



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Linda Kinnari

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINNAN PROSESSIKEHITTÄMINEN

Case, Crimppi Oy

Liiketalous
2022

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Linda Kinnari
Opinnäytetyön nimi	Konsernitilinpäätöksen laadinnan prosessikehittäminen
Vuosi	2022
Kieli	suomi
Sivumäärä	53 + 2 liitettä
Ohjaaja	Harri Lehtimäki

Talouselämän kansainvälistyminen ja yritysten kasvu vaikuttavat tilinpäätöskäytänteiden jatkuvaan muutokseen. Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten kansainvälisen yrityksen konsernitilinpäätös prosessia voidaan kehittää nopeammaksi ja helpommaksi. Tavoitteena oli havaita ongelmakohtat ja löytää keinoja parantaa ja tehostaa prosessia. Tutkimusongelmana kuvattiin nykyisen konsernitilinpäätöksen laadinnan dynaamisuuden puute.

Tutkimuksen teoreettiset viitekehykset koostuivat kirjapidosta, tilinpäätöksestä ja lean-ajatuksesta. Näissä teoriakappaleissa keskeisimpinä osa-alueina olivat konsernitilinpäätöksen laatiminen ja prosessin kehittäminen hyödyntäen lean-ajattusta. Prosessin nykytila käytiin läpi omana lukunaan. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena, jonka tutkimusstrategiaksi valittiin toimintatutkimus. Aineisto hankittiin puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Analyysi toteutettiin sisällönanalyysinä, jota havainnollistettiin SWOT-analyysillä.

Tutkimushaastattelu toteutettiin kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa. Tutkimuksen tulokset antoivat kehitysehdotuksia laajalla skaalalla. Prosessin dynaamisuutta voidaan parantaa uusien ohjelmistojen avulla tai parantamalla nykyisiä alustoja. Eniten kehitettävää löytyi Excelin käytön parantamisesta ja raportoinnin tehostamisesta. Jo pienillä muutoksilla voidaan vähentää huomattavasti virhemarginaaleja ja helpottaa tarkastamista. Vasta yrityksen laajentuessa isommat muutokset, kuten konsernikirjanpidon luominen, tulisivat ajankohtaisiksi kehityskohteiksi.

ABSTRACT

Author	Linda Kinnari
Title	Process Developing of the Consolidated Financial Statement
Year	2022
Language	Finnish
Pages	53 + 2 Appendices
Name of Supervisor	Harri Lehtimäki

The internationalization of economic life and the growth of business contributes to the constant change in accounting practices. The objectives of the thesis were to find out how to develop the consolidated financial statements process of an international company. The goal was to detect problem points and find ways to improve and streamline the process. The thesis described as a problem a lack of dynamism in the preparation of consolidated financial statements.

The theoretical frameworks consist of accounting, financial statements and Lean thinking. In the theory section the key areas were the preparation of consolidated financial statements and the development of the process using Lean thinking. The current state of the process was treated as its own chapter. The thesis was conducted as a qualitative action research. The data was acquired through a semi-structured interview and the method of analysis was content analysis, illustrated by method of SWOT analysis.

The interview was held only with the Financial Manager. The findings of the study brought development proposals on a large scale. The dynamism of the process can be improved through new software by improving existing platforms. Development targets were aimed at improving the use of Excel as well as enhancing reporting. Even small changes can reduce the margins of errors and make Excel easier to check. As the company is expands, bigger changes, such as creating a group accounting, would become topical development site.

Keywords concern, consolidated financial statements, accounting, process developing, Lean

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

LYHENTEET

1	JOHDANTO.....	9
1.1	Tutkimusongelma, tavoite ja rajaus.....	10
1.2	Aiemmat tutkimukset	11
1.3	Tutkimuksen rakenne	12
1.4	Toimeksiantajan esittely	13
2	KONSERNITILINPÄÄTÖS.....	15
2.1	Konserni	15
2.2	Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.....	18
2.3	Konsernitilinpäätöksen laatiminen	20
2.3.1	Sisäisten liiketapahtumien eliminoinnit ja täsmäytykset	22
2.3.2	Poistoerot ja laskennallinen verovelka	27
2.3.3	Kurssi- ja muuntoerot	27
2.3.4	Konsernitilinpäätöksen muut asiakirjat	28
2.3.5	Yhteenveto ulkomaisen tytäryrityksen yhdistelemisestä.....	30
2.4	Tilinpäätöskäytännöt	31
3	PROSESSIKEHITTÄMINEN	34
3.1	Prosessi ja prosessikehitys	34
3.2	Lean-konsepti.....	36
3.2.1	Prosessin tehokkuuden esteet.....	39
3.2.2	Lean-menetelmät prosessin parantamiseen	44
4	TUTKIMUS- JA TIEDONKERUUMENETELMÄ.....	46
4.1	Tutkimusmenetelmänä toimintatutkimus.....	46
4.2	Menetelmänä haastattelu ja sisällönanalyysi.....	47
5	KONSERNITILINPÄÄTÖS PROSESSIN NYKYTILA KOHDEYRITYKSESSÄ	49

6	TUTKIMUKSEN TULOKSET JA ANALYYSI.....	51
6.1	Haastattelun tulokset	51
6.2	Konsernitilin päätösprosessin analyysi ja lopputulos	54
7	YHTEENVETO	57
7.1	Johtopäätökset ja kehitysideat	57
7.2	Validiteetti ja reliabiliteetti	59
7.3	Jatkotutkimusehdotukset	61
	LÄHTEET	62
	LIITTEET	66

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1. Kohdeyrityksen konsernirakenne.	13
Kuvio 2. Yksinkertainen konsernirakenne (Alhola ym. 2003, 15).	16
Kuvio 3. Suurempi konsernirakenne (Alhola ym. 2003, 17).	17
Kuvio 4. Prosessien kehittämisen ohjelma (muunnelma Tuominen 2010, 27).	35
Kuvio 5. Lean-talo (Logistiikan maailma, 2022).	37
Kuvio 6. Resurssitehokkuus versus virtaustehokkuus (Modig ym. 2013, 20).	39
Kuvio 7. Toimintatutkimuksen kulku (Metsämuuronen 2005, 220).	47
Kuvio 8. Nykyisen laadintaprosessi eteneminen.	49
Kuvio 9. SWOT-analyysi.	55
Taulukko 1. Liikevaihdon kasvutavoite vuonna 2019, % (Pk-yritysbarometri 1/2021).	14
Taulukko 2. Pien- ja suurkonsernin taloudelliset raja-arvot.	18

LIITELUETTELO

LIITE 1. Teemahaastattelukysymykset

LIITE 2. Konsernilakanan ja täsmäytysten arvovirtakartta prosessissa

LYHENTEET

CAS	Chines Accounting Standards
CFRS	Croatian Financial Reporting Standards
FAS	Finnish Accounting Standards
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki
OYL	Osakeyhtiölaki
Erillisyhtiö	Tässä tutkimuksessa erillisyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä tai yritystä, joka kuuluu konserniin ja on konsernin emo- tai tytäryritys.
Lean Accounting	Lean Accounting – tässä tutkimuksessa käännetty myös lean kirjanpito – tarkoittaa kirjanpidollista lähestymistapaa lean-ajatteluun.

1 JOHDANTO

Selkeällä ja yksinkertaisella yrityksen juridisella rakenteella voidaan helpottaa yrityksen taloudellisen aseman sekä toiminnan tuloksen seuraamista. Tilinpäätöskäytänteet ovat jatkuvan muutoksen alla, sillä lait ja asetukset muuttuvat yhteiskunnan tarpeiden mukaan, joista esimerkiksi talouselämän kansainvälistyminen on vaikuttanut asiaan. Kansainvälistymisen myötä yritykset ovat jakaneet liiketoimintojaan eri maihin, jolloin liiketoiminta on järkevää jakaa eri yrityksiin. Kun toimintaa hajautetaan omiin yrityksiin, niin helpotetaan muun muassa yrityksen johtamista, vastuunjakoa sekä toiminnan tehostamista. (Alhola, Koivikko & Rätty 2003, 10; Honkamäki, Reponen, Mäkelä & Pohjonen 2016, 13; Koskinen 2008, 16–17.)

Eri mailla on erilaiset tilinpäätöskäytänteet ja esimerkiksi kulttuurit vaikuttavat tilinpäätöksen laadintaan. Tämän seurauksena eri maiden tekemät tilinpäätökset ovat harvemmin suoraan vertailukelpoisia. Muun muassa pääomien vapaamman liikkumisen myötä tilinpäätöskäytänteitä on yhdenmukaistettava. Tätä yhdenmukaistamista tukee lisäksi yritysten eri sidosryhmien, kuten rahoittajien ja omistajien tarve saada tietoa yrityksen tilasta. Rahoituksen hankinta, henkilöstön sitouttaminen, verosuunnittelu ja toiminnan ohjaus ovat esimerkkejä toimista, jotka tukevat konserniyrityksen kehitystä ja kasvua. (Alhola ym. 2003, 10; Hookana 2020; Koskinen 2008, 16–17.)

Suomen lainsäädäntö ja varsinkin kirjanpitolaki säätelee siitä, milloin konsernitalinpäätös on laadittava. Lisäksi KILA ja OYL antavat ohjenuorat konsernitalinpäätöksen laatimiselle. Kaikkien samaan konserniin kuuluvien yritysten yhteistä tilinpäätöstä kutsutaan konsernitalinpäätökseksi. Konsernitalinpäätös on tehtävä, jotta koko konsernin taloudellisesta tilasta saataisiin oikea ja riittävä kuva myös tilikauden päättymisen jälkeen. Tämän edellytyksenä konsernitalinpäätökseen on yhdisteltävä kaikkien konserniyritysten tuloslaskelmat ja taseet liitetietoineen sekä tehtävä vähennykset ja eliminoinnit. Tärkeintä on esittää konsernin varat ja velat oi-

kein, jotta tulos ja taloudellinen asema eivät vääristy. Konserniyritysten tulos esitetään niin kuin ne olisivat yksi kirjanpitovelvollinen yritys. (Alhola ym. 2003, 11, 20–21; Honkamäki ym. 2016, 16.)

Kirjanpitolaki uudistui vuonna 2016, jonka tarkoituksena oli muun muassa koota velvoittavat säädökset kirjanpitolakiin ja -asetukseen. Tämän uudistustarpeen kivi-jalkana ovat toimineet EU-direktiivit. Uudistuksessa Suomen kirjanpidon normistoa on pyritty yhdenmukaistamaan IAS-standardin kanssa, sillä yritysten kansainvälistyessä myös eri yritysten kirjanpitojen olisi oltava mahdollisimman vertailukelpoisia keskenään. (Haaramo, Honkamäki, Kampman, Kaskimies, Koila, Mäkikangas, Niemistö, Paski, Rekola, Rönkkö, Vierros, Väinölä & Yli-Rantala 2018, 9, 14–15.)

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajayrityksen tehtaat sijaitsevat kahdella eri mantereella ja kolmessa eri maassa, jonka vuoksi konsernirakenne on perusteltua. Kun yrityksen toiminta on laajentunut, toiminnot on ollut helpointa jakaa eri yritysten kesken. Toimeksiantajayrityksen toinen tytäryritys sijaitsee Kiinassa ja vastaa suurvolyyemisistä tuotteista sekä Kiinan markkinoista, kun toinen tytäryritys sijaitsee Kroatiassa ja vastaa keski- ja suurvolyyemisistä tuotteista. Suomessa sijaitseva emoyritys puolestaan vastaa pienivolyyemisistä ja vaativista tuotteista, prototuotannosta sekä uusien- ja sähkömekaanisten tuotteiden kokoonpanosta. (Crimppi 2021.)

1.1 Tutkimusongelma, tavoite ja rajaus

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona globaalille Crimppi-konsernille. Kehityshankkeen tutkimusongelmaan ja -kysymysten rajaukseen päädyttiin toimeksiantajayrityksen tarpeella. Tutkimus käsittelee konsernitilinpäätöksen laadinnan prosessia, jossa läheisempään tarkasteluun valittiin sisäisten erien täsmäyttäminen. Tutkimuksen pääongelmana ja johtoajatuksena on konsernitilinpäätöksen laatimisen suunnittelun, toteutus sekä jatkuvuus. Tätä ongelmaa on tarkennettu kolmella päätutkimuskysymyksellä.

Päätutkimuskysymykset ovat:

- Mitkä ovat avaintapatumat konsernitilinpäätöksen kehittämisessä?
- Miten lean-ajattelulla voidaan kehittää nykyistä konsernitilinpäätösprosessia?
- Miten konsernitilinpäätöksen sisäisten erien täsmäyttämistä voidaan kehittää?

Tämän opinnäytetyön tavoite on kartoittava ja selittävä, jonka tavoitteena on saada uusia näkökulmia sekä etsiä selityksiä perusongelmiin (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 138). Käytännössä tavoitteena on selvittää konsernitilinpäätöksen laadinnan periaatteet ja tätä kautta tunnistaa keskinäisten liiketapahtumien täsmäyttämisen haasteet sekä etsiä uusia näkökulmia tämän prosessin kehittämiseksi. Loppuratkaisuna halutaan saada selville se, miten konsernilaskennan prosessia saadaan dynaamisemmaksi.

Tutkimusmenetelmänä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jonka lajina on toimintatutkimus. Tutkimus toteutetaan puolistrukturoidulla teemahaastattelulla. Haastattelutavan tavoitteena on hankkia lisätietoja, selventää nykyisiä käytänteitä ja täsmentää vastauksia. (Hirsjärvi ym. 162, 205, 208.) Tutkimusstrategiaa ja aineiston keruun menetelmää käsitellään laajemmin neljännessä pääluvussa.

1.2 Aiemmat tutkimukset

Taloushallintoa ja kehittämisprojekteja yhdessä on tutkittu useasta eri näkökulmasta. Julkusen (2017) tutkimuksessa on tarkoituksena ymmärtää ja kehittää taloushallinto-ohjelmistojen käyttöönottoprosessia, jonka tuloksena esitetään miten käyttöönottoprosessit tulisi olla taloushallinto-organisaatiossa esitettyinä ja saatavilla. Tapion (2011) tutkimuksessa taloushallintoa ja kehittämisprojekteja yhdessä tutkittiin tietojärjestelmien kehittämisen näkökulmasta. Tapion (2011) tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten konsernikirjanpidonprosessi osana toiminnanohjausjärjestelmää olisi paras toteuttaa ja tuloksena syntyi prosessikuvaus

nykyisestä prosessista sekä alustava projektisuunnitelma. Uppala (2020) on tutkinut taloushallinnon kehittämistä prosessijohtamisen näkökulmasta ja Sormunen (2020) puolestaan digitalisaation näkökulmasta. Uppalan (2020) tutkimuksen tavoitteena on löytää yrityksen taloushallinnon ydinprosesseille kehittämiskohteita yrityksen nykytila analysoiden. Sormusen (2020) tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää ilmiö digitaalisesta taloushallinnosta sekä kuvailla sen nykytila ja tunnistaa kehityksen osatekijät. Sormusen (2020) tutkimuksella saavutettiin tarkat tiedot niistä osatekijöistä, jotka ovat edistäneet ja hidastaneet digitalisoitumista.

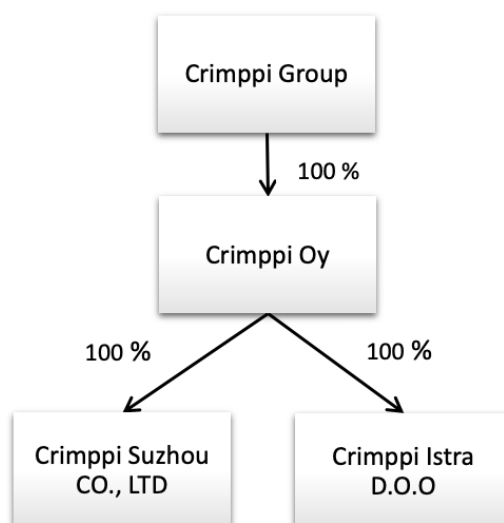
Konsernien tutkimuskohteina ovat olleet Nikkilän (2006) tutkima aihe yhtiökouksen päätösvallasta konsernimuodostuksessa, jonka tavoitteena on oikeustapauksia myötäillen tuoda esiin osakkeenomistajien oikeussuojan kannalta ongelmallisia tilanteita. Kehittämishanketta on aikaisemmin lähestytty taloushallinnon näkökulman lisäksi muun muassa kasvatustieteiden näkökulmasta. Vienola (2005) on tutkinut kehityshankkeita kasvatustieteiden perspektiivistä, jonka tavoitteena oli kehittää päiväkotien ympäristökasvatusta normaalia toimintaa varten.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus alkaa johdannolla, jossa käydään läpi perusteluja konsernirakenteelle ja konsernitilinpäätökselle. Johdannossa käsitellään tutkimusmetodi, aikaisempia tutkimuksia sekä yrityksen taustatietoja. Toinen pääluke aloittaa kirjallisuuskatsauksen, jonka käsittely aloitetaan konsernin ja konsernitilinpäätöksen sisällön sekä laatimisvelvollisuuden käsittelyllä. Luvun viitekehyksenä toimivat kirjanpito ja tilinpäätös. Kolmas pääluke jatkaa kirjallisuuskatsausta ja se käsittelee yleisesti prosessikehityksen tietoperustaa, jonka pääpaino on lean-viitekehysessä. Tutkimuksen aineistoa sekä tutkimusmenetelmää käsitellään tarkemmin neljännessä luvussa. Viidennessä pääluvussa avataan yrityksen konsernitilinpäätösprosessin nykytila ja kuudennessa pääluvussa tutkimuksen tulokset puretaan ja analysoidaan. Viimeisessä, eli seitsemännessä luvussa, on yhteenveto, jossa käsitellään tutkimuksen johtopäätökset ja kehitysideat, tutkimuksen validius ja reliabiliteetti, sekä jatkotutkimusehdotukset.

1.4 Toimeksiantajan esittely

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona teknologiateollisuuden globaalille organisaatiolle, Crimppi Oy:lle. Yritys on yksi Suomen suurimpia johdinsarjoja tuottava yritys ja se kuuluu Vaasan seudun energiaklusterin suurimpien yritysten joukkoon. Crimppi Oy tuottaa kustomoituja johdinsarjoja, valokuitukaapeleita sekä palveluja asiakkailleen. Tärkein asiakasryhmä koostuu energiateknologia-alan yrityksistä, mutta palveluja on laajennettu myös lääketieteellisuuden ja liikkuvien työkoneiden piiriin. Yritys on perustettu Vaasassa vuonna 2000. Yrityksen arvoja ovat yhdessä menestyminen, ketteryys ja rohkeus, asiakkaille omistautuminen sekä vastuullisuus. (Crimppi, 2021; Crimppi 2020; Coastline 2020–2021, 34.)



Kuvio 1. Kohdeyrityksen konsernirakenne.

