

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN

LAADINTAVAIHEET

Case Isku-Yhtymä Oy

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto
Opinnäytetyö
Kevät 2008
Mari Hoffren
Virve Inkinen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketaloudenlaitos

VIRVE INKINEN
MARI HOFFREN

Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet,
Case Isku-Yhtymä Oy

Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehdon opinnäytetyö, 51 sivua, 33 liitesivua

Kevät 2008

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee konsernitilinpäätöksen eri vaiheita Isku-konsernissa. Teoriaosassa käydään läpi konsernitilinpäätöksen rakenne ja Suomen lain asettamat vaatimukset konsernitilinpäätöksen laatimiselle. Teoriaosuudessa määritetään myös, miten konsernitilinpäätös kuvaa emoyhtiön ja sen tytäryritysten muodostaman kokonaisuuden taloudellista tulosta ja pääomia.

Tilinpäätöskirjat esitellään niiltä osin kuin ne poikkeavat tavallisesta tilinpäätösraportoinnista. Konsernin ja erillisesti toimivan yrityksen tilinpäätösten välillä on merkittävä ero: Tilinpäätös tuotetaan normaalisti suoraan yrityksen juoksevasta kirjanpidosta, mutta konsernitilinpäätös on yhdistelmä useasta erillisestä tilinpäätöksestä. Konsernitilinpäätös ei kuitenkaan voi esittää kaikkia lukuja erillistilinpäätösten summana, koska muuten osa liiketoiminnasta ja varoista laskettaisiin kahteen kertaan. Emoyrityksen on kirjanpitolakien mukaan eliminoitava tällaiset erät.

Työn empiirinen osa alkaa yritysesittelyllä ja siinä käydään läpi Isku-Yhtymä konsernin konsernitilinpäätösprosessin lähtökohdat. Taloushallinnon ja erityisesti kirjanpidon tehtävät tilinpäätösaikaan on kuvattu aikajanelle ja kuviona. Konsernitilinpäätöksen laadintaprosessissa on kuusi päävaihetta. Ensimmäisenä vaiheena on ylläpito, jonka tulee olla hoidettuna ennen kuin on järkevää jatkaa muihin vaiheisiin. Toinen vaihe on niiden yhtiöiden tuloslaskelmien ja taseiden sisäänajo, joiden kirjanpito hoidetaan Isku Invest Oy:ssä. Kolmas vaihe on muiden tytäryhtiöiden tietojen syöttö ja sisäisten erien täsmäytys. Seuraavaksi hoidetaan muut täsmäytykset ja tarkistukset. Kaksi viimeistä vaihetta ovat liitetietojen laadinta ja raportointi. Tämän prosessin tuloksena valmistuu virallinen konsernitilinpäätös, jonka ovat laatineet taloushallinnon ammattilaiset.

LIITTEET

Avainsanat: konsernitilinpäätös, konserni, kirjanpito

Lahti University of Applied Sciences
Faculty of Business Studies

VIRVE INKINEN
MARI HOFFREN

Composition Process Stages of Consolidated Financial
Statement, Case Isku-Yhtymä Oy

Bachelor's Thesis, Financial Management, 51 pages, 33 appendix pages

Spring 2008

ABSTRACT

This study deals with the different stages of the composition process of the consolidated financial statement in Isku Group. The theory part discusses the structure of the consolidated accounts and the demands given by the Finnish law. The theory part also defines how the financial statement reflects the financial results and the assets for entities of the parent company and its subsidiaries.

The financial statement documents are introduced of the parts which differ from the normal reporting. In addition, there is a basic difference between a company operating on its own and a group: financial statements are normally led direct from the running accounting but the consolidated statement is a combination of several financial statements. However, the consolidated income statements shouldn't show all figures as a sum of them. Otherwise, the company would be double-counting the transactions and funds. Accounting rules require that parent companies eliminate these types of transactions.

