhdenmukaistetaan konsernitilinpäätökseen? - Miten sisäiset erät vähennetään ja sisäinen omistus eliminoidaan? - Miten vähemmistöosuudet erotellaan? - Miten laskennalliset verovelat ja -saamiset huomioidaan? - Minkälaisella menettelyllä osakkuus- ja yhteisyritykset yhdistellään? - Miten täsmäytyslaskelmat tehdään? - Miten liitetiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen?

Millä ohjelmalla konsernitilinpäätös laaditaan?	Luku 4.3	Taloushallinnon järjestelmä	Mitä taloushallinnon järjestelmää konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytetään?
Mitä raportteja ja tietoja konsernitilinpäätös sisältää?	Luku 4.2	Konsernituloslaskelma Konsernitase Liitetiedot Rahoituslaskelma Toimintakertomus Yhdistelylaskelmat	Mitä raportteja konsernitilinpäätökseen tulee laatia? Mitä tositteita konsernitilinpäätöksen laatimisesta tulee säilyttää?

*Luovutus*

Miten ja kenelle konsernitilinpäätösaineisto toimitetaan?	Luku 5.4	Asiakas Tuotos Suorite	Miten ja kenelle konsernitilinpäätöksen aineisto toimitetaan? Kuka konsernitilinpäätöksen hyväksyy?
---	----------	------------------------------	--

*Teema: Konsernitilinpäätösprosessin kehittäminen*

Miten tilinpäätösprosessin onnistumista mitataan?	Luku 5.3	Mittaaminen Asiakaspalaute Prosessikaavio Jatkuva kehittäminen	Kuinka konsernitilinpäätösprosessin onnistumista mitataan? - Mitä asioita prosessista mitataan, esim. aikaa, kustannuksia tai korjausten määrää? - Minkälaisia tavoitteita prosessille on asetettu? Miten asiakkaalta pyydetään palautetta? Kuka konsernitilinpäätösprosessia johtaa? - Kuka on vastuussa lopputuloksesta asiakkaalle?
Mikä tilinpäätösprosessissa toimii erityisen hyvin?	Luku 5.3	Analysointi	Mitkä asiat toimivat tilinpäätösprosessissa?
Minkälaisia ongelmia tai haasteita tilinpäätösprosessissa on?	Luku 5.3	Prosessi Tuote	Minkälaisia ongelmia tai haasteita tilinpäätösprosessissa on? - Koskeeko ongelmat tai haasteet itse prosessia vai sen tuloksena syntyvää tuotetta eli tilinpäätöstä?

**Liite 2. Tutkimustulokset (salassa pidettävä)**