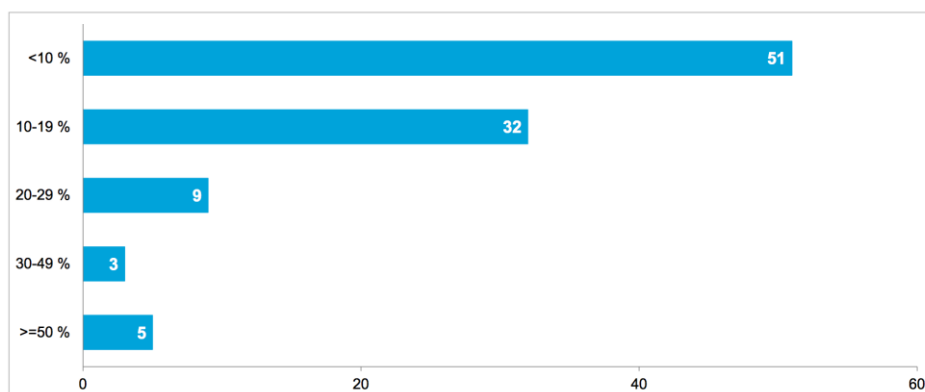
Crimppi-konserni koostuu Crimppi Groupista. Crimppi Oy on itsenäisen alakonsernin emoyhtiö, jolla on kaksi tytäryhtiötä. Tytäryhtiöt sijaitsevat Kroatianssa ja Kiinassa. Nämä kolme tehdasta yhteensä työllistivät vuonna 2020 lähes 350 työntekijää, joista Vaasan tehtaan henkilöstön keskimääräinen lukumäärä oli 149 henkilöä. Vuonna 2019 koko konsernin liikevaihto oli 24,5 miljoonaa euroa ja vuonna 2020 koko konsernin liikevaihto oli 22 miljoonaa euroa. Kuviossa 1 on kuvattuna koko Crimppi Groupin konsernirakenne. Alakonsernin emoyrityksenä on Crimppi Oy ja sen tytäryhtiöt Crimppi Istra D.O.O. sekä Crimppi Suzhou CO., LTD. Crimppi

Oy omistaa täyden määräysvallan sekä Suzhoussa että Istrassa. Tytäryrityksillä ei ole keskinäistä määräysvaltaa. (Crimppi Oy tilinpäätös 1.1.2020 – 31.12.2020, 2, 4, 10.)

Suomessa tilastoitiin vuonna 2019 yli 290 000 yritystä. Näistä yrityksistä vain 0,2 % on suuryrityksiä, kun taas mikroyritysten prosentuaalinen osuus on 93 %. 2000-luvulle tultaessa yritysten määrä on kasvanut voimakkaasti ja vuosien 2012–2013 aikana tapahtui huima kasvu ja yli 16 000 uutta yritystä perustettiin. (Yrittäjyyssi-
lastot 2019.) Taulukon 1 tilastosta käy ilmi, että Suomen pienet ja keskisuuret yritykset ovat kasvuhakuisia, sillä yli puolet Suomen pk-yrityksistä tavoitteli noin 10 % kasvua.

Taulukko 1. Liikevaihdon kasvutavoite vuonna 2019, % (Pk-yritysbarometri 1/2021).

Liikevaihdon kasvutavoite vuonna 2019, %



Kun lukumäärällisesti suurin osa Suomen yrityksistä on kasvuhakuisia pienyrityksiä, voidaan päätellä, että konsernirakenteet tulevat yleistymään monipuolisuuden tähtäävän liiketoiminnan myötä. Tämän vuoksi on tärkeää selvittää, miten konsernitalinpäätös voidaan tehdä mahdollisimman tehokkaasti. Samalla on tärkeä saada tietoa siitä, miten keskisuurten yritysten tulisi konsernitalinpäätöksen laadintahetkellä menetellä.

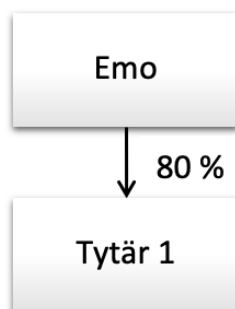
2 KONSERNITILINPÄÄTÖS

Kirjallisuuskatsaus alkaa konsernin määrittelyllä, jonka jälkeen käsitellään konsernitilinpäätöksen laadintaa, sisältöä ja tilinpäätösstandardeja. Lopussa tilinpäätösstandardeista käsitellään lyhyesti yleinen IFRS sekä konsernin erillisyrityksien käytössä olevat FAS, CAS ja CFRS. Luvussa tuodaan ilmi konsernitilinpäätöksen lain-säädännöllinen näkökulma ja teoreettinen viitekehys pohjautuu kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Teoreettista pääpainoa annetaan niille asioille, jotka koskevat kohdeyritystä.

2.1 Konserni

Konserni on taloudellinen kokonaisuus, joka koostuu useammasta juridisesti itsenäisestä yrityksestä ja näin konserniin kuuluvilla yrityksillä on perusteltu riippuvuus toisistaan. Konserni ei kuitenkaan ole juridinen henkilö, jolloin sitä ei merkitä kaupparekisteriin ja siksi konsernin kanssa ei voi tehdä sopimuksia. Yritysten välinen konsernisuhde perustuu yleisimmin määräysvallan käsitteeseen, jota arvioidaan äänivallalla. (Alhola ym. 2003, 11; Honkamäki ym. 2016, 14.)

Konserniyritykseen kuuluu aina vähintään kaksi yritystä, joista toinen on aina emoyritys ja toinen tytäryritys. Se yritys, jolla on määräysvalta toisessa yrityksessä, on emoyritys ja puolestaan se yritys, johon määräysvalta kohdistuu, on tytäryritys. Yksinkertaisimmillaan konsernirakenne voidaan kuvata emoyrityksen määräysvallalla yhdessä tytäryrityksessä, kuten Kuviossa 2. Tässä kuviossa prosenttiluku tarkoittaa omistusosuutta äänimäärissä, jolloin emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksessä 1. (Alhola ym. 2003, 11; Blomqvist-Erhama, Eerola, Halonen, Hautala, Kaskimies & Smedberg 2018, 5.)



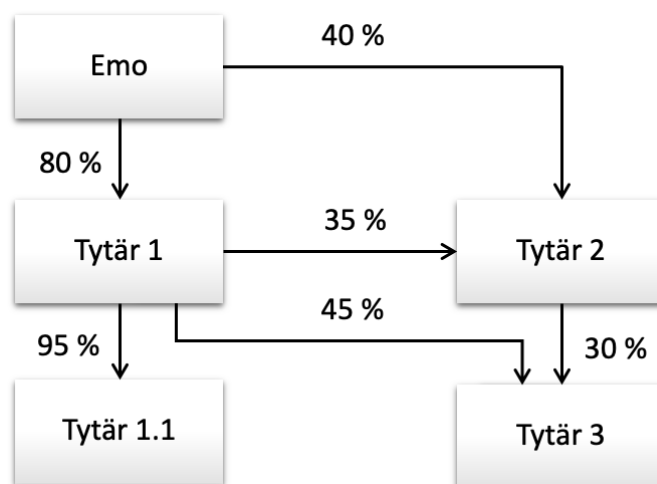
Kuvio 2. Yksinkertainen konsernirakenne (Alhola ym. 2003, 15).

Määräysvalta toiseen konsernin yritykseen voi olla pelkästään emoyrityksellä tai jos konsernirakenne on suurempi, voi määräysvalta olla sekä emoyrityksellä että tytäryrityksellä yhdessä. Näin määräysvalta voi kohdistua joko yhteen tai useampaan tytäryritykseen, kuten Kuviossa 3. Määräysvalta tarkoittaa mahdollisuutta ohjata tytäryritysten toimintaa ja päätöksentekoa, jonka tulisi tavoitella koko konsernin yhteistä etua. KPL (1336/1997) 1 luvun 5 § mukaan määräysvalta käsitellään yrityksiä ja kohdeyrityksen välillä. Tämän pykälän mukaan määräysvalta syntyy, jos kirjanpitovelvollinen yritys:

- 1) omistaa enemmän kuin 50 % kohdeyrityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamista äänimääristä ja tämän enemmistön äänimäärä perustuu yhtiöjärjestykseen tai -sopimukseen, jäsenyyteen, omistukseen tai muuhun verrattavaan sopimukseen;
- 2) omistaa oikeuden nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen – tai siihen rinnastettavan toimielimen – jäsenistä;
- 3) käyttää tosiasiallisesti määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

Määräysvallan syntyminen koskee myös kirjanpitovelvolliseen rinnastettavaa ulkomaista yritystä. Kirjanpitolain (1336/1997) mukainen konserni syntyy vain, kun kirjanpitovelvollinen yritys käyttää määräysvaltaa. Tästä johtuen luonnollinen henkilö ei voi muodostaa konserniyritystä. (Alhola ym. 2003, 19; Blomqvist-Erhama ym. 2018, 5; Honkamäki ym. 2016, 14; L 30.12.1997/1336, 1:5 §.)

Kuviossa 3 on kuvattu suurempi konserni, joka koostuu useista yrityksistä. Kuvion 3 emoyrityksellä on määräysvalta kaikissa neljässä tytäryrityksessä ja tämän lisäksi myös tytäryritysten välillä on määräysvaltaa. Emoyrityksellä on suoraan määräysvalta tytäryrityksessä 1, omistaessaan 80 % osakkeiden tuottamista äänistä ja tätä kautta emoyrityksellä on määräysvalta myös tytäryrityksessä 1.1. Emoyrityksen määräysvalta tytäryrityksessä 2 määritellään suoran omistussuuden (40 %) sekä välillisen omistussuuden (80 %) mukaan, kun tytäryritys 1:n omistussuus (35 %) huomioidaan. Näin emoyrityksen omistussuudeksi tytäryrityksessä 2 saadaan 68 %. Emoyrityksellä on määräysvalta myös tytäryrityksessä 3, sillä tytäryritykset 1 ja 2 omistavat yhteensä yli puolet äänistä. (Alhola ym. 2003, 17, 79.)



Kuvio 3. Suurempi konsernirakenne (Alhola ym. 2003, 17).

Konserneja voidaan jakaa erilaisiin ryhmiin. Taloudellisten lukujen perusteella jako voidaan tehdä pienkonserneista aina suurkonserneihin tai rakenteen perusteella alistus- ja rinnakkaiskonserneihin. Taloudellisten lukujen raja-arvojen ylittyminen tai alittuminen lasketaan kaikkien konserniin kuuluvien yritysten yhteismäärästä, emoyrityksen tilinpäätöspäivänä. Taulukossa 2 on kuvattuna pienkonsernin ylärajat ja suurkonsernin alarajat. Jotta yritys olisi pienkonserni saa Taulukon 2 raja-arvoista enintään yksi ylittyä. Pienkonsernin raja-arvoissa taseen loppusumma saa olla enintään 6 miljoonaa euroa, liikevaihto enintään 12 miljoonaa euroa ja henkilöstön määrä konsernissa tilikaudella keskimäärin 50 henkilöä. Jotta yritys olisi

suurkonserni, on vähintään kahden raja-arvon täytyttävä. Suurkonsernin raja-arvoissa taseen loppusumman on oltava vähintään 20 miljoonaa euroa, liikevaihdon on oltava vähintään 40 miljoonaa euroa ja henkilöstön määrä tilikaudella on keskimäärin oltava 250 henkilöä. Konsernin koon tarkastelun ajankohta on heti päättyneen tilikauden jälkeen. (Honkamäki ym. 2016, 15–17; L 30.12.1997/1336, 1:4a §, 1:4c §, 1:6a §.)

Taulukko 2. Pien- ja suurkonsernin taloudelliset raja-arvot.

Muuttuja Konsernimuoto	henkilöstön määrä	taseen loppusumma €	liikevaihto €
Pienkonserni	≤ 50	< 6 miljoonaa	< 12 miljoonaa
Suurkonserni	≥ 250	> 20 miljoonaa	> 40 miljoonaa

Kun emoyrityksellä on enemmän kuin yksi tytäryritys, voidaan myös tytäryritysten välisellä asemalla jakaa konsernit alistus- tai rinnakkaiskonserneihin. Tällöin tytäryhtiöiden asema tai liiketoiminnan kokonaisuus ratkaisee sen, kumpaanko ryhmään konserni kuuluu. Kun emoyritys omistaa suoraan äänenemmistön tytäryrityksessä tai -yrityksissä on kyseessä rinnakkaiskonserni. Jos emoyrityksen omistama tytäryritys omistaa edelleen toisen tytäryrityksen, on kyseessä alistuskonserni. Kuviossa 3 on kuvattuna nämä molemmat rakenteet, jossa emoyritys, tytäryritys 1 ja tytäryritys 2 muodostavat rinnakkaiskonsernin ja emoyritys, tytäryritys 1 ja tytäryritys 1.1 muodostavat alistuskonsernin. Näin ollen yhdessä konsernissa voi olla molempia konsernirakenteita. Rakenne vaikuttaa erityisesti konsernitilinpäätöksen laadintatekniikassa, vaikka vaikutusta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan tällä ei oikeastaan ole. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 6–7; Honkamäki ym. 2016, 15.)

2.2 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Suomen lainsäädäntö ohjaa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta. KPL (1336/1997) säättää, että emoyrityksellä on konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus, ” jos se on

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö;
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on kohdassa 2 tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; tai
- 4) osuuskunta;”.

Myös muu liiketoimintaa harjoittava emoyritys on velvollinen konsernitilinpäätöksen laadintaan, ellei se ole liikkeen- tai ammatinharjoittaja tai yleisen edun kannalta merkityksetön pienkonserni kuten pieni luottolaitos tai vakuutusyhtiö. Kirjanpitolain lisäksi konsernitilinpäätöksen laadinnasta säättää osakeyhtiölaki (624/2006), jonka säädöksen mukaan laatimisvelvollisuus syntyy myös osakeyhtiön ollessa pörssiyhtiö eli julkinen osakeyhtiö. Yritys on pörssiyhtiö, kun osakeyhtiön arvopaperit ovat julkisen kaupan kohteena tai kun se jakaa varoja osakkeenomistajille osakeyhtiölain (625/2006) 13 luvun 1 § tarkoittamilla tavoilla. (Honkamäki ym. 2016, 16–17; L 30.12.1997/1336, 6:1 §, §, 1:9 §; L 21.7.2006/624, 8:9 §, 13:1 §.)

Kun tytäryritys on alakonsernin emoyritys, konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus täyttyy. Kuviossa 3 kuvataan alakonsernisuhde tytäryritys 1 ja tytäryritys 1.1 välillä, jossa tytäryritys 1 on emokonserni tytäryritys 1.1.:lle omistaen yli 50 % sen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Laadintavelvollisuus täyttyy pienkonsernin raja-arvojen ylittyessä, kun alakonsernia ei voida lukea pienkonserniksi. Poikkeuksena alakonserni voi jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta kirjanpitolain (1336/1997) 6 luvun 1 § säättämien poikkeusasettelujen mukaan. Pykälä edellyttää, että emoyritys ei ole pörssiyhtiö ja vähemmistöosakkaat suostuvat laatimatta jättämiseen. Kuitenkin jos laadintavelvollisuus on täyttynyt, mutta konsernitilinpäätös on jätetty tekemättä, niin koko konsernin emoyrityksen liitetiedoissa on annettava tästä selvitys. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 13–15; Honkamäki ym. 2016, 17; Kirjanpitolautakunta 2017, 10; L 30.12.1997/1336, 6:1 §.)

Kirjanpitolaki (1336/1997) säätää Euroopan talousalueeseen kuulumattomien yritysten tilanteista, jolloin konsernitilinpäätöksen laatiminen voidaan poikkeuksellisesti jättää tekemättä. Tytäryritys voidaan jättää yhdistelemättä, kun oikean ja riittävän kuvan antaminen ei vaarannu. Tällaisia edellytyksiä ovat tytäryrityksen lyhytaikainen omistus luovutuksessa, tilinpäätöstietojen hankinnasta johdettavat kohtuuttomat menot ja aika tai merkittävät rajoitukset määräysvallan käytössä. (L 30.12.1997/1336, 6:1 §, 6:3 §.) Esimerkiksi jos tytäryrityksen liiketoiminta on suhteellisten passiivista ja tuloslaskelma ja tase ovat vähäiset, oikean ja riittävän kuvan antaminen ei vaarannu laatimatta jättämisen vuoksi. Tarpeellisten tietojen hankintaan voi vaikuttaa tytäryrityksen hankinta-ajankohta, paikallinen lain säädäntö tai äänestysrajoitus voi estää äänivalan käyttöä. Laatimisen poisjättämisessä on aina noudatettava varovaisuuden periaatetta, eli on varmistettava, ettei laatimatta jättäminen vaikuta tilikauden tulokseen niin, että tulos olisi suurempi kuin mitä se olisi laatimisen jälkeen. (Alhola ym. 2003, 30–31.)

Emoyrityksen tilikauden päättymisen ajankohta määrittää konsernitilinpäätöksen ajankohdan, vaikka pääsäännön mukaan emo- ja tytäryrityksillä on sama tilikausi. Jos emo- ja tytäryritysten tilikausien päättymisajankohdat eroavat toisistaan kolmella kuukaudella, on tytäryrityksen laadittava välitilinpäätös emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöksen tekeminen on kuitenkin aina suotavaa tilinpäätöspäivien poiketessa toisistaan, sillä sisäisten erien täsmäyttämisessä ja eliminoinneissa voi muuten ilmetä erisuuruisia lukuja ja taseeseen tulee tällöin sisällyttää muun muassa siirtyvät erät. (Alhola ym. 2003, 47; Blomqvist-Erhama ym. 2018, 46.)

2.3 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Konsernitilinpäätöksen on aina annettava kuva vain konsernin ulkopuolisista tapahtumista, joten konserniyhtiöiden sisäiset tapahtumat on eliminointava. Eliminoinneilla saadaan esitettyä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten, kuin konserni olisi yksi kirjanpitovelvollinen. Konsernitilinpäätös laaditaan kaikkien konserniyritysten erillistilinpäätöksistä. Tällainen erillistilinpäätös on konsernin

emo- tai tytäryrityksen oma tilinpäätös, joka sisältää kyseisen yrityksen kaikki liike- ja rahoitustapahtumat, riippumatta siitä ovatko tapahtumat kohdistuneet ulkopuolisiin yrityksiin vain konserniin kuuluviin yrityksiin. (Alhola ym. 2003, 21; Honkamäki ym. 2016, 21.)

Erillistilinpäätöksen tulee sisältää tuloslaskelma, tase, liitetiedot sekä mahdollinen rahoituslaskelma, jotka laaditaan yhtiön omia käytänteitä noudattaen ja maan valuuttaa käyttäen. Konserniyritysten tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot on yhdisteltävä koko konsernia koskevaksi ennen eliminointien tekoa. Erillisyhtiöiden tilinpäätökset tulee yhdenmukaistaa vastamaan konsernin tulos- ja tasekaavaa. Yhdenmukaistamisessa on huomioitava mahdolliset ongelmat tulos tai tase-erien luokittelussa, jos eri maiden tai toimialojen tulos- ja tasekaavat poikkeavat toisistaan. Yhdenmukaistamisen jälkeen eri valuuttaa käyttävät erillistilinpäätökset muutetaan emoyrityksen valuuttaan niin, että tase-erät yhdistellään tilinpäätöspäivän kurssin mukaan ja tuloslaskelma tilikauden keskikurssin mukaan. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 40–41; L 30.12.1997/1336, 3:1 §, 6:4 §, 6:6 §.)