The empirical part starts with the company presentation and considers the basis of the group consolidation process in Isku-Yhtymä group. The timeline with the financial management and especially the tasks related to bookkeeping are visualized by a schedule and a diagram. There are six main stages in the consolidated financial statement process: First are the general maintenance tasks which have to be done before it is sensible to move further. Second stage is the input of the income statement and balance sheet of the companies which bookkeeping is run by Isku Invest Oy. Third stage is the input and matching of the other subsidiaries' basic data and intra group items. Then the reconciliations and controls are conducted. The last two stages are the disclosure information and finally the reporting. As the result of this process and by the contribution of the financial management professionals, the official consolidated financial report is completed.

4 appendices

Key words: consolidated financial statement, group, accounting

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Yleistä konsernitilinpäätöksestä.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen rajaus	2
1.3 Tutkimusmenetelmät.....	3
1.4 Tutkimuksen rakenne	5
2 KONSERNISUHTEET JA SISÄISET LIIKETAPAHTUMAT	7
2.1 Konserni ja alakonserni	7
2.2 Tytär- ja omistusyhteisytykset.....	8
2.3 Määräysvalta.....	9
2.4 Konserniliikearvo.....	10
2.5 Sisäiset erät	10
3 KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN SISÄLTÖ.....	12
3.1 Tuloslaskelma	12
3.2 Tase	13
3.3 Muut tilinpäätöskirjat	15
4 KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAINSÄÄDÄNTÖ	18
4.1 Kirjanpitolaki ja -asetus.....	18
4.2 Osakeyhtiölaki	19
4.3 Kirjanpitolautakunnan yleisohje	20
4.3.1 Merkittävimmät muutokset	20
4.3.2 Merkittävimmät täsmennykset	23
5 CASE ISKU-YHTYMÄ OY	27
5.1 Yritysesittely	27
5.2 Konsernitilinpäätöksen taustatekijät	30
5.3 Konsernitilinpäätösprosessin aikataulu	32
5.4 Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet.....	35
5.4.1 Ylläpito.....	36
5.4.2 Erillisyhtiöiden tilinpäätökset.....	39
5.4.3 Tyttären tuloslaskelmien ja taseiden sisäänajo.....	41
5.4.4 Täsmäytykset ja tarkistukset	42
5.4.5 Liitetiedot	44
5.4.6 Raportointi.....	45
5.5 Johtopäätökset Isku-Yhtymä Oy:n konsernitilinpäätöksen laadintaprosessista	47
6 YHTEENVETO	49

LÄHTEET
LIITTEET

KUVIOLUETTELO

KUVIO 1: Tutkimuksen rakenne	6
KUVIO 2: Organisaatiokaavio.....	29
KUVIO 3: Tilinpäätösaikataulu	34
KUVIO 4: Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet.....	37
KUVIO 5: Organisaatiotasot tilinpäätösohjelmassa.....	38
KUVIO 6: Hankintamenokortti.....	39
KUVIO 7: Eliminointilaskelma hankintamenokortissa.....	39
KUVIO 8: Ohjelman tietolähteet	41
KUVIO 9: Yritysparien täsmäytys ohjelmassa.....	42
KUVIO 10: Osakkuusyrittyskortti	43

1 JOHDANTO

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman yrityksen muodostamaa yritysperhettä. Perheen äidillä eli emoyhtiöllä on määräysvalta konsernin muihin yrityksiin eli tytäryrityksiin nähden. Yhdessä nämä yritykset muodostavat taloudellisen yhteenliittymän. Jotta voidaan arvioida konsernin tuloksellisuutta kokonaisuutena, on laadittava konsernitilinpäätös. (Ahti, Tikkanen & Viljanen 2001, 13.)

Konsernitilinpäätöksen laadinta eroaa merkittävästi yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen laadinnasta. Tavallisen yksin toimivan yrityksen tilinpäätösaineisto muodostetaan suoraan yrityksen juoksevasta kirjanpidosta. Koska konsernikirjanpitoa ei ole, aloitetaan konsernitilinpäätöksen laadinta yhdistelemällä valmiit erillistilinpäätökset. Tästä tilinpäätösaineistosta vähennetään eli eliminoidaan pois sellaiset erät, jotka koskevat vain konsernin sisäistä toimintaa ja omistusta. (Leppiniemi 2004, 38.)

Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös. Konserniin kuuluvalla suomalaisella tytäryrityksellä on oltava sama tilikausi kuin emolla. Ulkomaalaisilla tyttärillä tilikausi saa poiketa emosta, mutta oikean kuvan saamiseksi on asetettu kolmen kuukauden liukuma, joka ylittyessä johtaa siihen, että tyttären on laadittava konsernitilinpäätöstä varten omasta toiminnastaan välitilinpäätös. Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. (L1336/1997.)

1.1 Yleistä konsernitilinpäätöksestä

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa konsernitilinpäätöksen tärkeimmäksi tavoitteeksi mainitaan oikean ja riittävän kuvan antaminen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ”siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen”. Konsernitilinpäätös laaditaan emoyrityksen näkökulmasta. (Englund, Prepula, Riistama & Tuokko 2005, 32; Ahti, ym. 2001, 16.)

Konserniyritysten tilinpäätöksiä yhdisteltäessä konsernitilinpäätökseksi vähennetään konserniyritysten keskinäiset myynnit ja ostot sekä saamiset ja velat. Keskinäisistä liiketoimista syntyneet, vielä realisoitumattomat katteet eliminoidaan myös konsernitilinpäätöksestä. Vähemmistöosuus esitetään omana eränään konsernin tuloslaskelmassa ja taseessa. Voimassa olevan osakeyhtiölain perustelujen mukaan konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on erityisesti estää konsernin tarjoaman organisaatiomuodon väärinkäyttäminen velkojien vahingoksi. (Englund, ym. 2005, 161–162; Ahti, ym. 2001, 20.)

Tärkeä tavoite tuloksen ja taseen loppusumman esittämisen lisäksi on konsernin oman pääoman laskeminen. Oma pääoma on tärkeä erä myös konsernitilinpäätöksessä, koska se kertoo konsernin omavaraisuudesta. Oma pääoma muodostaa puskurin, jolla suojaudutaan takaiskuja, kysynnän laskua ja huonoja aikoja vastaan. Oma pääoma on tunnusluku, jota seuraavat myös rahoittajat. (Suomen Yrittäjät 2007.)

Oma pääoma on yksi niistä eristä, jotka muuttuvat erillisyhtiöiden tilinpäätöskien yhteenlasketusta arvosta konserniluvuiksi. Konsernitilinpäätöksen tehtävä on antaa kuva koko konsernin kannattavuudesta, rahoitusasemasta ja tekijöistä, jotka vaikuttavat niihin. Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. (L1336/1997.)

1.2 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja aiheen raja

Opinnäytetyömme tavoite on selvittää muuttuneen lainsäädännön vaatimukset konsernitilinpäätöksen laadinnassa sekä luoda dokumentti siitä, millainen Isku-Yhtymä Oy:n konsernitilinpäätösprosessi on. Opinnäytetyön aihe nousi kirjanpitäjien tarpeesta saada tuore kuvaus konsernitilinpäätösprosessista. Kirjanpito ja muut taloushallinnon tehtävät hoidetaan konsernin tytäryrityksessä Isku Invest Oy:ssä. Työn case-yrityksenä on kuitenkin konsernin emoyritys Isku-Yhtymä Oy, jonka tilinpäätökseen konsernitilinpäätös kuuluu. Työmme kuvaa tilinpäätöksen vaiheet kansainvälisessä Isku-konsernissa sekä tilinpäätöksen laatijoiden tehtävät ja käytettävät ohjelmat. Työmme on ensimmäinen kirjallinen kuvaus konsernitilinpäätöksen laadintavaiheista 2000-luvun Iskussa.