Konsernitilinpäätöksiä yhdenmukaistamisen ja valuutta muutoksien jälkeen laaditaan konsernilakana, johon kerätään konserniyritysten tuloslaskelmat ja taseet. Konsernilakanaan lasketaan kaikkien erillisyhtiöiden luvut, jotta saadaan konsernin tulos ja tase selville ennen eliminointeja. Jotta eliminoinnit voidaan tehdä mahdollisimman selkeästi, tarvitaan muun muassa hankintamenolaskelmia ja sisäisten katteiden seurantatietoja. Lisäksi mahdolliset yhtiöiden rakenteelliset muutokset on selvitettävä. Näiden selvitysten ja laskelmien jälkeen voidaan aloittaa eliminointivaihe, jossa konsernin sisäiset liiketapahtumat ja sisäisten erien vaikutus eliminoidaan erillisyhtiöistä. Kaikkien konsernikirjausten ja eliminointien jälkeen lasketaan yhteisvaikutus lähtötilanteen ja eliminointien välillä ja lopputuloksena on konsernin tuloslaskelma, tase ja liitetiedot. Jos erillisyhtiöt laativat liitetiedot konsernille siinä muodossa kuin konserni vaatii, voidaan nämä sisällyttää suoraan konsernitilinpäätökseen ilman yhdenmukaistamista ja eliminointeja. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 41–44; L 30.12.1997/1336, 6:2 §.)

Jotta laadinnan eri vaiheet voidaan toteuttaa mahdollisimman mutkattomasti, tulisi erillistilinpäätösten olla laadukkaita ja konserniyrityksen mukaisia. Etenkin ulkomaisia tytäryrityksiä yhdisteltäessä, tähän on kiinnitettävä erityistä huomiota. Konsernitilinpäätöksen konserniyhdistelyt aloitetaan erillisyhtiöiden lukujen yhteenlaskulla. Mitä pidemmälle laadinta etenee, täsmäytyksen tärkeys kasvaa. (Vesterinen 2021.) Täsmäyttämällä tarkoitetaan eri liiketapahtumien summien, tapahtumamäärien tai rivien keskinäistä vertailua kahden kirjanpitovelvollisen välillä. Täsmäyttäminen näyttää sen, ovatko tilit menneet tasan. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 149–150.) Konsernitilinpäätös laaditaan aina samoja periaatteita noudattaen, eikä niitä saa muuttaa, muuta kuin oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (L 30.12.1997/1336, 6:4 §). Lisäksi konsernitilinpäätös sisällytetään osaksi emoyrityksen tilinpäätöstä ja se on rekisteröitävä Suomessa kirjanpitolautakunnan edellyttämällä tavalla (Alhola ym. 3003, 23; Honkamäki ym. 2016, 17).

Konsernitilinpäätöksen tekninen toteutus riippuu konsernin konsernikirjanpidon olemassaolosta, konsernin laajuudesta ja rakenteesta sekä siitä onko yritys julkinen osakeyhtiö vai ei. Jos erillistä kirjanpitoa konsernin tapahtumille ei ole, niin konsernitilinpäätös on rakennettava joka kerta uudelleen. (Honkamäki ym. 2016, 18, 103.) Konserniyhtiöiden tilikartat vaikuttavat konsernitilinpäätöksen laadintaa. Jos kaikilla konserniyrityksillä on sama tilikartta, konsernitilinpäätöksen vaiheessa tilejä tai tiliryhmiä ei tarvitse muuttaa. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 157–158.)

2.3.1 Sisäisten liiketapahtumien eliminoinnit ja täsmäytykset

Koska konsernin taloudellinen asema on esitettävä siten kuin se olisi yksi kirjanpitovelvollinen yritys, ei konsernitilinpäätöstä voida laatia yksinomaan erillistilinpäätöksiä yhteen laskemalla. Ilman eliminointeja konsernin tuloslaskelma- ja tase-erät vääristyisivät, joten kaikki konsernin keskinäiset liiketapahtumat on eliminointava ja oikaistava. Konsernien välisiä eliminointeja tehdään sisäisten katteiden, sisäisten tuottojen ja kulujen, sisäisen voitonjaon sekä saamisten ja velkojen kohdalla. Ongelmallista eliminoinneissa ovat tilikauden katkon aikaan sijoittuvat vielä matkalla olevat tavarat ja suoritukset. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 45–46.)

Eliminoiteja tehtäessä on varmistuttava, että kaikki vaikutukset sisäisestä omistuksesta, liiketapahtumista ja voitonjaosta eliminoidaan. Ennen kuin sisäisiä eriä voidaan vähentää, on varmistettava, että kyseiset erät on kirjattu samansuuruisina yhdisteltävien tytäryritysten ja emoyrityksen erillistilinpäätöksiin. Tämä tarkoittaa sitä, että emoyrityksen kirjanpidossa kirjaus on kirjattu per tuotot ja tytäryrityksen kirjanpidossa an kulut. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 43, 47.)

Sisäiset erät käsitellään konsernilakanassa, jolloin tulosvaikutus on helposti tarkistettavissa. Jos eliminoinnit on tehty oikein, tulosvaikutuksen tulisi olla aina nolla. Sisäisten erien täsmäytyksen lisäksi muun muassa oman pääoman ja konserniliikarovon jatkuvuutta sekä poistojen ja tuloksen johtamista on täsmäytettävä. Taulukkolaskentaohjelmaa käytettäessä myös kaavavirheiden mahdollisuudet tulisi poistaa erillisin täsmäytyksin. (Vesterinen 2021.)

Konsernin näkökulmasta sisäiset liiketapahtumat näkyvät tuloslaskelmassa ja taseessa. Sisäisten erien eliminoinnit vaikuttavat konsernin liikevaihtoon, ostoihin sekä tase-eriin. Ilman sisäisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminointia sisäiset tuotto- ja kuluerät kasvattaisivat tuloslaskelmaeriä, keskinäisen omistuksen erät kasvattaisivat tase-eriä, sisäiset saatavat ja velat kasvattaisivat konsernitasetta ja toteutumattomia voittoja ei huomioitaisi pysyvissä vastaavissa tai vaihto-omaisuudessa ja nämä erät jäisivät liian korkeiksi. Tästä johtuen tuloslaskelmasta, taseesta ja liitetiedoista on vähennettävä sisäiset erät ja tuloslaskelmasta on vähennettävä sisäinen voitonjako. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 45–46; L 30.12.1997/1336, 6:7 §.)

Konserniyritysten väliset liiketapahtumat aiheuttavat tuotto- ja kulueriä konserniyritysten tuloslaskelmiin. Nämä toisiaan vastaavat liiketapahtumien erät on vähennettävä konsernituloslaskelmaa laadittaessa. (Kirjanpitolautakunta 2017, 16.) Tyypillisimpiä konsernin sisäisiä tuottoja ja kuluja aiheuttavia tapahtumia ovat hallintopalveluveloitukset, konserniyhtiöiden väliset myynnit sekä sisäisten lainojen korot (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 46).

Sisäiset katteet

Sisäisten katteiden eliminointi on tehtävä konsernitilinpäätöksessä, kun konserniyritykset käyvät keskinäistä kauppaa ja hyödykkeen myyntihinta sisältää katetta. Sisäiset katteet ja sisäisten katteiden muutos on eliminointava joka kerta kokonaisuudessaan myyjäyrityksen tilinpäätökseen sisältyneen summan suuruisena ja tässä tulee noudattaa jatkuvuuden periaatetta. Tässä konserniyritysten omistussuoksilla ei ole merkitystä. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 47–48; Kirjanpitolautakunta 2017, 16.) Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien hankintamenon määrittäminen vaikuttaa myös sisäisen katteen laskuperiaatteeseen ja sisäisiä katteita laskettaessa on noudatettava konsernin soveltamaa hankintamenon määrittämistapaa. (Kirjanpitolautakunta 2017, 16–17.)

Sisäinen kate on eliminointava konserniyhdistelyssä niin, että tuotteiden varastoarvot eivät kasva. Eliminoinneissa huomioitava, että taseeseen aktivoitunut sisäinen kate vähennetään omasta pääomasta sekä mahdollisista muista taseen vastaavista eristä ja tilikauden tuloksesta eliminoidaan sisäisten katteiden muutos. Sellaiset sisäiset katteet, jotka sisältyvät vaihto-omaisuuteen, on eliminointava omasta pääomasta sekä vaihto-omaisuudesta. Jos tilikauden alussa varaston arvoon sisältyy sisäisiä katteita, on tämä eliminointava edellisten tilikausien voitosta/tappiosta ja tilikauden aikana tapahtuneet sisäisten katteiden muutokset eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Pysyvissä vastaavissa olevat sisäisten katteiden eliminoinnit eivät saa vaikuttaa kertyneisiin voittoihin tai tappioon tai tilikauden tulokseen. Ne erät, jotka jäävät eliminoidatta tulee esittää konsernitaseen siirtyvissä erissä. Myös sisäiset myyntitappiot on eliminointava. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 47–48; Kirjanpitolautakunta 2017, 16–17.)

Keskinäiset saamiset ja velat

Erityisesti konsernitilinpäätöksen lukijan kannalta on kiinnitettävä huomiota tytäryhtiöihin liittyvien varojen ja velkojen esittämiseen. Ulkoiset sidosryhmät, kuten

rahoittajat, ovat kiinnostuneita yritysten eri liiketoimien menestymisestä. (Honkamäki ym. 2016, 16.) Konsernitaseessa esitetään vain ne saamiset ja velat, jotka koskevat konsernin ulkopuolisia yrityksiä. Konserniyritysten taseisiin muodostuu keskinäisten saamisten ja velkojen välisiä eliminointia vaativia eriä. Se, mikä toisen konsernin yrityksen taseessa on saamisena saman konsernin yrityksiltä, on toisen konsernin yrityksen taseessa velkana saman konsernin yrityksille. Nämä konsernien taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja velat on vähennettävä konsernitasetta laadittaessa, jotta konsertitase ilmaisisi saamis- ja velkasuhteen ainoastaan konsernin ulkopuolisiin yrityksiin ja konsertitulos kyetään näyttämään yhtenä kirjanpitovelvollisena. (Alhola 2003, 74–75; Kirjanpitolautakunta 2017, 16.)

Sisäinen voitonjako

Tilikauden aikana konserniyrityksissä tapahtunut voitonjako tulee eliminoida. Osingonjaon, pääoman palautuksen tai omien osakkeiden ostamisen vaikutus on vähennettävä konsernin tuloslaskemasta ja lisättävä taseen. Konsertituloslaskelmassa vaikutus näkyy tuottojen vähentymisenä ja konsertitaseessa vaikutus näkyy edellisten tilikausien voiton/tappio lisäyksenä. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 47; Kirjanpitolautakunta 2017, 16.)

Sisäisen omistuksen eliminointi hankintamenomenetelmällä

Hankintamenomenetelmä on menettelytapa, jonka mukaan konsernin omaan pääomaan vaikuttavat vain sellaiset tytäryrityksen oman pääoman muutoserät, jotka ovat syntyneet kyseisen tytäryrityksen hankinta-ajan jälkeen. Hankinta-ajan kohta tarkoittaa sitä hetkeä, jolloin määräysvalta tai omistusoikeus on siirtynyt. Menetelmässä eliminoinnit kohdistuvat tytäryrityksen osakkeiden hankintameenon sekä tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omaan pääomaan, josta on eliminotava konsernin omistusosuutta vastaava tytäryrityksen hankinta-ajankohdan osuus. (Kirjanpitolautakunta 2017, 17–18; L 30.12.1997/1336, 6:8 §).

Tytäryrityksen hankinta-ajan oman pääoman määrä saadaan selvitettyä tytäryrityksen tilinpäätöksestä, välitilinpäätöksestä tai erillisestä laskelmasta. Hankinta-ajankohdan omassa pääomassa huomioidaan laskennallinen verovelka ja -saaminen sekä poistoerot ja verotusperusteiset varaukset. Näin ollen tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerien erotus vähennetään kokonaisuudessaan, eivätkä varaukset vaikuta konsernin tuloksessa tai omassa pääomassa. Hankinta-ajankohdan oma pääoma lasketaan konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaan. (Kirjanpitolautakunta 2017, 18–19; L 30.12.1997/1336, 6:8 §).

Hankintamenomenetelmän pääsääntönä on tytäryrityksen hankintamenon ja sen osakkeiden hankintamenon eliminointi samassa yhteydessä. Jos osakkeiden hankintameno eroaa tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä, syntyy eliminointiero eli konserniaktiiva tai -passiiva. Konserniaktiivaa syntyy, kun osakkeiden hankintameno on suurempi kuin oma pääoma ja päinvas-
taisessa tilanteessa syntyy konsernipassiivaa. Nämä erät kohdennetaan sellaisiin omaisuus- ja velkaeriin, joista erän katsotaan johtuvan. Jos tällaisia kohdistuksia ei voida tehdä, konserniaktiiva on aktivoitava ja poistettava konserniliikearvona. Konsernipassiiva puolestaan on merkittävä taseeseen tai tuloslaskelmaan konsernireservinä. (Kirjanpitolautakunta 2017, 17–18; L 30.12.1997/1336, 6:8 §). Kohdeyrityksellä ei ole konserniliikearvoa, vaan se on jo poistettu.

Osakkeisiin liittyvä äänivalta ei kuitenkaan vaikuta omistusosuuteen, sillä osakkeiden laskenta perustuu niiden suhteelliseen osuuteen. Osakkeiden kauppahinnan ollessa ehdollinen lopullisen hankintamenon suuruus selviää vasta tulevaisuudessa ja hankintamenoksi on kirjattava todennäköisin arvio. Tällöin konsernitilinpäätöstä laadittaessa, hankintamenoa on tarvittaessa oikaistava alkuperäiseen arvioon verraten. (Kirjanpitolautakunta 2017, 17–18.)

2.3.2 Poistoerot ja laskennallinen verovelka

Poistoerot ovat suunnitelmanmukaisten poistojen ja verotuksessa tehtyjen poistojen välinen erotus. Poistoerot sekä veroperusteiset varaukset puretaan konsernitaseen laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan sekä vastaavasti konsernituloslaskelmaan tilikauden tulokseen ja laskennallisen verovelan muutokseen. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 22–23; L 30.12.1997/1336, 6:7 §.) Poistoerot voivat olla negatiivisia tai positiivisia. Negatiivinen poistoero eli alipoistoa syntyy, kun tuotteen hankintamenosta tehdyt kokonaispoistot ovat pienemmät kuin suunnitelmanmukaiset poistot. Positiivinen poistoero eli ylipoistoa syntyy, kun tuotteen hankintamenosta tehdyt kokonaispoistot ovat suuremmat kuin suunnitelmanmukaiset poistot. (Kirjanpitolautakunta 2007b, 9.)

Laskennallisten verojen käsittely on yhdenmukaista IAS 12 standardin kanssa. Erillistilinpäätöksiin kuuluvat verovelat ja -saamiset koostuvat jaksotus- tai arvostuseroista. Jos yrityksen tilikausi on ollut voitollinen, ei voittovaroista laskennallisia verovelkoja tarvitse kirjata osingonjakotilanteessa. Laskennallisia verovelkoja ja saamia aiheuttavia toimenpiteitä on kolme, erillisiin päätöksiin muuttaminen, veroperusteisten varausten ja poistoeron jakaminen sekä yhdistelytoimenpiteet. Poistoerosta ja veroperusteisista varauksista eritellään laskennallisen verovelan osuus. Määrittelyssä käytetään yrityskohtaisesti voimassa olevaa verokantaa. (Honkamäki 2016, 137, 142; Kirjanpitolautakunta 2017, 13, 26–27.) Kaikki laskennalliset verot on kirjattava konsernituloslaskelmaan tai -taseeseen (Kirjanpitolautakunta 2006b, 12).

2.3.3 Kurssi- ja muuntoerot

Kansainväliset konsernit altistuvat kurssieroille etenkin silloin, kun toimintaa harjoitetaan muualla kuin euroalueella. Erot ovat suurimmillaan ulkomaisten, ei euroalueeseen kuuluvien, tytäryritysten yhdistelyissä. Eniten kurssierojen vaikutus näkyy konsernin sisäisissä tapahtumissa sekä ulkoisissa liiketoimissa. Koska valuuttakurssit vaihtelevat tilikaudenkin aikana, tilikauden päätöspäivän valuuttojen

kurssit eroavat välillä huomattavastikin tilikauden keskikurssista. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 93.) Myös liitetietojen tulos ja taselaskemien erät on muutettava niiden luonteen mukaan (Kirjanpitolautakunta 2017, 34).

Kun ulkomaisen tytäryrityksen omaa pääomaa muutetaan, syntyy kurssiero ja tätä kurssiero kutsutaan muuntoeroksi. Tämä muuntoero konkretisoituu sisäisen omistuksen eliminointeja tehtäessä ja merkintä syntyy yleisimmin konsernin omaan pääomaan, josta se realisoituu tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi. Realisoituminen edellyttää tytäryrityksen myyntiä, tytäryrityksen oman pääoman palautusta tai oman pääoman ehtoista velan takaisin maksua. (Honkamäki 2016, 108–109; Kirjanpitolautakunta 2017, 34.) Ulkomaiselta tytäryritykseltä saatu voitto-osuuden eliminointi aiheuttaa kurssieroja, sillä erillisyhtiöiden kirjanpidossa näkyvät kirjauskurssit eroavat toisistaan. Kyseisen kurssieron kirjaus merkitään edellisten tilikausien voittoon/tappioon. (Honkamäki 2016, 110; Kirjanpitolautakunta 2017, 34–35.)

Myös sisäisten katteiden sekä tuottojen ja kulujen eliminoinneissa syntyy kurssieroja. Sisäisten katteiden kurssiero on tulosvaikutteinen ja kirjaus tapahtuu sille tilikaudelle, jolloin sisäinen kate syntyy. Tulevaisuudessa tämä kurssiero kirjataan konsernin omaan pääomaan. Sisäisten tuottojen ja kulujen aiheuttama kurssiero puolestaan vaikuttaa konsernin tuloslaskelmassa. (Kirjanpitolautakunta 2017, 35.)

2.3.4 Konsernitilinpäätöksen muut asiakirjat

Liitetiedot

Konsernin liitetietoihin on sisällytettävä sovelletusti samat tiedot kuin konsernin erillisyhtiöiden tilinpäätöstietojen liitetiedoissa. Liitetiedoissa on esitettävä konsernin tytäryhtiöitä koskevat perustiedot, laatimista koskevat periaatteet, menetelmät sekä niiden mahdolliset muutokset. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 9; Kirjanpitolautakunta 2017, 43.) Lisäksi liitetietoihin on annettava tiedot ja perustelut

muun muassa erilaisista poikkeavuuksista, muutoksista, käytetyistä kursseista, oikaisuista ja virheistä, yhdistelemättä jättämisestä, sekä tiedot jos kyseisten tapausten aikana on tapahtunut merkittäviä liiketapahtumia. Nämä ovat tarkemmin avattu KILA:n yleisohjeissa sekä kirjanpitoasetuksessa. (Kirjanpitolautakunta 2017, 43–44; L 30.12.1997/1339, 2:2 §, 1:10–11 §.)

Toimintakertomus

Toimintakertomus ei ole varsinainen tilinpäätökseen kuuluva asiakirja, joten sen rakenne on määritelty vapaamuotoiseksi. Dokumenttiin on kuitenkin sisällytettävä tietyt pakottavat vaatimukset, jotka ovat konsernitilinpäätösdirektiivin artikloissa 36.1–2. Tämän direktiivin mukaan on esitettävä tiedot liiketoimien tilasta, kehityksestä ja tuloksesta, epävarmuustekijöistä ja riskeistä, taloudellisista luvuista sekä lisätiedot tilinpäätöksessä esitetyistä luvuista. Myös tiedot sivuliikkeistä, tilikauden jälkeisistä oleellisista tapahtumista, arvio tulevasta kehityksestä, selonteko tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta, emoyrityksen osakkeiden ja osuuksien määrästä ja nimellisarvosta sekä informaatio rahoitusvälineisiin liittyvistä oleellisista tiedoista on kerrottava toimintakertomuksessa. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 12, 40–41; L 30.12.1997/1336, 3:1a–2 §.)

Kaikkien muiden kuin mikro- tai pienyritysten on aina laadittava toimintakertomus, ellei yritys ole julkinen osakeyhtiö tai merkittävä yhteisö, jolloin laadinta on pakollista (Haaramo ym. 2018, 14). Edellä mainitut toimintakertomuksessa vaadittavat asiakohdat voidaan jättää mainitsematta, elleivät ne koske kohdeyritystä. Mikäli maininnan arvoinen tieto jätetään toimintakertomuksen ulkopuolelle, on yrityksen annettava toiminnalle perustelut. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on, että edellä mainitut tiedot ilmoitetaan tilinpäätöksessä, vaikka lain velvoitetta ei olisi. (Kirjanpitolautakunta 2006a, 12, 41.)

Rahoituslaskelma

Rahoituslaskelma on tilikauden rahavirtoja käsittelevä laskelma, joka laaditaan maksuperusteisesti. Rahoituslaskelma on liitettävä osaksi konsernitilinpäätöstä aina, jos konserni on Taulukon 2 mukainen suurkonserni, julkinen osakeyhtiö tai konserniin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yritys. Laskelma koostuu liike-toimien, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Konsernin rahoituslaskelma laaditaan joko koko konsernin tuloslaskelman ja taseen perusteella tai erillisyyhtiöiden rahoituslaskelmien yhdistelmänä eliminoiden keskinäiset rahavirrat. Rahoituslaskelman tavoitteena on antaa lisäinformaatiota tilinpäätöstä käyttäville sidosryhmille. Laskelman tulee sisältää selvitys koko konsernin varojen hankinnasta sekä varojen käytöstä kuluneen tilikauden aikana. Näin sidosryhmät voivat arvioida paremmin yrityksen taloudellista tilaa. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 9; Kirjanpitolaautakunta 2007a, 3–5, 10; L 30.12.1997/1336, 6:2 §.)

Yhdistelylaskelma

Yhdistelylaskelmat laaditaan tase-erittelyjen tapaan, jolla varmennetaan konsernitilinpäätöstä. Laskelmassa eritellään konsernitilinpäätöksen laadintatavat konserniyritysten yhdistelmänä. KPL ei nimenomaisesti ohjaa yhdistelylaskelman tekoa, kunhan konserniyritysten tilinpäätösten yhteys konsernin tulos- ja tase-laskelmaan voidaan helposti todeta. Yhdistelylaskelman laatija allekirjoittaa asiakirjan. Mutta toisin kuin muut tilinpäätösasiakirjat, tämä ei ole julkistettava tilinpäätösasiakirja. (Blomqvist-Erhama ym. 2018, 10; Kirjanpitolaautakunta 2017, 45.)

2.3.5 Yhteenveto ulkomaisen tytäryrityksen yhdistelemisestä

Emoyrityksen konsernitilinpäätökseen on yhdisteltävä kaikki konserniin kuuluvat tytäryritykset ja osakkuusyrietykset (Alhola 2003, 117). Ulkomaisten tytäryritysten yhdistelemistä on jo käsitelty tässä tutkimuksessa asiayhteyksien lomassa, mutta käsittelen vielä koontina tärkeimmät yhdistelyprosessin osat. Ulkomaisen tytäryri-

tyksen yhdisteleminen voidaan jakaa neljään vaiheeseen, joita ovat sisällön yhdenmukaistaminen, valuutta muutoksien tekeminen, sisäisten liiketapahtumien oikaisu ja eliminoinnit ja tilinpäätösperiaatteiden sekä tuloslaskelma- ja tasekaavan yhdenmukaistaminen. Muita huomioitavia seikkoja ovat tytäryrityksien tilikausien päättymisajankohtien huomioon ottaminen sekä mahdollisten tytäryrityksen laa- timatta jättämisen perustelut.

Kun yhdistellään ulkomaista tytäryritystä saattaa yhtiöiden laskentaperiaatteissa olla suuriakin eroja, jotka johtuvat usein eri maiden poikkeavista laskentaperus- teista. Kun tytäryritysten laskentatavat poikkeavat konsernin laskentatavoista, on yrityksen johdon tehtävänä tehdä kattava ohjeistus kaikille erillisyhtiöille konser- nin laskentaperiaatteista ja kartoittaa etenkin emoyhtiön osaaminen tärkeimpien laskentaperiaate-erojen kohdalla. Erillisyhtiöiden tilinpäätöksen sisällön yhden- mukaistaminen on tehtävä ennen tietojen siirtoa konsernilakanaan tai järjestel- mään, jos tytäryritys lähettää emoyritykselle yhdenmukaistamattoman erillistilin- päätöksen. (Honkamäki 2016, 167.)

2.4 Tilinpäätöskäytännöt

Tilinpäätöskäytännöt määrittelevät laatimista ja esittämistä koskevia säädöksiä, kuten tilinpäätöksen tarkoitusta, laadullisia ominaisuuksia ja arvostusperiaatteita. Eri mailla on omat normistonsa tilinpäätöksen laatimiseen sosiaalisten, taloudel- listen sekä lainsäädännöllisten eroavaisuuksien vuoksi. (Alhola 2003, 178.)

Finnish Accounting Standards

Kirjanpitolakiin ja -asetukseen sekä osakseen osakeyhtiölakiin sisältyvät kirjanpi- don ja tilinpäätöksen säädökset. Näiden lisäksi KILA:n lausunnot sekä yleisohjeet muodostavat normiston pohjan, jota voidaan kutsua myös lyhenteellä FAS. Kun kirjanpito toteutetaan FAS:n mukaan, tarkoitetaan tällä hyvän kirjanpitotavan ja Suomen lainsäädännön mukaista tilinpäätöstä. (Kirjanpitolautakunta 2017, 4; Salmi 2020, 45; TEPA-termipankki 2021.)

FAS:n mukainen tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, liitetiedot ja mahdollisen rahoituslaskelman ja toimintakertomuksen. FAS-tilinpäätös korostaa kirjanpidon ja verotuksen yhteyttä, velkojien suojaa, tuloslaskelmaa ja jakokelpoisen tuloksen laskemista sekä omaisuuden arvostamista hankintamenoperiaatteella. Lisäksi FAS huomioi tulosvaikutuksen oman pääoman kirjauksessa. FAS:n mukaiset tilinpäätösjärjestelyt ja joustomahdollisuudet liittyvät pitkälti tuloslaskelmaan, sillä Suomen lakiin perustuva tilinpäätösnormisto korostaa tuloslaskelman merkitystä erottamalla neljä eri tuloslaskelma kaavaa. Näistä kaksi, kululaji- ja toimintokohtainen kaava, ovat yrityksille tarkoitettuja tuloslaskelmakaavoja, kun toiset kaksi ovat tarkoitettu muille yritys- ja yhteisömuodoille. Konsernin tuloslaskelma ja tase laaditaan näitä lain asettamia kaavoja mukaillen. (L 30.12.1997/1339; L 30.12.1997/1336; Salmi 2020, 45, 82, 94, 106, 116, 236.)

Suomen kirjanpitonormiston perustana ovat oikean ja riittävän kuvan antaminen sekä olennaisuuden periaate, sillä FAS antaa valinnanvapauksia kirjauskäytäntöihin. Näiden normien mukaan merkitykselliset ja tilinpäätösinformaatioon vaikuttavat tiedot on tuotava esiin ja kirjanpito on oltava kahdenkertainen. Suomen tilinpäätöskäytännön mukaan kirjanpidon viranomaisvalvonta on keskeisenä tekijänä. (Haaramo ym. 2018, 12–13, 23; Salmi 2020, 116).

International Financial Reporting Standards

IFRS-normisto on säännöstö kansainvälisen tilinpäätösinformaation standardeista, tulkintaohjeista ja teoreettisesta viitekehystä. Normistoon kuuluvat tilinpäätöksen laadinnan ja esittämisen perusteet, kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkintaohjeet. Kaikkien suomalaisten pörssiyritysten on laadittava tilinpäätös IFRS:n mukaan. Muussa tapauksessa yritys voi noudattaa *ei pakkoa ei estettä* -periaatetta, eli tilinpäätös voidaan laatia suomalaisen tilinpäätösperiaatteen mukaan. IFRS tilinpäätöksen ongelmakohtia ovat sen väljyys, johdonmukaisuuden puute vero- ja yksityisoikeuden kysymykset ja yksityiskohtaiset kirjaamistavat. IFRS tilinpäätöksen on lisäksi noudatettava kaikilta osin IFRS-normistoa, ollakseen hyväksyttävä tilinpäätös. (Honkamäki ym. 2016, 17–18; Salmi 2020, 93–94, 116.)

Tilinpäätöskäytäntö korostaa sijoittajan näkökulmaa, kehittyneitä rahoitusmarkkinoita, taseen merkitystä ja markkinaperusteisuutta arvostusmenetelmänä. Toisaalta IFRS ei juurikaan huomio oman pääoman tulosvaikutusta taikka jakokelpoisen tuloksen laskentaa. (Salmi 2020, 116.) IFRS:n korostamalla sijoitus näkökulmalla pyritään antamaan kriittisimmille sidosryhmille, eli sijoittajille, paras mahdollinen tilinpäätösinformaatio. IFRS-normiston mukaisen tilinpäätöksen tavoitteena on selkeyttää yhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmää sekä selvittää aikaisempia liiketoimia. Näin olennaisen tiedon määritelmä saa erilaisen kontekstin kuin FAS-tilinpäätöksessä. (Haaramo ym. 2018, 18–21.)

Chines Accounting Standards

Kiinassa tilinpäätös tehdään eri standardeilla kuin Suomessa. CAS perustuu Kiinan omaan lainsäädäntöön ja CAS on Kiinan oma kirjanpitosäädösten kokoelma, joka poikkeaa osaltaan kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista. Vuodesta 2007 lähtien Kiinan tilinpäätösstandardit ovat mukailleet kansainvälisiä standardeja ja 90 % Kiinan tilinpäätösstandardeista ovat samoja, kuin IAS:lla. 10 % eroavaisuudet näkyvät käyttöomaisuuden arvostusmenetelmissä, tilinpäätöstietojen ja veroilmoitusten jättöajankohdissa, tilien luokittelussa sekä tilivuoden aloitusajankohdassa. (Hawksford 2020; Lee 2020.)

Croatian Financial Reporting Standards

Kroatian tilinpäätösstandardit ovat tulleet käyttöön vuonna 2008. Kroatian tilinpäätösstandardit perustuvat pääosin IFRS-standardeihin. CFRS:n ja IFRS:n välillä on vain muutamia suurempia eroavaisuuksia. CFRS on muun muassa hieman lyhyempi ja yksinkertaisempi, sen liikearvon kirjaus suoritetaan erilaisin periaattein ja pitkäaikaisia omaisuuseriä käsitellään eri tavoin. Kroatiassa vain pörssiyritysten, suurten yritysten ja finanssialan yritysten tulle tehdä tilinpäätös kansainvälisiä IFRS standardeja noudattaen. Pienet ja keskisuuret yritykset saavat valita IFRS-standardien ja CFRS-standardien väliltä, sillä CFRS-standardit eivät välttämättä sovellu kaikkiin liiketoimiin tai tapahtumiin. (Šodan & Barać 2017.)

3 PROSESSIKEHITTÄMINEN

Tutkimuksen kolmas pääluku käsittelee prosessien kehittämistä. Aluksi käsitellään yleisesti prosessi, jonka jälkeen keskitytään prosessin kehittämisen vaiheeseen ja lean-viitekehykseen. Kuviossa 4 on kuvattu koko prosessin kehittämisohjelma ja tässä tutkimuksessa käsitellään kohtaa 4, prosessin kehittäminen.

Hyvän tilinpäätöksen laadun avaintekijä on onnistunut prosessihallinta. Laadukas konsernitilinpäätös antaa riittävän ja oikeellisen kuvan yhtenä kirjanpitovelvollisena organisaation sidosryhmille. Konsernitilinpäätöksen laadinnan prosessissa hyvällä suunnittelulla ja aikataulutuksella on tärkeä rooli. Konsernin rakenne, laadinnan työkalut ja tilinpäätöksen tekijät on oltava selvillä ennen prosessin aloittamista. Prosessin helpottamiseksi ja kokonaishallinnan säilyttämiseksi laadinta kannattaa jakaa osaprosesseihin. (Vesterinen 2021.) Pääkirjanpito prosessi on yksi taloushallinnon suurimmista prosesseista. Taloushallinnon prosesseja kehitetään tehokkuuden lisäämiseksi, läpimenoaikojen nopeuttamiseksi ja prosessin tuottamien tapahtumien laadun parantamiseksi. Pääkirjanpidon prosessista johdetaan konsernin prosessit. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 94–96, 168.)

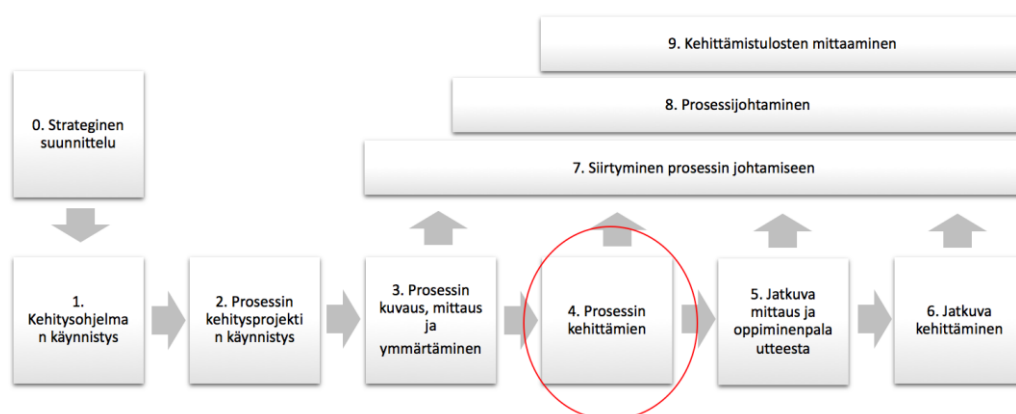
3.1 Prosessi ja prosessikehitys

Tuomisen (2010, 9) mukaan ”prosessi on tapa tehdä asioita”. Prosessin tarkoituksena on täyttää organisaation tai sen sidosryhmien tarpeita. Organisaatioissa on monia eri toimintoihin liittyviä prosesseja, jotka tuottavat lisäarvoa organisaatiolle itselle tai ulkoisille sidosryhmille. Prosessin tavoitteita ovat laatu, tehokkuus ja sopeutumiskyvykyys. (Tuominen 2010, 9, 11.) Prosessit tuottavat oikeaa lopputulosta mitä helppokäyttöisempiä ne ovat (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 168).

Prosessi tarkoittaa jonkin asian eteenpäin viemistä eli jalostamista. Se asia, mitä prosessissa jalostetaan, on virtausyksikkö. Virtausyksikkö voi olla materiaalia, ihmisiä tai informaatiota. Prosessi on aina ketju tapahtumia, jonka alku ja loppu ovat organisaatio määriteltävissä, eli prosessi ei voi olla loputon. Ennalta määritellyillä

prosessin rajoilla vaikutetaan prosessin läpimenoaikaan, eli aikaan, joka virtausyksiköltä kuluu prosessin alusta loppuun. Läpimenoajan määrittely on tärkeää, johon kannattaa käyttää tarpeeksi aikaa. (Modig & Åhlström 2013, 19, 22–23; Tuominen 2010, 9.)

Kuvio 4 esittää prosessikehityksen ohjelman. Ennen prosessikehitystä on tunnistettava sen kohde ja muutostarve. Prosessien kehittäminen lähtee kehityskohteiden määrittelystä, joita usein ovat kustannustehottomuus, liian hitaat tai monimutkaiset prosessivaiheet, laatuvirheherkkyys tai prosessin hitaus. Kehityksellä pyritään parantamaan prosessin heikkoa ennalta määriteltyä osa-aluetta parempaan suuntaan. Kun tarpeet ja tavoitteet on asetettu ja prosessin käsittelytapa valittu on kehitysohjelma organisoitava. Kun resurssit, vastuuhenkilöt ja muut voimavarat on päätetty, lähdetään kehitysohjelmaa käsittelemään ja seuraamaan. (Tuominen 2010, 13, 22–24.)



Kuvio 4. Prosessien kehittämisen ohjelma (muunnelma Tuominen 2010, 27).