Tutkimusongelmana on selvittää, mitkä ovat vaatimukset konsernitilinpäätöksen laatimiseksi sekä miten konsernitilinpäätös laaditaan käytännössä? Tutkimusongelmat antavat selvän suunnan tutkimukselle, jota lähdetään suunnittelemaan case-yrityksen toiminta ja organisaatio huomioiden.

Tämän opinnäytetyön case-yrityksellä Isku-Yhtymä Oy:llä on sekä kotimaisia että ulkomaalaisia tytäryrityksiä. Konserniin kuuluu myös osakkuusyrityksiä. Kaikkiaan konsernissa on 24 yhtiötä, joilla on ollut toimintaa tilikaudella 2007. Isku on yksi pohjoismaiden suurimmista yrityksistä. Erityispiirteenä tällä konsernilla on, että huolimatta sen koosta, se on perheyritys, jonka juuret ovat Lahdessa. Konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaavat pääkonttorissa työskentelevät taloushallinnon ammattilaiset. (Isku 2007; Isku-Yhtymä konserni tasekirja 2006.)

Opinnäytetyö rajataan käsittelemään pelkästään FAS-tilinpäätösstandardin mukaista konsernitilinpäätöstä. Konsernitilinpäätöksen perusasioiden lisäksi käsittelemme vain Iskun olennaisimpia konsernitilinpäätöksen osia, joten erityistapaukset kuten luotto-, rahoitus- ja vakuutustoiminta, aatteelliset yhdistykset ja muut vastaavat, sekä pienen konsernin kevennetyt vaatimukset on rajattu työmme ulkopuolelle. Opinnäytetyömme ei käsittele konserniverotusta lukuun ottamatta laskennallista verovelkaa tai -saamista, jota syntyy konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmien tuloksena ja joka on lain mukaan merkittävä taseeseen ja tuloslaskelmaan. Konserniavustus mainitaan työssä yhtenä konsernitilinpäätöksen eliminoitavana eränä, mutta sen verovaikutukset on rajattu työmme ulkopuolelle.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Lähtökohtana tutkimuksessa on haastateltavien henkilöiden välittämän tiedon ymmärtäminen ja haastatteluissa esiin nousseiden tärkeiden asioiden huomioiminen sekä tiedon raportointi oikeassa muodossa. Yhdeksi aineiston hankintamenetelmäksi valitaan tutkimuksen luonteen mukaisesti havainnointi, koska tutkimuksen tulokset muodostuvat asiakokonaisuuksista ja toimintamalleista, joita ei ole mielekästä käsitellä etäisesti.

Tutkimus alkaa havainnoimalla kuunvaihteen konsernitilinpäätöksen laatimista. Havainnointi tapahtuu Isku Invest Oy:llä, joka hoitaa keskitetysti useimpien yhtiöiden taloushallinnon pääkonttorissa. Havainnoitsija laatii havainnoistaan muistiinpanoja, joita täydentää kysymyksin. Osallistuva havainnointi on luonteva ja tehokas tapa päästä aiheeseen sisään. Havainnoitsijan on mahdollista kokeilla konsernitilinpäätösohjelmaa valvotusti todellisessa kuukauden konsernitilinpäätöksessä.

Ohjelmaan tutustuminen jatkuu koulutustarkoitukseen tehdyn ohjelmaversion avulla. Iskulla järjestettiin kesällä 2007 Baswaren konsernitilinpäätösohjelman käyttökoulutus, johon toinen opinnäytteen laatijoista osallistui. Koulutustarkoitukseen käytetään selkeää ohjelman toimintaympäristöä, jossa järjestelmää eikä tilikausien todellisia tietoja ole mahdollista epähuomiossa sekoittaa. Vaikka käyttökokemusta ohjelmasta ei ollut kertynyt, on koulutuksessa mahdollisuus testata turvallisesti esimerkiksi raporttipohjien luomista. Koulutus auttaa ymmärtämään ohjelman toimintaa tilinpäätössiirtojen näkökulmasta.