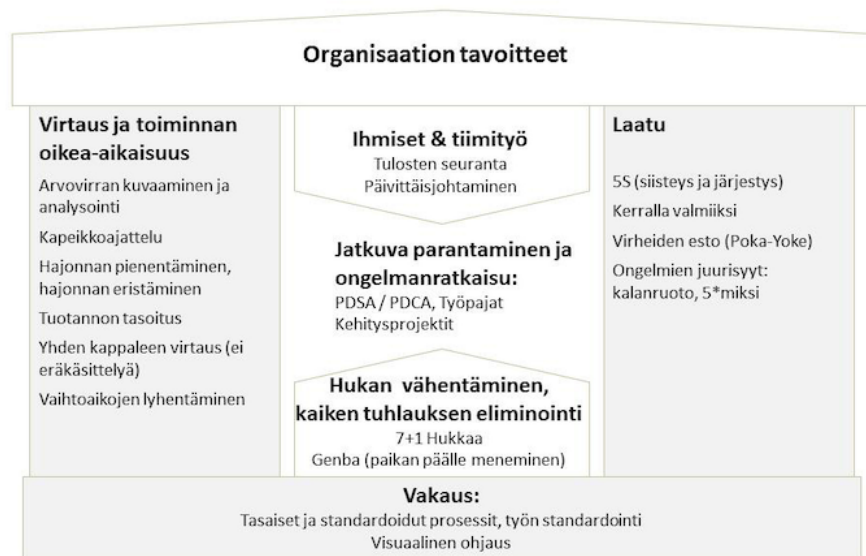
Prosessin kehittämisen tarkoituksena ja tavoitteena on nimensä mukaisesti kehittää prosessia ja tunnistaa siinä tarvittava osaaminen. Tavoitteiden toteuttaminen käytännössä on oma vaiheensa prosessin kulussa. Kehittämistä voidaan kohdistaa yritykseen tai sen sisäisiin toimiin. (Tuominen 2010, 69.) Kun olemassa olevia prosesseja tehostetaan, niihin saadaan sujuvuutta ja tehokkuutta (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 168). Prosesseja voidaan kehittää virtaviivaisemmaksi erilaisilla

tekniikoilla, joiden tarkoituksena voi olla prosessin läpimenoajan lyhentäminen, turhan työn tai byrokratian poistaminen, prosessin yksinkertaistaminen, ei-jalostavan työn vähentäminen, benchmarking-menetelmän soveltaminen, toimittajasuhteiden tai informaatioteknologian kehittäminen (Tuominen 2010, 76–82). Työtehtävien kehittämiseen voidaan paneutua yksinkertaistamalla työtehtävien vaihteita, estämällä virheiden mahdollisuuksia, yksinkertaistamalla asiakirjojen käyttöä ja kieltä, standardisoimalla työvaihteita, kehittämällä ohjelmistoja tai automaatiota. Lisäksi kehittämistä voidaan parantaa työntekijöiden koulutuksella, ammattitaidon arvioinneilla ja sijoittamalla oikeat henkilöt oikeisiin työtehtäviin. (Tuominen 2010, 83–85.)

3.2 Lean-konsepti

Lean on laaja käsite, jota ei voida yksiselitteisesti määritellä, mutta yksi määrittelytapa on kuvata lean toimintastrategiana. Kun lean kuvataan strategiana eikä työkaluna, sen perusajatuksiksi muodostuu tavoitteiden saavuttaminen, jossa on kyse organisaation arvontuotannosta. Lisäksi ajatuksena on tuottaa enemmän vähemmällä työmäärällä. (Modig & Åhlström 2013, 87, 93–94, 123, 140; Mäki-Antti-Suntiola 2019, 19.)

Kun organisaatio hyödyntää lean-ajattelua, työntekijät kykenevät työskentelemään dynaamisesti, ihmiskeskeisesti ja yhtenäisesti, jolloin organisaation suorituskyky sekä tulos paranevat. Paremman laadun ja kustannusten alenemisen avaintekijöitä ovat nopeus, jatkuva parantaminen sekä prosessin turhien vaiheiden minimointi. Leanin perusajatuksena on oppia löytämään ja ratkaisemaan prosessien ongelmakohdat ja puutteet sekä hylätä epätaloudelliset ratkaisut. (Ballé, Jones, Chaize & Fiume 2017, 6–8; Blanco & Dederiches 2018, 5–6.) Tämä lean-ajattelua voidaan kuvata talomallilla, joka on havainnollistettu Kuviossa 5. Kyseisessä kuviossa perustan luovat organisaation standardit ja ohjaus ja kattona toimii organisaation tavoitteet. Kaikki tältä väliltä ovat työkaluja ja periaatteita lean-ajattelun tueksi.



Kuvio 5. Lean-talo (Logistiikan maailma, 2022).

Leanin kirjanpidollisella näkökulmalla (Lean Accounting) tarkoitetaan tarkkoja, oikea-aikaisia ja ymmärrettäviä tietoja ja raportteja, jotka nostavat asiakkaan arvoa. Lean kirjanpidon tarkoituksena onkin tuottaa selkokielisiä taloudellisia raportteja. Leanin kirjanpidollisella näkökulmalla on sama perusajatus, eli poistaa prosessin hukkaa aiheuttavat liiketoimet ja järjestelmät ja vapauttaa aikaa arvoa tuottaviin toimintoihin. Näkökulma käyttää lean-työkaluja hukan poistamiseksi, joka tukee jatkuvaa parantamista. Asiakkaan arvon lisäämisen ohella Lean Accounting auttaa yritystä kasvamaan ja lisäämään kassavirtaa sekä arvoa osakkeenomistajille. Lean Accounting soveltaa lean-ajattelun peruseriaatteita kuten arvoa, arvovirtaa, virtausta ja hukan eliminointia kirjanpidon prosesseihin. (Maskell & Baggaley 2006, 36, 38, 43; Maskell, Baggaley & Grasson 2012, 11, 23.)

Arvovirta

Lean-ajattelun viitenä peruseriaatteena voidaan pitää arvon tuottamista asiakkaalle, arvoketjun hallintaa, prosessin virtausta, jatkuvaa kehittämistä sekä tiimityötä. Leanin mukaan jokainen yrityksen prosessi nähdään arvoketjuna. Arvovirrassa syntyy arvoa, josta loppuasiakas on valmis maksamaan. Arvoketju sisältää kolme erilaista toimintoa, jotka voivat olla arvoa tuottavia, välttämättömiä arvoa

tuottamattomia tai tarpeettomia arvoa tuottamattomia. Lean-ajattelun avulla pyritään poistamaan tarpeettomat arvoa tuottamattomat toiminnot, kuten hukka, jota käsitellään myöhemmin tässä luvussa. Arvoa tuottavien vaiheiden on puolestaan virrattava prosessissa ilman pullonkauloja. (Logistiikan maailma 2022; Mäki-Antti-Suntiola 2019, 19–20.)

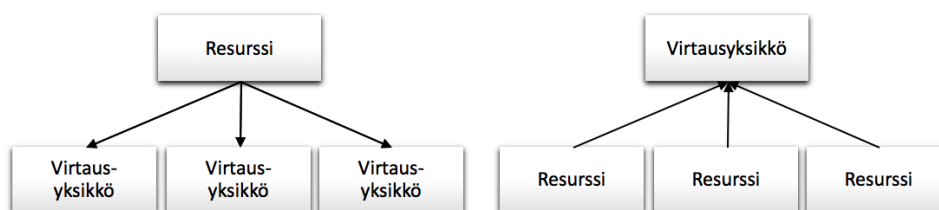
Taloudelliset ja muut kuin taloudelliset raportit heijastavat kokonaisarvovirtaa, eivät niinkään yksittäiset tuotteet, työt tai prosessit. Lean kirjanpito keskittyy asiakkaalle luodun arvon mittaamiseen ja ymmärtämiseen käyttäen kyseisiä tietoja muun muassa asiakassuhteiden, tuotesuunnittelun, lean-parannuksen ja hinnoittelun parantamiseen. (Maskell & Baggaley 2006, 36.) Arvovirta näyttää koko prosessin alusta loppuun, jolloin prosessin virtauksen kulku nähdään helposti (Maskell ym. 2012, 112).

Virtaus, virtaustehokkuus ja virtausyksikkö

Virtaus on yksi tärkeimpiä periaatteita lean-ajattelussa ja sillä tarkoitetaan keskeytymätöntä hyödykkeen tai informaation siirtymistä ilman välivarastoja. Virtaus käynnistyy toiminnan alkaessa ja päättyy lopputoimitukseen. (Tuominen 2010, 7.) Virtaustehokkuus on se mikä syntyy prosessissa. Virtaustehokkuudessa tarkastellaan virtausyksikön etenemistä prosessin läpi. Hyvä virtaustehokkuus koostuu arvotuotannon ja ajan välisestä suhteesta – mitä pidempään arvoa muodostuu läpimenoajasta, sitä parempi virtaustehokkuus. (Modig & Åhlström 2013, 17, 20, 27.) Koko prosessin virtauksen parantamisessa on ymmärrettävä virtaukseen liittyvät vaihtelut ja hajonnan lähteet, jotta prosessin laatu, tasaisuus ja toimivuus voidaan varmistaa. Toiminnan yhdenmukaistaminen, yhteisten standardien luominen, ylläpitäminen sekä kehittäminen ovat edellytyksiä hyvälle virtaukselle. (Logistiikan maailma, 2022.)

Kun prosessit määritellään virtausyksiköiden näkökulmasta, virtaustehokkuus ymmärretään paremmin. Useasti prosessit ovat kuitenkin määritelty organisaatioissa toimintojen tai funktioiden mukaan, jolloin pääpaino on resurssien käytössä eikä

itse virtausyksikön sujuvuudessa. Kuviossa 6 on kuvattuna, miten resurssi- ja virtaustehokkuus eroavat toisistaan. Vasemmalla puolella on kuvattu resurssitehokkuus ja oikealla puolella virtaustehokkuus. Kun keskitytään resurssitehokkuuteen, on resursseilla aina jokin virtausyksikkö jalostettavana ja pääpaino keskittyy tietyn resurssin hyödyntämiseen. Kun taas keskitytään virtaustehokkuuteen, on huolehdittava, että virtausyksikköä jatkuvasti jalostaa jokin resurssi. Virtaustehokkuuden tärkeät ulottuvuudet ovat arvo ja tarve. (Modig & Åhlström 2013, 19–21, 23.)



Kuvio 6. Resurssitehokkuus versus virtaustehokkuus (Modig ym. 2013, 20).

Prosessin virtaustehokkuutta voidaan parantaa vähentämällä virtausyksiköiden määrää, karsimalla jonoja muodostavia syitä, nopeuttamalla työskentelyä, lisäämällä resursseja tai muuttamalla prosessin vaihtelun muotoja. Näiden toteuttamista hankaloittaa organisaatioiden resurssitehokkuuteen painottuva ajattelu, eli resurssien kokoaikainen maksimaalinen käyttö. Resurssitehokkuuden hyödyt näkyvät eniten yrityksen taloudessa, mutta se saattaa aiheuttaa kompastuskiviä asiakaspalvelussa. (Modig & Åhlström 2013, 11, 44–45, 47.)

3.2.1 Prosessin tehokkuuden esteet

Hukka

Lean-ajattelu perustuu hukan poistamiseen prosesseista, jolloin loppuasiakkaan saama arvo maksimoituu, läpimenoaika lyhenee ja laatu paranee (Mäki-Antti-Sun-tiola 2019, 19). Hukka eli arvoa tuottamatonta toimintaa hidastaa virtausta prosessissa, lisää kustannuksia tai aikaa lisäämättä arvoa. Tunnetuimpia tällaisia kusten-

nuksia tai aikaa lisääviä, mutta arvoa tuottamattomia toimintoja on seitsemän: ylituotanto, odottaminen, turha työ, tarpeeton varastointi, siirtymiset ja liikehdintä, laatuvirheet sekä tarpeettomat siirrot ja käsittelyt. (Modig, Åhlström 2013, 75; Tapping & Shuker 2003, 43, 45.) Edellä mainittujen seitsemän hukan lisäksi voidaan mainita kahdeksas hukka, henkilöstön alihyödyntäminen (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 20–21).

1) Ylituotanto

Ylituotanto on keskittymistä sellaisiin asioihin, jotka eivät tuota arvoa tai merkitystä lopputuotteelle. Toissijaisten tai liian aikaisin tehtyjen tehtävien tekeminen, kiireettömien asioiden priorisointi, turhat palaverit ja raportit aiheuttavat liikatuotantoa. Tämä hukan muoto voidaan poistaa vakiinnuttamalla prosessia ja poistamalla byrokratiaa. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 21; Tapping & Shuker 2003, 46.)

2) Odottaminen

Odottamisella on negatiivinen vaikutus tuottavuuteen. Turha odottaminen viivästyttää töiden etenemistä, joka voi johtua erilaisten hyväksyntöjen, päätösten tai lisätietojen pitkittyneestä puutteesta. Näitä aiheuttavat työn suoritusapojen vaihtelut, sääntörajoitteet tai töiden suuret käsittelyerät. Odottamisen hukkaa voidaan karsia aikataulutuksia parantamalla tai parantamalla työntekijäosaamista. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 21; Tapping & Shuker 2003, 46.)

3) Turha työ

Liikatyö eli turha työ voi johtua toisen työn tarkastamisesta tai liian tarkkaavaisesta työntekemisestä. Tällainen hukka syntyy helposti tilanteissa, joissa työn laatu on epäselvä tai töiden määrä ei ole riittävä. Turha kontrollointi ja liiallinen työtehtävien tarkistaminen voidaan eliminoida paremmilla prosessikuvauksilla ja työn jaoilla. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22; Tapping & Shuker 2003, 46.)

4) Tarpeeton varastointi

Liiallista varastointia kasvattavat tarpeettomien ja moninkertaisten tiedostojen tai kopioiden lisäksi aloitetut, mutta keskeneräiset työtehtävät. Nämä tuottavat lisätyötä henkilöstölle ja hidastavat prosessien läpimenoaika ja virtaustehokkuutta, sillä tarpeettomat varastot voidaan nähdä virtauksen vastakohtana. Hukka voidaan poistaa esimerkiksi parantamalla arkistointia. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 21; Tapping & Shuker 2003, 47.)

5) Siirtymiset ja liikehdintä

Liikehdintää ja siirtymisiä ovat turhat tiedon siirrot käsin järjestelmien välillä, tiedon lajittelut tai etsimiset. Tällä voidaan tarkoittaa myös järjestelmien käytön tehostumista tai yrityksen layoutin toimimattomuutta. Hukka esiintyy silloin, kun työn standardeja tai henkilöstön työnkulun suunnittelua ei noudateta. Turhien liikkeiden ja siirtymisten hukka voidaan poistaa parantamalla järjestelmien asetuksia työnkuvia mukailleen tai muuttamalla työpisteiden paikkoja. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22; Tapping & Shuker 2003, 47.)

6) Laatuvirheet

Puuttuvat tai epäselvät tiedot ja väärinkäsitykset voivat aiheuttaa laatuvirheitä, joiden korjaus lisää kyseisen tehtävän, että mahdollisten muiden tehtävien käsittelyaika. Laatuvirheistä on mahdollista päästä eroon parantamalla työskentelyohjeita ja ottamalla käyttöön työnteon apuvälineitä. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22; Tapping & Shuker 2003, 48.)

7) Tarpeettomat siirrot ja käsittelyt

Töiden siirtäminen henkilöiden tai osastojen välillä sekä tiedon väliaikaiset säilytyspaikat luovat tarpeettomia käsittelyjä vieden työntekijöiden aikaa ja energiaa. Hukka johtuu siiloutuneesta organisaatorakenteesta, jolle on tyypillistä töiden siirtely. Tarvittavan henkilöstön määrän rajaamisella per tehtävä tai väliaikaisia tiedon säilytyspaikkoja välttämällä tällaisesta hukasta päästään eroon. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 21; Tapping & Shuker 2003, 48.)

8) Henkilöstön alihyödyntäminen

Kun prosesseja parannetaan leanin avulla, on henkilöstöllä keskeinen asema. Henkilöstön alihyödyntämistä on työntekijöiden henkisten ja fyysisten ominaisuuksien hyödyntämättä jättäminen. Tämä voi johtua osaamiskuilusta tai matalan vaatimustason tehtävistä. Prosessin kehittämällä pyritään jatkuvaan parantamiseen, jolloin mittareiden osoittamien poikkeamia on osattava tulkita ja tutkia. Jos hukka ilmenee, sitä usein tasataan resurssien lisäämisellä tai kehittämällä korkeamman tason työtehtäviä. (Logistiikan maailma, 2022; Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22.)

Lähtökohtaisesti kaikki kirjanpidon toiminnot ovat lähes 100 % hukkaa, sillä kirjanpito ei lisää arvoa asiakkaalle, vaan yritykselle. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kirjanpidon prosessit olisivat merkityksettömiä. Tämä tarkoittaa, että kirjanpidon prosessien on aiheutettava mahdollisimman vähän työtä. Kirjanpidon prosessit sisältävät hukkaa, jota ei voida poistaa sekä hukkaa, joka voidaan poistaa. Useimmat kirjanpidon hukkaa aiheuttavat tekijät ovat sellaisia, jotka voidaan eliminoida sopivien lean-työkalujen avulla. Hukka on poistettava koko organisaation kirjanpitomenetelmistä, raporteista ja prosesseista. Kirjanpidon prosesseista hukka voidaan poistaa kyseenalaistamalla kirjanpidon toimia. Tätä voidaan avittaa miksi-kysymysten avulla ja pohtimalla ovatko kaikki raportit, prosessit tai kirjautumiset tarpeellisia. Lisäksi pohditaan raporttien käyttökelpoisuutta, toimintojen yksinkertaistamista ja tällaisten toimintojen vaikutusta muihin osatekijöihin. (Maskell & Baggaley 2006, 36; Maskell ym. 2012, 10, 106, 111.)

Läpimenoaika, pullonkaulat ja vaihtelu

Prosessien toimintaa ohjaavat erilaiset lait, joista yksi on Littlen laki. Tämä kuvaa läpimenoajan ja virtausyksiköiden määrän suhdetta ennalta määritellyn ajanjakson aikana. Virtausyksiköiden lukumäärä sekä jaksoaika ovat keskeisessä merkityksessä. Kun jakson aika pitenee, pitenee myös läpimenoaika, jolloin työskentely on hidasta. Mitä enemmän virtausyksiköitä on prosessissa käsiteltävänä, sitä suuremmaksi läpimenoaika kasvaa. Tämän mukaan hyvä resurssitehokkuus kasvattaa

läpimenoaikaa, koska aina on oltava virtausyksikköpuskuri, eli tehtävien on odotettava tekijäänsä. (Modig & Åhlström 2013, 34–36.)

Toinen prosesseja ohjaava laki on pullonkaulojen laki. Pullonkaulat ovat osaprosesseja tai yksittäisiä toimintoja, jotka rajoittavat koko prosessin läpimenoa. Pisimmän kiertonopeuden omaava toiminto määrittelee prosessin läpimenoajan. Ominaispiirteitä pullonkauloille ovat jonot sekä odottaminen. Prosessin kulun tietty järjestys tai niiden suuri vaihtelu aiheuttavat pullonkaulojen syntymistä ja näin hidastavat toiminnon eteenpäin viemistä. Kun osaprosesseja saadaan vähitellen läpi joutuvat nekin odottamaan jatkokäsittelyä. (Modig & Åhlström 2013, 37–39; Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22.)

Kolmas laki on vaihtelun vaikutus prosesseihin. Vaihtelulla on suuri vaikutus virtaustehokkuuteen, joka usein on haitallista. Vaihtelun vaikutuksen laki käsittelee läpimenoajan ja resurssitehokkuuden välistä yhteyttä. Vaihtelun aiheuttajat jaetaan kolmeen pääryhmään: resursseihin, virtausyksiköihin ja ulkoisiin tekijöihin, joiden vaikutus näkyy palveluajassa tai saapumisajassa. Eli mitä suurempia prosessin vaihtelut ovat, sitä pidemmäksi läpimenoaika kasvaa. (Modig & Åhlström 2013, 40–43.) Vaihtelun syitä ovat töiden vaikeusasteet ja asiakkaiden kysynnän epätasainen jakautuminen. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 20.) Toimistotyön vaihtelun ennustaminen on hankalaa, koska valmistumisaikoihin vaikuttavat töiden monimutkaisuus erityisesti silloin, kun prosessit ovat riippuvuussuhteessa toisiinsa. Tämä saattaa aiheuttaa ylitöitä tai joutilaisuutta. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 25.)

Vaihtelusta seuraa hukkaa, joka aiheuttaa prosessiin pullonkauloja (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 22). Vaihtelu estää virtauksen ja kaikki ylikuormitus tuottaa hukkaa. Vaihtelu ja hukka eroavat toisistaan siten, että hukka voidaan pyrkiä poistamaan, mutta vaihtelua on osattava hallita. (Mäki-Antti-Suntiola 2019, 20.) Keskittymällä virtaustehokkuuteen eliminoidaan toissijaisia tarpeita, jolloin töiden ylikäsittely, odottelu, viivästyksset ja lisätyöt vähenevät (Modig & Åhlström 2013, 65).

3.2.2 Lean-menetelmät prosessin parantamiseen

Prosessia voidaan parantaa erilaisilla työkaluilla kuten prosessikuvauksella. Kirjanpitoon ja siihen liittyvää hukkaa voidaan poistaa nykyisyyttä ja tulevaisuutta kuvaavilla arvovirtakartoilla, kaizen-ajattelutavalla sekä ongelmanratkaisuun pyrkivällä PDCA-ympyrällä. Näitä työkaluja voidaan käyttää muutosprosessin varhaisessa vaiheessa. (Maskell & Baggaley 2006, 36; Maskell ym. 2012, 112.)

Arvovirtakartta

Arvovirtakartassa kuvataan visuaalisesti kaikki prosessin arvoa tuottavat ja tuottamattomat toimet eri työyksiköissä. Arvovirtakartta antaa informaatiota prosessin virtauksesta ja hukasta. Arvovirtakartta on myös välttämätön työkalu prosessin arvovirran kehityksen visualisoinnissa. Arvovirran kehityksessä tärkeää on sen tarkailu ja ymmärrys. Prosessin kartoittaminen antaa tietoa prosessin sisällä olevasta hukasta, joka estää virtauksen. Hukan eliminointi mahdollistaa prosessiajan vähenemisen ja auttaa tavoitteiden saavuttamisessa. Kartoituksen yhteydessä olisi tärkeä saada tarkkaa ja ajankohtaista tietoa arvovirran näkökulmasta. Tätä dataa käytetään tunnistamaan erityisiä arvovirran toimintoja. (Maskell ym. 2012, 112; Tapping & Shuker 2003, 55.)

Arvovirtakartan kartoituksessa on viisi kohtaa. Ensimmäiseksi kootaan tiimi, jonka jäsenet voivat tuntea koko prosessista tai olla tuntematta. Seuraavaksi kartoitetaan asiakas ja sen tarpeet. Kolmanneksi koko prosessi ja sen osatehtävät käydään vaihe vaiheelta läpi, neljänneksi kerätään validi informaatio ja viimeisessä vaiheessa tämä informaatio analysoidaan. (Maskell ym. 2012, 113–114.) Arvovirtakarttoja hyödyntämällä kyetään ymmärtämään, miten arvovirrassa tapahtuvat muutokset vaikuttavat operatiiviseen suorituskyykyyn, taloudelliseen tulokseen ja samalla ymmärretään, miten kapasiteetin käyttö muuttuu arvovirran sisällä. Tämä analyysi osoittaa erinomaista operatiivista parannusta, mutta ei niinkään kustannusten tai lopputuloksen kannattavuuden parantumista. (Maskell & Baggaley 2006, 40.)

PDCA-ympyrä

PDCA on neljän askeleen kehittämismalli, joka etenee sykleissä. PDCA on lyhenne sanoista Plan, Do, Check ja Act. Kehittämismalli alkaa toteuttamiskelpoisen idean suunnittelusta ja etenee käytännön kokeilun kautta tämän tutkimiseen ja lopulta muutoksen käyttöönottoon. Prosessi perustuu edellisessä portaassa opittujen asioiden hyödyntämiseen. PDCA-syklin mukaisella prosessilla voidaan eliminoida hukkaa. Portaan ensimmäinen askel (Plan) tuo ongelmat esiin. Toinen askel (Do) kehittää ratkaisuja. Kolmas porras (Check) arvioi tuloksia ja neljäs porras (Act) luo jatkuvaa virtausta. PDCA menetelmä korostaa ongelmanratkaisua ja asioiden etenemistä vaiheittain. Menetelmä on järjestelmällinen systeemi, jonka avulla kehityskohteet etenevät kokonaisuudessaan oikeassa järjestyksessä. (Mustaparta 2019, 13, 59–60, 62.)

Muut menetelmät

Kaizen on jatkuvan parantamisen menetelmä. Sana ”kaizen” tarkoittaa jatkuvaa parantamista, joka on lean-ajattelun yksi perusajatuksista. Jatkuva parantaminen tarkoittaa organisaation yrityskulttuurin parantamista, jossa työntekijöille annetaan mahdollisuus parantaa omia päivittäisiä prosesseja. Jatkuvaa parantamista voidaan pyrkiä kuvailemaan tulevaisuuden tilan kuvaavalla prosessikartalla. (Maskell ym. 2012, 116–117).

Prosessia voidaan parantaa myös yksinkertaisesti selkeyttämällä raportteja helpokäyttöisemmiksi sekä parantamalla niiden oikea-aikaista tiedonsiirtoa. Näin toimittaessa raporttien kieltä ja visuaalista pohjaa muutetaan yksinkertaisempaan muotoon. Lisäksi arvovirtakuvauksen yhteydessä voidaan käyttää erilaisia menetelmiä, jotka muodostavat yhteenvedon arvovirrasta. Tällaista menetelmää voidaan käyttää jopa viikoittain. (Maskell & Baggaley 2006, 37–38.)

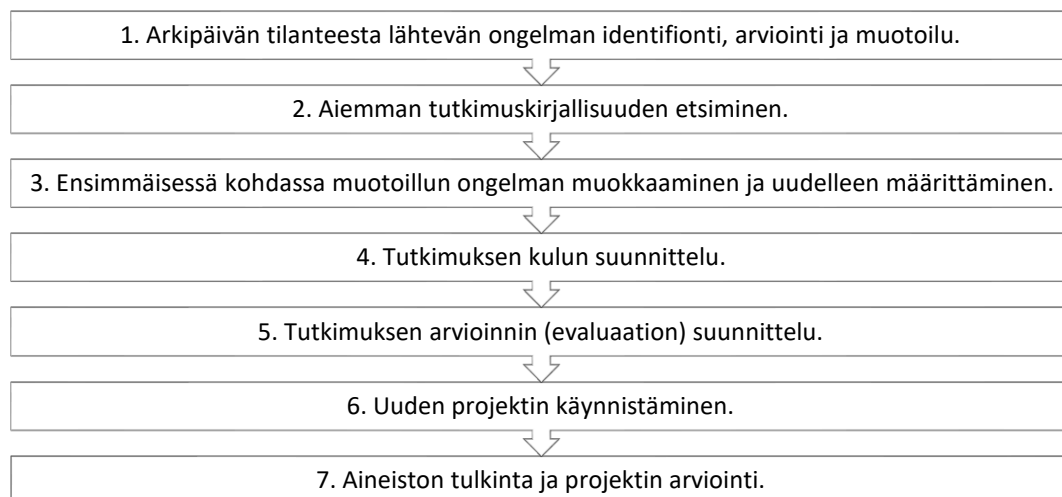
4 TUTKIMUS- JA TIEDONKERUUMENETELMÄ

Tutkimuksen neljännessä pääluvussa käsitellään valittu tutkimusmenetelmä, aineiston hankintatapa ja analyysimenetelmä. Luku perustelee valitut menetelmä- ja aineistonhankinta tavat. Aineistona käytetyn teemahaastattelun kysymykset ovat koottuna Liitteessä 1.

4.1 Tutkimusmenetelmänä toimintatutkimus

Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus pyrkii kuvailemaan tosielämän tapahtumia, jossa pyritään paljastamaan uusia seikkoja. Laadullisen tutkimuksen lähtökohtana on aineiston yksityiskohtainen ja monitahoinen tarkastelu ja tavoitteena on paljastaa tai löytää tosiasioita. Tutkimusmenetelmän metodeina ovat usein erilaiset haastattelut, osallistava havainnointi tai diskursiiviset analyysit. Tutkimusta kytetään toteuttamaan joustavasti olosuhteet huomioon ottaen. Kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillisiä piirteitä ovat tutkittavan kohteen kokonaisvaltainen tutkiminen ja ennalta määritellyt ja tarkat kohdejoukot. Tapauksia käsitellään ainutlaatuisina ja laadullinen tutkimus korostaa ihmisten hyödyntämistä tiedon keruussa havainnoiden ja keskustellen tutkittavien kanssa. Laadullisen tutkimuksen heikkoutena on, ettei sillä ole mahdollisuutta saavuttaa täyttä objektiivisuutta. (Hirsjärvi ym. 2009, 161, 164.)

Toimintatutkimus on samaan aikaan sekä tutkimusmenetelmä että -strategia. Toimintatutkimus pyrkii käytännön ongelmien ratkomiseen, sosiaalisten käytänteiden parantamiseen sekä niiden syvällisempään ymmärtämiseen. Toimintatutkimus sitoutetaan aina johonkin tiettyyn tilanteeseen, joka usein on osallistavaa ja yhteistyötä vaativaa. Käytännössä menetelmän avulla pyritään parantamaan olemassa olevia toimintoja paremmaksi tai sillä pyritään vastaamaan todellisiin käytännössä havaittuihin ongelmiin. Tutkimusmenetelmälle ominaisia piirteitä ovat erityisesti muutoksille alttiit sosiaaliset käytänteet, spiraalimaisuus sekä intensiivinen osallistuminen. Toimintatutkimuksen kulkua voidaan kuvata seitsenportaisella proseduurilla, joka on kuvattu Kuviossa 7. (Metsämuuronen 2005, 217–220.)



Kuvio 7. Toimintatutkimuksen kulku (Metsämuuronen 2005, 220).

Tutkimusmenetelmäksi valittiin laadullinen tutkimus, sillä tutkittavana kohteena on työelämän todellinen tapahtuma, johon halutaan saada ratkaisu. Tutkittavasta kohteesta pyritään saamaan kokonaisvaltainen kuva, jotta kehittäminen olisi mahdollista. Tutkimusstrategiaksi valittiin toimintatutkimus, sillä tutkimuksen tavoitteena on löytää juurisyyt konsernitilinpäätöksen laatimisen ongelmakohtiin ja parantaa kyseistä prosessia. Tutkimukseen osallistuin kohdeyrityksen talousvastaava ja yhteistyö oli jatkuvaa tutkimuksen aikana. Tutkimusongelmaa ja identifiointia mukautettiin tutkimuksen edetessä kuvaamaan paremmin tutkittavaa kohdetta.

4.2 Menetelmänä haastattelu ja sisällönanalyysi

Haastattelu on joustava tiedonkeruu menetelmä. Siinä tiedonkeruu suunnataan suoraan tutkittavaan tilanteeseen ja ollaan suoraan vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa. Haastattelu on aina joltain osin ennalta suunniteltu ja siinä haastateltava tuntee haastattelun teoreettisen pohjan. Haastattelun avulla voidaan muun muassa selventää vastauksia, syventää tietoja ja kartoittaa tutkittavaa kohdetta. (Hirsjärvi ym. 2009, 204–205; Hirsjärvi & Hurme 2001, 34–36; Metsämuuronen 2005, 224.) Haastattelun etuja ovat muun muassa aineiston keruun joustavuus, aiheiden järjestyksen säätely ja erilaisten tulkintojen huomiointi. Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelu, jossa keskitytään keskustelemaan ennalta

määritellyistä teemoista. Vaikka teemahaastattelun teemat ovat ennalta päätetyjä, niin kysymysten esittämisjärjestys ja muoto eivät ole lopullisia, vaan tutkija kykenee osittaiseen soveltamiseen. (Hirsjärvi ym. 2009, 205, 208; Hirsjärvi & Hurme 2001, 36, 47–48.)

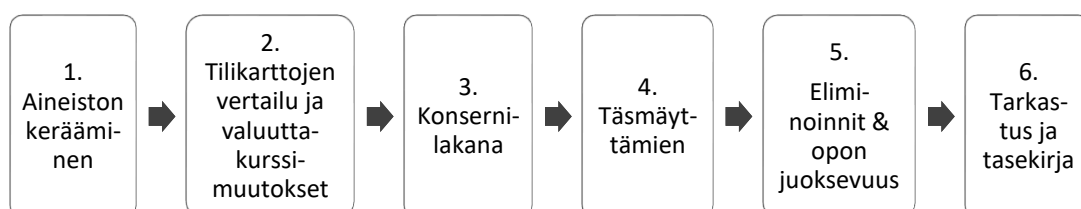
Haastattelusta saatu aineisto tulee purkaa. Litteroinnissa haastattelu kirjoitetaan puhtaaksi joko sanasta sanaan tai valikoiden teema-alueita tai haastateltavien puhetta. Litterointi sopii aineiston purkuun silloin, kun haastateltavien määrä on vähäinen tai haastattelu on lyhytkestoinen. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 138.) Aineisto on myös analysoitava. Sisällönanalyysin on menetelmä, joka soveltuu hyvin kirjoitetun tekstin sekä haastattelun analysointiin. Analyysitapa keskittyy enemmän asiapohjaan kuin asian ilmaisutapaan ja analyysin työkaluna käytetään miellekarttoja, luokitteluja tai muita vastaavia jäsenneltyjä taulukoita. Sisällönanalyysin tavoitteena on luoda selkeä sanallinen kuvaus tutkittavasta tapauksesta. (Vuori 2022.)

Tutkimuksessa aineisto kerätään puolistrukturoidulla teemahaastattelulla, joka on Liitteessä 1. Haastattelu sisältää yhdeksän pääkysymystä, jotka ovat jaoteltuna kolmeen pääteemaan: alustaviin tietoihin, konserniin ja konsernitilinpäätökseen sekä prosessikehittämiseen. Osalle pääkysymyksistä luotiin alakysymyksiä kohdentamaan tarvittavaa tietoa perusteellisemmaksi. Alakysymyksiä esitettiin yhteensä seitsemän kappaletta, jotka jakautuvat teemojen kesken. Haastattelu käytiin yhden emoyhtiön toimihenkilön kanssa. Haastattelu tehtiin etäyhteyden välityksellä 27.1.2022 ja siihen kului aikaa 1 h ja 5 min. Tutkimus analysoidaan lopuksi sisällönanalyysillä, jossa havainnoinnin apuna käytetään nelikenttäanalyysiä, eli SWOT-analyysiä. Lisäksi aineistoa kuvataan tarkimmin arvovirtakartan avulla. Arvovirtakartta on Liitteessä 2 ja SWOT-analyysi kuvataan kuudennessa luvussa.

5 KONSERNITILINPÄÄTÖS PROSESSIN NYKYTILA KOHDEYRITYKSESSÄ

Viides pääluke käsittelee kohdeyrityksen konsernitilinpäätösprosessin sekä konsernilaskennan nykytilan. Konsernin emoyritys Crimppi Oy omistaa kaksi ulkomaista tytäryhtiötä. Kaikki konserniyritykset toimivat samantalaisella toimialalla, osten ja myyden valmistettavia tuotteita.

Koko konsernin henkilöstöstä konsernitilinpäätöksen laadinta on emoyrityksen talousjohtajan sekä toimitusjohtajan vastuulla. Suurimman työn kuitenkin tekee talousjohtaja. Emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen pitkälti Excelin taulukkolaskentaohjelmassa, jonka pohjana on konsernilakana. Yrityksellä ei ole käytössä erillistä konsernikirjanpitoa, jota perustellaan tytäryrityksien vähäisellä määrällä. Kohdeyrityksellä on kuitenkin käytössä keskinäisiä liiketapahtumia varten omat tilit, joille konsernin sisäiset osto- ja myyntitositteet kirjataan. Kohdeyrityksen konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi etenee yrityksessä Kuviossa 8 esitetyn kaavan mukaan.



Kuvio 8. Nykyisen laadintaprosessi eteneminen.

Ensimmäiseksi kerätään aineisto tilikauden päättymisen jälkeen. Tammi-maaliskuussa, kun saadaan auditoidut tilinpäätösluvut, aletaan työstämään varsinaista konsernitilinpäätöstä. Tytäryritykset toimittavat omat tilinpäätöstiedot emoyhtiölle oman maan käytänteitä mukailevien mallien mukaan, maan omalla valuutalla sekä tilinpäätösstandardeilla. Tilinpäätösvaiheen vahvistetut luvut yhdenmukais-

tetaan vastaamaan konsernin tulos- ja tasekaavaa ja lisäksi tehdään tarvittavat valuuttakurssimuutokset. Seuraavaksi tehdään konsernilakana, jonne ensin täsmäytetään keskinäiset saamiset ja velat, oikaistaan konsernin tulos sekä purettua edellisvuosien korjaukset.

Seuraava vaihe konsernitilinpäätöksessä on eliminointien tekeminen konsernilakanaan. Kohdeyrityksellä on yhteensä seitsemän eliminointia: sisäisten tuotto- ja kuluerien eliminointi, keskinäisten saamisten ja velkojen eliminointi, sisäisten katteiden eliminointi, molempien tytäryritysten sisäisen omistuksen eliminoinnit, tuloslaskelman ja taseen kurssierojen eliminointi sekä poistoeron muutoksen eliminointi. Tässä vaiheessa vielä tehdään lopullinen oman pääoman juoksevuuuden tarkastus, jolla saadaan mahdolliset eliminointivirheet näkyviin. Konsernilakanasta luvut syötetään kopio ja liitä -menetelmää käyttäen viralliseen tasekirjaan, joka on myös Excel-muodossa. Lopuksi laaditaan toimintakertomus, rahoituslaskelma sekä muut liitetiedot.

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET JA ANALYYSI

Kuudennessa pääluvussa käsitellään tutkimuksen toteutus ja lopputulos. Liitteessä 2 on arvovirtakartta, jossa konsernitilinpäätösprosessin osa-alueista on kuvattuna keskinäisten erien täsmäyttäminen ja konsernilakanan laadinta. Konsernitilinpäätös laaditaan kohdeyrityksessä 1.1. – 30.4.

Emoyrityksellä on käytössä Excel-taulukossa oleva konsernilakana, joka uudistettiin opinnäytetyöprosessin alussa kohdeyrityksen toimesta. Uudistetussa Excelissä kaikki mahdolliset laskelmat ovat selkeästi, jokainen kokonaisuus omalla välilehdellään. Varsinaisella konsernilakana välilehdellä on omat sarakkeet muun muassa konserniyritysten luvuille, täsmäytyksille ja eliminoinneille. Excelistä löytyy myös omat välilehdet jokaisen konserniyrityksen omalle tulos- ja taselaskelmalle, oman pääoman juoksevuudelle, kurssieroille sekä muille laskelmille.

6.1 Haastattelun tulokset

Prosessin alkuvaiheessa kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa käytiin keskusteluja niin kasvatusten kuin sähköpostitse, joilla alustavia tietoa ja haastattelukysymyksiä kartoitettiin. Haastattelu toteutettiin tutkimuksen loppupuolella. Puolistrukturoidu teemahaastattelu käsittelee pääosin konsernilaskennan ja prosessikehityksen aiheita, vaikka alussa käsitelläänkin alustavia tietoja konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Kyseinen haastattelupohja on Liitteessä 1.

Ensimmäisessä kysymyksessä pyritään hahmottamaan sitä aikaa, joka koko prosessiin kuluu mahdolliset viivästykset huomioiden. Yrityksessä ei kuitenkaan kello-teta erillisellä ohjelmalla tilinpäätökseen kuluva työaika, joten tähän saatiin subjektiivinen vastaus. Tässä subjektiivisessa ajassa ei myöskään ole huomioitu muita päivittäisiä työtehtäviä. Tuloksena saatiin tieto sellaisesta tilanteesta, jossa tilinpäätösajankohtana ei olisi muita työtehtäviä ja konsernitilinpäätöksen laatiminen ja aineiston käsittely eivät tuottaisi suurempia ongelmatilanteita. Näin aikaa arvi-

oitii menevän viisi työpäivää eli yksi työviikko, kun viikkotuntimäärä on 37,5 tuntia. Tämä työaika jakautuisi seuraavasti. Yhdestä kahteen työpäivää keskinäisten erien täsmäyttämiseen, yksi työpäivä konsernilakanan laadintaan ja sen tarkastamiseen, yksi työpäivä konsernilakanan tasekirjamuotoon muuttamiseen ja yksi työpäivä lopputarkastukseen sekä muihin töihin. Ensimmäisen teeman toinen kysymys koskee konsernitilinpäätökseen osallistuvien henkilöiden määrä ja heidän roolejansa. Kaikissa yrityksissä on pääasiassa käytettävissä vain yksi henkilö tilinpäätökseen, poikkeuksena emoyritys, jonka osakirjanpidosta vastaa kolmen hengen tiimi. Kuitenkin emoyrityksessä konsernitilinpäätöksen hoitaa talousjohtaja ja tasekirjan toimintakertomuksen laatii toimitusjohtaja.

Toinen haastatteluteema koskee konsernitilinpäätöksen toteuttamista. Kolmantena pääkysymyksenä ovat prosessin keskeiset tapahtumat ja laadinnan eteneminen. Kuten jo ensimmäisessä teemassa tuli ilmi, niin laadinnan työläin osa on saada keskinäiset erät täsmäytettyä. Kirjaukset tehdään käsin, joten myös tarkastus on oleellinen osa. Tästäkään ei mitään konkreettista dataa ole saatavilla, mutta prosessi voidaan jakaa yhdeksään pienempään vaiheeseen:

- 1) aineiston kerääminen,
- 2) emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön tilikarttojen vertailu ja analysointi eli "mapping",
- 3) valuuttakurssimuutokset,
- 4) keskinäisten saamisten ja velkojen täsmäytys,
- 5) bruttotulos,
- 6) eliminoinnit,
- 7) oman pääoman juoksevuuden tarkistus ja
- 8) varsinaisen tasekirjan laatiminen.

Yhtiön kirjanpidoissa sisäisille liiketapahtumille on omat tilinsä, jonne konsernin sisäiset tapahtumat kirjataan. Tytäryhtiöt lähettävät emoyritykselle kyseisen maan valuuttamuotoisen ja hyväksytyyn erillistilinpäätöksen, johon ei ole tehty

muutoksia. Raportit lähetetään emoyritykselle Excel-dokumenttina. Emoyrityksessä nämä erillistilinpäätökset muutetaan oikean valuuttakurssin mukaan euroiksi. Kaikissa erillistilinpäätöksissä käytetään auditoituja lukuja. Näistä erillisyytiöiden lähettämistä tiedostoista luvut syötetään käsin leikkaa ja liitä -menetelmällä konsernilakanaan. Toimintakertomus sekä rahoituslaskelma tehdään erikseen. Loppuun vielä lisätään tarvittavat vakimuotoisuudet, kuten laadintaperiaatteet, haalituksen päätös, kiinnitykset ja laajempi toimintakertomus.

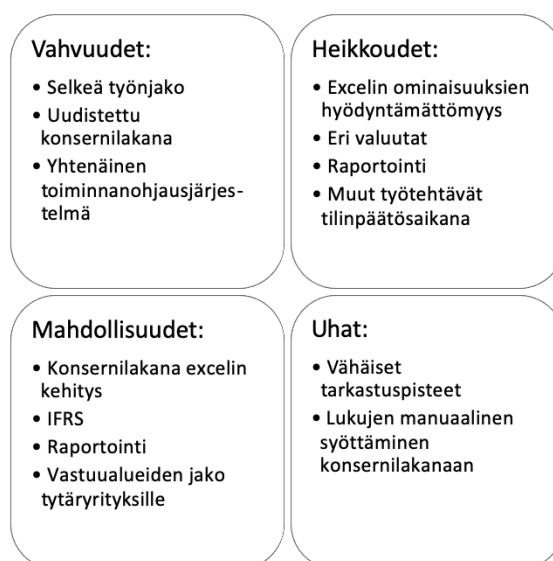
Konsernitilinpäätösosion viimeinen kysymyskokonaisuus käsittelee erillistilinpäätöksen laatimista ja vastuujakoja. Tytäryritysten vastuuta olisi mahdollista kasvat-
taa konsernitilinpäätöksen laadinnassa, mutta tähän miten-kysymykseen toimek-
siantajayritys ei ole selvittänyt vastausta. Yritys ei tilikauden aikana laadi kvartaali-
tai kuukausiyhdistelyä, sillä tämän ei koeta tuovan lisäarvoa resursseihin nähden,
vaan on tyydytty kerran vuodessa tehtävään tarkempaan tuloksen seurantaan.
Täsmäytykset ja varsinaisen konsernilakanan laatiminen kesken kauden veisivät
paljon aikaa, joten tuloksen kehitystä on ryhdytty seuraamaan tuloslaskelman
erien kautta. Tilikauden aikana tytäryritykset lähettävät emoyhtiölle tulosraport-
teja sekä kassaennusteita. Emoyritys puolestaan ei raportoi tytäryrityksille.

Haastattelun viimeinen teema käsittelee prosessin kehittämistä, jossa ensim-
mäiseksi käydään läpi prosessin heikkouksia, kehityskohteita ja yhteisiä ohjeistuk-
sia. Prosessin heikkoja kohtia ovat eri valuutoissa toimivat tytäryritykset, sillä tästä
seuraa valuuttamuutoksia ja kurssivaihteluja. Prosessi myös koetaan hitaana,
mutta yhtiö ei koe tarvetta nopeuttaa osakirjapidon katoa heti tilikaudenloppuun.
Lisäksi parannettavaa on vielä kaikkien konserniyritysten uuden toiminnanohjaus-
järjestelmän osaamisen kehittämisessä sekä mahdollisten kaava- ja näppäilyvir-
heiden mahdollisuuksien minimoimisessa. Prosessissa aikaa vievät osuudet koos-
tuvat eri maissa toimimisesta, eri lainsäädännöistä ja eri tilikartoista. Konsernilla
ei ole yhteisiä standardeja tai ohjeistuksia tilinpäätösten laatimiseen, vaan jokai-
nen maa tekee erillistilinpäätökset omalla tavalla. Ainut konsernin yhteinen oh-
jeistus on, että varasto arvostetaan kaikissa maissa samalla tavalla.

6.2 Konsernitilinpäätösprosessin analyysi ja lopputulos

Liitteessä 2 on kuvattu konsernilakanan ja täsmäyttämisen arvovirtakartta, jossa kyseiset prosessin osat on avattu yksityiskohtaisesti. Molemmista prosessin osista vastaa yksin talousjohtaja. Konsernilakanaan täytetään kaikki tiedot manuaalisesti ja taulukossa käytetään jonkun verran taulukon välilehtien välisiä soluviittauksia. Täsmäyttäminen tapahtuu konsernilakanassa. Keskinäisten saamisten ja velkojen täsmäyttämisen lisäksi tässä prosessin osassa on purettava edellisvuosien korjaukset, käsiteltävä kaudenaikaiset kirjauserot, kirjattava matkalla olevat saamiset, oikaistava konsernin tulos sekä tehtävä kyseisen tilikauden aikaisten täsmäytysten mahdolliset korjaukset sekä tarkastus. Aikaa näihin molempiin prosessin osiin on laskettu menevän yhteensä kahdesta kolmeen työpäivää. (Liite 2.)

Kuviossa 9 on esitetty SWOT-analyysi, jonka keskeisenä piirteenä on konsernilakana Excel. Prosessin vahvuuksia ovat selkeä työnjako, juuri uudistettu konsernilakana sekä kaikissa konsernityrityksissä käyttöönotettu yhtenäinen toiminnanohjausjärjestelmä. Prosessin mahdollisuuksia ovat Excelin ominaisuuksien käytön tehostaminen sekä IFRS-tilinpäätöksen käyttöönotto. Lisäksi vastuualueiden jako tytäryrityksille nähdään mahdollisuutena kehittää prosessia. Heikkouksiksi muodostui taulukko-ohjelman ominaisuuksien hyödyntämättömyys, eri valuutoissa toimiminen ja tilinpäätöskauden aikaiset muut pakolliset työtehtävät. Toisaalta konsernityritysten välinen raportointi on sekä heikkous että mahdollisuus, sillä sama toiminnanohjausjärjestelmä on käyttöönotettu koko konsernissa vuoden 2022 aikana. Yhtenäinen toiminnanohjausjärjestelmä helpottaa konserniraportointia, mutta uutuuden vuoksi tytäryrityksessä ohjelman käyttöä vielä opetellaan. Uhkina voidaan kuvata Excelin tarkastuspisteiden vähäisyys ja lukujen manuaalinen syöttäminen, jotka altistavat virheille ja lisäselvityksille.



Kuvio 9. SWOT-analyysi.

Konsernilakana Excel-taulukko on uudistettu hyvin, joka tehostaa konsernilakanan käyttöä ja karsii lisäarvoa tuottamattomia toimintoja. Tällaisia poistettuja hukan muotoja ovat siirtymisen ja liikkeen hukkaa, jolloin tiedon lajittelu ja etsiminen lakanasta helpottuvat. Tämä ennaltaehkäisee väärinkäsityksiä epäselvissä kohdissa, eli poistaa laatuvirheiden hukkaa. Kehitettävää olisi keskittyä parantamaan Excelin ominaisuuksia laajemmin, jolloin laatuvirheitä voitaisiin karsia vielä tehokkaammin. Kun Excelin välilehdellä on suuria määriä dataa, voidaan lakanaa parantaa ruutujen kiinnityksillä, automaattisilla tiedonhauilla ja solujen sekä lukujen ehdollisilla muotoiluilla. Taulukko-ohjelman hallintaa edellyttää myös tärkeimpien funktioiden, kuten summa- ja talousfunktioiden, käytön osaaminen. Exceliin luodusta informaatiosta voidaan hankkia helposti raportteja tai analyysejä pivot-taulukoiden avulla.

Konsernilakanaan syötetään kaikki luvut käsin, joka altistaa näppäilyvirheille. Näitä voidaan välttää esimerkiksi tuomalla erillistilinpäätösten luvut pivot-taulukoilla konsernilakanaan. Tällaiset tuodut tiedostot ovat helppoja tarkistaa ja varmistua siitä, että Excelissä olevat soluviitteet ovat kohdistettu oikein erilaisten tarkastuspisteiden avulla. Konsernitilinpäätöksen rakentaminen ilman erillistä konsernikir-

janpitoa on työlästä. Excel-muotoinen konsernitilinpäätös on riittävä, kun konsernitilinpäätös tehdään vain kerran vuodessa ja konsernin tulosta ei ole tarvetta seurata sen tarkemmin tilikauden aikana. Mutta kun tulosta halutaan seurata kvartaaleittain, olisi yrityksessä pohdittava onko järkevää hankkia konsernitilinpäätöksen tekemiseen erillistä ohjelmaa. Jos tulosta pyrittäisiin seuraamaan tarkemmin esimerkiksi kvartaaleittain, olisi myös tytäryhtiöiden raportoinnin lisäämistä emoyritykselle mietittävä. Konsernilla ei ole käytössä yhteisiä ohjeistuksia tai standardeja, mutta etenkin siinä tapauksessa, jos tytäryritysten vastuuta halutaan kasvattaa, olisi luotava yhtenevät ohjeet ja huolehdittava tarvittava osaaminen ja koulutus vastuualueita hoitaville toimihenkilöille. Resurssit sekä muutoksen hyödyt ja haitat olisi kartoitettava. Konsernin tilikausi on kalenterivuosi, jolloin yhdisteltäville yhtiöille tulisi antaa selkeät ja yksityiskohtaiset ohjeet konsernitilinpäätöstä varten viimeistään loppuvuodesta.

Konsernikirjauksien taseeseen vaikuttavien muutosten tarkastus on tehtävä tilikauden päättymisen jälkeen, mutta niiden päivittäminen voidaan aloittaa ennen konsernitilinpäätöksen laadintaa. Näin laadinnalle jää enemmän aikaa. Tilinpäätöksen aineiston keräämisen aloittaminen jo joulukuussa parantaisi keskinäistä raportointia ja vähentäisi tilinpäätöskauden aikaista odottelun ja laatuvirheiden hukkaa, kun lisäkysymyksiin tai raporttien epäkohtiin saataisiin vastauksia aikaisemmin. Tilinpäätösajankohdan kiirettä voidaan helpottaa myös automaation lisäämisellä. Tilinpäätöskauden työmäärässä tulee huomioida päivittäisten työtehtävien määrä, jotka kasvattavat vaihtelua ja läpimenoaikaa. Kiireaikaan sijoittuvia muita työtehtäviä on hankala siirtää tai delegoida toisille, ilman pullonkauloja tai läpimenoaikojen kasvua.

Täsmäytysvaiheessa on kiinnitettävä huomiota valuuttakurssierojen kirjaamiseen. Tällaisten erien selvittämisvastuu tulisi olla sekä emoyhtiön että tytäryhtiön vastuhenkilöiden tehtävänä, jolloin tietojen oikeellisuus voidaan varmistaa. Hyvin järjestetyllä tytäryritysten yhdistämisellä varmistetaan, ettei selittämättömiä muutoksia tulisi ilmi.

7 YHTEENVETO

Tutkimuksen viimeisessä pääluvussa arvioidaan tutkimuksen onnistumista. Pää-luku sisältää tutkimuksen johtopäätökset ja kehitysehdotukset sekä validiteetin ja reliabiliteetin arvioinnin. Lopuksi esitetään jatkotutkimusehdotuksia.

7.1 Johtopäätökset ja kehitysideat

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten kohdeyrityksen konsernitilinpäätös prosessia saadaan dynaamisemmaksi, määrittelemällä ensin laadintaperiaatteet sekä niiden tuomat haasteet. Lisäksi haluttiin tuoda esiin uusia näkökulmia prosessin kehittämiseksi. Näihin lähdettiin hakemaan vastauksia kolmen tutkimuskysymyksen avulla, jotka olivat:

- Mitkä ovat avaintapamat konsernitilinpäätöksen kehittämisessä?
- Miten lean-ajattelulla voidaan kehittää nykyistä konsernitilinpäätösprosessia?
- Miten konsernitilinpäätöksen sisäisten erien täsmäyttämistä voidaan kehittää?

Jo opinnäytetyön alkuvaiheen aikana kohdeyritys uudisti konsernilakanan, jonka seurauksena keskinäisten erien täsmäyttäminen helpottui huomattavasti. Tämä on tärkeä muutos, kun konsernitilinpäätöstä ei laadita minkään erillisen ohjelman kautta, vaan työ on pääsääntöisesti manuaalista. Näin virheherkkyys on pienempi, kun mahdolliset virheet kyetään havainnoimaan nopeammin ja helpommin. Lisäksi konsernilakanan uudistus vähensi turhan työn hukkaa, sillä lakanan tarkastaminen helpottui.

Vuoden 2022 aikana viimeinenkin konserniyritys on käyttöönottanut saman toiminnanohjausjärjestelmän, joka on osakseen vähentänyt täsmäytyksiin liittyvä hukkaa. Täsmäytysprosessin osat vievät eniten aikaa keskimäärin koko prosessissa, sillä tässä vaiheessa tulee eniten ongelmatilanteiden selvittelyä. Tämä yh-

tenäinen toiminnanohjausjärjestelmä on vähentänyt erillisiä sähköpostikeskusteluja esimerkiksi osto- ja myyntilaskujen kirjauksista. Näin toiminnanohjausjärjestelmän osaamisen kehittämistä voidaan pitää avaintapahtumana. Sujuvalla raportoinnilla voidaan parantaa virtaustehokkuutta ja välttää läpimenoaika pidentäviä vaiheita, jotka pitkittävät prosessia.

Kaikki erillisyritykset toimivat eri maissa ja eri valuutassa, joka hankaloittaa täsmäytysten tekemistä valuuttamuutosten ja -kurssivaihtelujen vuoksi. Kaikilla erillisyrityksillä on erilainen tilikartta, joka mukaillee kunkin maan lainsäädännön asettamia ohjenuoria. Nämä ominaisuudet hidastavat prosessia. IFRS-tilinpäätös nopeuttaisi laadintaa, kun tytäryritysten tilinpäätökset ovat jo lähes IFRS:n kaltaiset. Kun kurssimuutoksista, raportoinnista sekä täsmäytysten ongelmatilanteista tehdään selkeät ohjeistukset, niin pullonkauloista, kuten järjestelmän tehottomuudesta, liiasta tarkistamisesta ja odottamisesta päästään eroon. Lean ajatusta voidaan hyödyntää tuomalla automaatiota osaprosesseihin. Esimerkiksi täsmäyttämistä voidaan parantaa tiedostojen automaattisella tuonnilla ja soluviittauksilla.

Muut kaudenaikaiset työt kasvattavat läpimenoaika. Prosessin vastuualueiden laajentaminen tai prosessin aloittaminen päättyvän tilikauden joulukuussa parantaisivat virtaustehokkuutta, kun prosessin osatekijöihin kohdistuisi enemmän resursseja. Jatkuvan kehityksen ja yrityksen kasvun seurauksena erillisen konserni-kirjanpidon käyttöönotto ja ohjelmistorobotiikan hyödyntäminen ovat avaintekijöitä prosessin kehittämisessä.

Konsernin raportointia voidaan parantaa tuloskeskeisempään muotoon. Lyhyt konsernituloslaskelma voitaisiin laatia myynti- ja käyttökate huomioiden ja ottaa prosentuaalinen näkymä lukujen viereen, josta muuttunutta tilannetta voitaisiin helposti tarkastella ja verrata. Tämä toisi helpotusta myös kaudenaikaiseen raportointiin, kun kvartaaleittain tulostetuista väliraporteista saataisiin hyvin helposti tiedot konsernin tuloksen kehittymisestä. Aikataulutusta voitaisiin nopeuttaa siirtymällä varausmenettelyyn, jolloin kirjanpidon katko olisi heti tammikuun alussa ja kaikki matkalla olevat suoritukset kirjattaisiin varauksiin. Tämä ei kuitenkaan ole

pienessä konsernissa kovin järkevää, sillä työmäärät ja mahdolliset koulutukset kasvattaisivat resursseja sekä toisivat erilaisia haasteita. Samojen perustelujen pohjalta myöskään tytäryrityksien vastuuta konsernitilinpäätöksen tekemisessä ei välttämättä ole kannattavaa lisätä. Organisaatiossa on totuttu tiettyyn prosessin kulkuun, jonka uudistaminen voi tuottaa haasteita.

7.2 Validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimusaineiston keräystavaksi valittiin haastattelu, jolla pyritään saamaan mahdollisimman kattava kuva konsernitilinpäätöksen laadinnan etenemisestä. Teema-haastatteluun päädyttiin, jotta tutkimuksen tärkeimmät osa-alueet huomioitaisiin haastattelun aikana. Myös mahdollisuus lisäkysymysten esittämiseen ja kysymysten täsmentämiseen perustelee teema-haastattelun valintaa. Haastattelun purkutavaksi valittiin litterointi. Opinnäytetyössä litterointi toteutettiin lähes sanatar-kasti tekstinkäsittelyohjelmalla. Litterointi valikoitui purkutavaksi, sillä haastateltavia on vain yksi ja haastatteluun kului aikaa noin tunti.

Tutkimusmenetelmäksi soveltui toimintatutkimus, sillä tutkittavana oli yksi tilanne yhdessä yrityksessä. Tutkimuksen tarkoituksena oli perehtyä yrityksen konsernilaskennan nykytilaan ja tätä kautta löytää ratkaisuja parantaa käytänteitä ja ratkaista ne. Kohdeyrityksen vastuuhenkilön kanssa yhteistyö oli välttämätöntä nykytilan selvittämiseksi sekä yrityksen resurssien ja ohjelmistopohjien ymmärtämiseksi. Analyysitavaksi valittiin sisällönanalyysi, sillä menetelmä keskittyy haastattelun ydinasiaan, eikä haastateltavan äänenpainoihin tai muihin piilomerkityksiin. Sisällönanalyysi valikoitui myös siksi, että siinä pyritään hahmottamaan käytännön toimia ja periaatteita erilaisin mallein, jolloin SWOT-analyysi oli luonteva valinta kuvaamaan prosessin kehittämisen näkökulmia.

Haastattelukysymysten validiteetin eli luotettavuuteen vaikutti heikentävästi se, että tutkimus oli tutkijalle ensimmäinen ja haastattelu kysymykset oli aseteltu ylä- ja alakysymyksiin. Tämä aiheutti sen että, osa kysymyksistä jäi käsittelemättä tai hyvin vähäiselle käsittelylle. Muuten haastattelun tulosten voidaan olettaa olevan

luotettavia, sillä haastattelu tehtiin Microsoft Teams -palvelun välityksellä, jolloin tarkentavien kysymysten esittäminen reaaliajassa oli mahdollista. Haastattelu tehtiin myös kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa, jolla on yrityksessä suurin tietämys aiheesta. Lisäksi haastattelu tukee vapaamuotoisempaa vastausta, kuin strukturoitu haastattelu tai kyselylomake. Puolistrukturoitu haastattelu mahdollistaa haastateltavan tuoda omia näkökulmia monipuolisemmin ilmi. Tutkimuksessa käytettiin vain yhtä tiedonkeruun tapaa, joka laskee luotettavuutta. Tätä voitaisiin parantaa käyttämällä haastattelun lisäksi toista aineistonkeruun menetelmää, kuten valmiita aineistoja. Mikäli haastattelu tehtäisiin uudestaan, haastattelukysymykset jäsenneltäisiin paremmin ilman luokittelua ylä- ja alakysymyksiksi ja osaa kysymyksistä muotoiltaisiin paremmin.

Tutkimus ei olisi toistettavissa samalla lopputuloksella toisessa yrityksessä, sillä käytössä voi olla erilaisia ohjelmistoja ja konserniyritysten määrä ja sijainnit, prosessin osat sekä keskinäisten liiketapahtumien ja eliminointien määrät vaihtelevat. Jos tutkimus tehtäisiin samaan yritykseen toisena ajankohtana, esimerkiksi vuoden päästä, lopputulos ei silloinkaan välttämättä olisi sama. Tähän voisi vaikuttaa toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton osaamisen parantuminen ja yrityksen koon kasvu tai pienentyminen.

Tuloksissa saatiin selville asioita, joita parantamalla tai uudistamalla konsernitilinpäätöksen prosessia voitaisiin nopeuttaa ja tuloksien vertailua ja seuraamista voitaisiin parantaa. Osa toimenpiteistä vaatisi suurempia investointeja ja harkintaa kuin toiset. Kun tarkoituksena oli selvittää nykytila ja siihen kehitysehdotuksia, kvalitatiivinen tutkimustapa soveltui tavoitteisiin. Näin pystyttiin hankkimaan yksityiskohtaista tietoa ja löytää ratkaisuja käytännön työhön. Jos tutkimuksessa olisi haluttu selvittää enemmän määrällisiä ominaisuuksia, kuten virheiden ilmaantuvuuslukua, olisi menetelmäksi sopinut kvantitatiivinen tutkimus.

7.3 Jatkotutkimusehdotukset

Kyseistä aihetta voitaisiin jatkaa tutkimalla tätä kansainvälisesti kaikkien konserniin kuuluvien yritysten talousosastojen kassa, jossa voitaisiin ottaa esiin myös kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä laadullisen tutkimuksen tueksi. Kvalitatiivinen tutkimus voitaisiin toteuttaa kyselylomakkeen avulla, jossa vastaukset annettaisiin tietyllä asteikolla ja arvojen vertailtaisiin keskiarvoon, moodiin ja mediaaniin. Toinen vaihtoehto olisi tehdä emoyrityksen konsernitilinpäätösprosessista kattavampi tutkimus, jossa koko prosessista luotaisiin arvovirtakartta tai prosessikuvaus. Samanlaista arvovirtakarttaa tai prosessikuvausta voitaisiin hyödyntää kuvamaan myös yrityksen muita prosesseja, kuten tilaus-toimitusketjua.

Koska tutkimuksessa kävi ilmi, että Kiinan ja Kroatian tilinpäätösstandardit ovat hyvin lähellä IFRS-standardeja, jatkotutkimuksena voisi olla selvitys IFRS-standardin mukaisesta konsernitilinpäätösprosessista. Parantaisiko tai helpottaisiko tällainen IFRS-tilinpäätös pitkällä aikavälillä konsernitilinpäätöksen laadintaa vai ei ja olisiko yrityksen kannattavaa siirtyä IFRS-tilinpäätökseen. Jos yritys siirtyisi Suomen tilinpäätöskäytännöstä kansainväliseen IFRS tilinpäätöskäytäntöön, tulisi selvittää millaisia toimia tämä aiheuttaisi konsernin sisällä.

LÄHTEET

Alhola, K., Tuominen, O., Koivikko, A. & Rätty, P. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. 1. painos. Porvoo. Helsinki. WSOY.

Ballé, M., Jones, D. T., Chaize, J. & Fiume, O. J. 2017. The lean strategy: Using lean to create competitive advantage, unleash innovation, and deliver sustainable growth. New York. McGraw-Hill Education.

Blanco, J.G. & Dederichs T. 2018. Lean Maintenance: A practical, step-by-step guide for increasing efficiency. Boca Raton. CRC Press.

Blomqvist-Erhama, A., Eerola, T., Halonen, T., Hautala, J., Kaskimies, K. & Smedberg, J. 2018. Konsernitilinpäätöksen laadinta käytännönläheisesti. Viitattu 23.3.2021. Helsinki. Kauppakamari. <https://kauppakamaritieto.fi/ammattikirjasto>.

Coastline. 2020–2021. Agility is our superpower. Viitattu 11.2.2021.

Crimppi. 2020. Crimppi kasvoi 20 vuodessa Vaasan suurimpien työnantajien joukkoon. Uutinen. Viitattu 11.2.2021. <https://www.crimppi.com/crimppi-kasvoi-20-vuodessa-vaasan-suurimpien-tyonantajien-joukkoon/>.

Crimppi. 2021. Yritys. Kotisivu. Viitattu 18.3.2021. <https://www.crimppi.com/yritys/>.

Crimppi Oy tilinpäätös 1.1.2020 – 31.12.2020. Viitattu 5.1.2022. <https://virre.prh.fi/novus/home?execution=e1s4#search-result>.

Haaramo, V., Honkamäki, T., Kampman, H., Kaskimies, K., Koila, T., Mäkikangas, L., Niemistö, A., Paski, J., Rekola, M., Rönkkö, J., Vierros, H., Väinölä, M. & Yli-Rantala, E. 2018. Kirjanpitolaki: Normeista käytäntöön. Helsinki. ST-Akatemia.

Hawksford. 2020. Chinese Accounting vs. International financial reporting standards: what are the main differences? Viitattu 30.9.2021. Opas. <https://www.hawksford.com/knowledge-hub/china-business-guides/chinese-accounting-standards-vs-ifrs>.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. painos. Helsinki. Tammi.

Honkamäki, T., Reponen, M., Mäkelä, L. & Pohjonen, S. 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 4. uudistettu painos. Helsinki. Talentum Pro.

- Hookana, H. 2020. Osakeyhtiön henkilöomistus yhtiöomistukseksi – konsernin hyödyt. Blogi. Talenom. Viitattu 17.3.2021. <https://www.talenom.fi/osakeyhtion-henkiloomistus-yhtiomistukseksi-konsernin-hyodyt/>.
- Julkunen, V. 2017. Taloushallinto-ohjelman käyttöönottoprosessin ymmärtäminen ja kehittäminen ohjelman käyttöönoton suorittavan konsultin näkökulmasta. Viitattu 22.3.2021. Opinnäytetyö (YAMK). Laurea-ammattikorkeakoulu. Vantaa. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2017060812888>.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs Taloushallinto. Automaation aika. Helsinki. Alma Talent.
- Kirjanpitolautakunta. 2017. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Viitattu 23.3.2021. https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/konserniyleisohje_pv.pdf.
- Kirjanpitolautakunta. 2007a. Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta. Viitattu 5.10.2021. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/rahoituslaskelman-laatiminen>.
- Kirjanpitolautakunta. 2007b. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista. Viitattu 12.1.2022. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/suunnitelman-mukaiset-poist-1>.
- Kirjanpitolautakunta. 2006a. Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta. Viitattu 5.10.2021. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/toimintakertomuksen-laatiminen>.
- Kirjanpitolautakunta. 2006b. Yleisohje laskennallisista verovelosta ja -saamisista. Viitattu 6.1.2022. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/laskennalliset-verovelat-ja-saamiset>.
- Koskinen, H-M. 2008. IFRS -tilinpäätös pk-yritysten näkökulmasta. Viitattu 15.9.2021. Tampere. Theseus. <https://www.theseus.fi/handle/10024/9113>.
- L 30.12.1997/1336. Kirjanpitolaki. Finlex. Ajantasainen lainsäädäntö. Viitattu 20.3.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>.
- L 30.12.1997/1339. Kirjanpitoasetus. Finlex. Ajantasainen lainsäädäntö. Viitattu 30.9.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339#L2P2>.
- L 21.7.2006/624. Osakeyhtiölaki. Finlex. Ajantasainen lainsäädäntö. Viitattu 15.9.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>.
- Lee, B. 2020. Chinese Accounting Standards vs. IFRS: 3 Key Differences You Must Know [2021]. Viitattu 30.9.2021. Blogi. Hongda Business Consultant Ltd. <https://www.hongdaservice.com/blog/chinese-accounting-standards-vs.-ifrs-3-key-differences-you-must-know>.

- Logistiikan maailma. 2022. Lean-ajattelu. Viitattu 4.1.2022. <https://www.logistiikanmaailma.fi/tuotanto/prosessien-kehittaminen/lean-ajattelu/>.
- Maskell, B. & Baggaley. 2006. Lean Accounting: What's It All About? Viitattu 14.1.2022. https://www.ame.org/sites/default/files/target_articles/06-22-1-Lean_Accounting.pdf.
- Maskell, B., Baggaley, B & Grasson, L. 2012. Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise. Viitattu 14.1.2022. 2.painos. Boca Rato. CRC Press. <https://learning.oreilly.com/library/view/practical-lean-accounting/9781439817179/>.
- Metsämuuronen, J. 2005. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Jyväskylä. Gummerus Kirjapaino Oy. 3. laitos.
- Modig, N. & Åhlström, P. 2013. Tätä on lean: Ratkaisu tehokkuusparadoksiin. 3. painos. Tukholma. Rheologica Publishing.
- Mustaparta, M. 2019. LEAN-JOHTAMINEN JATKUVAN PARANTAMISEN MENETELMÄNÄ. Viitattu 14.1.2022. Pro gradu -tutkielma. Vaasan yliopisto. <https://osuva.uwasa.fi/handle/10024/9405>.
- Mäki-Antti-Suntiola, K. 2019. Prosessien kehittäminen Lean-menetelmin konsernin yhteisen ostolaskujärjestelmän käyttöönotossa. Viitattu 4.1.2022. Opinnäyte-työ, YAMK. Lahden Ammattikorkeakoulu. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2019100419546>.
- Nikkilä, J. 2006. Konsernirakenne ja osakkeenomistajan oikeussuoja. Viitattu 22.3.2021. Väitöskirja. Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:ula-20111131027>.
- Pk-Yritysbarometri. 2021. Liikevaihdon kasvutavoite vuonna 2019, %. Viitattu 21.3.2021. Kehittyminen ja kansainvälistyminen. https://www.yrittajat.fi/sites/default/files/pk-yritysbarometri_kevät_2021_valtakunnalliset_kalvot.pdf.
- TEPA-termipankki: hakusana FAS-tilinpäätös. Sanastokeskus TSK. Viitattu 22.9.2021. <https://termipankki.fi/tepa/fi/haku/fas-tilinpäätös>.
- Salmi, I. 2020. Mitä tilinpäätös kertoo? 10., uudistettu painos. Helsinki. Edita.
- Šodan, S. & Barać, Ž. 2017. The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules - evidence from Croatia. Viitattu 10.2.2022. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=2928710>.
- Sormunen, J. 2020. Digitaalisen taloushallinnon kehitys tilitoimistoissa ja kehitykseen vaikuttaneet tekijät. Viitattu 5.2.2021. Pro gradu -tutkielma. Jyväskylän yliopisto. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:juu-202009235936>.

- Tapio, M. 2011. Taloushallinnon tietojärjestelmien kehittäminen. Viitattu 22.3.2021. Opinnäytetyö (YAMK). Rovaniemen ammattikorkeakoulu. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2011060911561>.
- Tapping, D. & Shuker, T. 2003. Value stream management for the lean office: 8 steps to planning, mapping, and sustaining lean improvements in administrative areas. New York. Productivity Press.
- Tuominen, K. 2010. Tehoa ja laatua prosessien ja virtauksen kehittämiseen. Viitattu 27.9.2021. Lean. A Bonnier Group Company. Jyväskylä. WS Bookwell Oy. 1.painos.
- Uppala, E. 2020. Taloushallinnon kehittäminen prosessijohtamisen avulla – tapaustudkimus. Viitattu 11.2.2021. Pro gradu -tutkielma. Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto. <http://urn.fi/URN:NBN:fi-fe2020120899784>.
- Vesterinen, J. 2021. Konsernitilinpäätöksen laadukas toteuttaminen. Viitattu 11.10.2021. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/konsernitilinpäätöksen-laadukas-toteuttaminen>.
- Vienola, V. 2005. Päiväkodin ympäristökasvatuksen kehittämisprojekti Savonlinnassa, Suomessa ja Sakussa, Virossa. Viitattu 11.2.2021. Kasvatustieteen päivät 2005. Verkkojulkaisu. Anna-Leena Huttunen ja Anna Mari Kokkonen. Jyväskylä. Lapsuus ja varhaiskasvatus. <https://jyx.jyu.fi/bitstream/handle/123456789/18898/isbn9513923843.pdf#page=37>.
- Vuori, J. 2022. Laadullinen sisällönanalyysi. Viitattu 24.4.2022. Tampere. Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelma-opetus/kvali/analyysitavan-valinta-ja-yleiset-analyysitavat/laadullinen-sisallonanalyysi/>.
- Yrittäjyystilastot. 2019. Suomi on pienten yritysten maa. Viitattu 21.3.2021. Yrittäjät. https://www.yrittajat.fi/sites/default/files/yrittajyystilasto_2021_su.pdf.

LIITTEET

LIITE 1 Teemahaastattelukysymykset

Teema 1: Alustavat tiedot

1. Kuinka monta työpäivää jouduttiin käyttämään viimeksi laadittuun konsernitilinpäätökseen?
(Mahdolliset viivästykset huomioiden)
2. Ketkä kaikissa kolmessa (3) yrityksissä osallistuvat konsernitilinpäätöksen laadintaan?
 - 2.1. Mikä on kenenkin rooli?

Teema 2: Konsernitilinpäätös

3. Miten konsernitilinpäätös tällä hetkellä toteutetaan?
 - 3.1. Mitkä ovat keskeiset tapahtumat laadintaprosessissa?
 - 3.2. Miten konsernitilinpäätöksen laadinta etenee?
4. Mitä valmistavia toimenpiteitä erillisyhtiöt tekevät tällä hetkellä konsernitilinpäätöksen eteen?
 - 4.1. Kirjataanko sisäiset kaupat ym. tapahtumat valmiiksi omille tileilleen?
5. Laativatko kaikki konserniin kuuluvat yritykset itse erillistilinpäätöksensä?
 - 5.1. Onko mahdollista lisätä tytäryritysten vastuuta konsernitilinpäätöksen laadinnassa? Mitä tästä mahdollisesti voisi seurata, huomioiden tämänhetkiset resurssit ja osaaminen tytäryrityksissä?

Teema 3: Kehittäminen

6. Mitkä ovat tämän hetken heikkoudet laadintaprosessissa?
 - 6.1. Mitä osa-alueita laadinnassa tulisi parantaa?
7. Mitkä osuudet konsernitilinpäätöksen laadinnassa vievät eniten aikaa ja miksi?
8. Millä tavoin konsernitilinpäätöksen kirjaukset, täsmäytykset tai muut tehtävät tuottavat lisätyötä?
 - 8.1. Voisiko prosessia suoraviivaistaa?
9. Onko konsernilla yhteiset standardit ym. ohjeistukset konsernitilinpäätöksen laatimiseksi?

LIITE 2 Konsernilakanan ja täsmäytysten arvovirtakartta prosessissa