Toisena tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista teemahaastattelua. Teemahaastattelu tarkoittaa keskustelua, jolle on etukäteen määritetty tarkoitus. Se on sopiva tutkimusmenetelmä silloin kun tutkija haluaa säilyttää mahdollisuuden esittää vastausten johdosta täydentäviä kysymyksiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2001, 195). Iskun konsernitilinpäätöksen vaiheita ei ole dokumentoitu sitten Helena Korhosen kauppaopiston päättöyön Konsernitilinpäätös vuodelta 1995. Korhonen työskentelee edelleen konsernissa vastuualueenaan ostoreskontra. Konserni on kasvanut voimakkaasti ja järjestelmät vaihtuneet ja kehittyneet, joten edelliseen tutkimuksen tulokset eivät ole enää päteviä.

Ensimmäiseksi haastatellaan henkilöä, joka vastaa konsernitilinpäätöksen tekemisestä. Haastattelun onnistumisen varmistamiseksi valitaan haastateltavalle tuttu ympäristö, jossa on mahdollisimman vähän häiriötekijöitä. Ensimmäiset haastattelut käydään pääkirjanpitäjän työpisteellä. Haastattelun tukena käytetään valmiiksi laadittuja kysymyksiä. Haastattelun edetessä lisäkysymykset ja haastateltavan omat kertomukset täydentävät vastauksia. Päähaastateltava on kirjanpitöpäällikkö, muut haastateltavat ovat Isku konsernin laskentapäällikkö sekä controller. Heitä haastatellaan rauhallisessa ympäris-

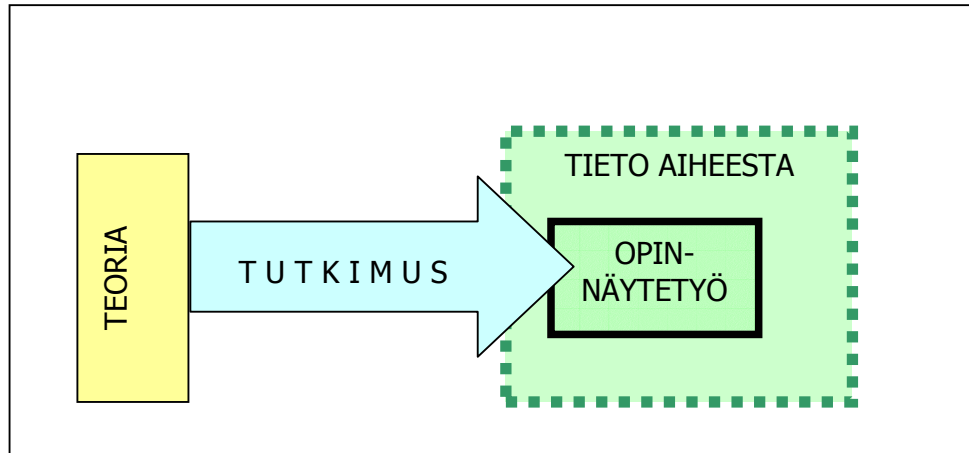
töissä Isku Centerissä. Virallisten haastattelujen ulkopuolella on työstä keskusteltu myös vapaamuotoisesti.

Työn kirjallisena aineistona käytetään kirjanpitolakia, kirjanpitoasetusta, osakeyhtiölakia, kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä alan kirjallisuutta, lehtiä ja sähköisiä lähteitä. Aiheesta on niukasti aiempia tutkimuksia. Anne Lehtisen opinnäytetyö Konsernitilinpäätöksen laadinta ja järjestelmien hyödyntäminen (Kevät 2006) käsittelee laadintaan käytettäviä järjestelmiä ja niiltä vaadittavia ominaisuuksia. Työssä oli tavoitteena kartoittaa, miten siirtyminen uuteen konsernitilinpäätösjärjestelmään sujui. Lisäksi työ oli rajattu käsittelemään vain kotimaisten yritystiöiden yhdistelyä. Konsernitilinpäätöksen sisältö osuudessa keskityttiin erityisesti rahoituslaskelmaan.

Tämä opinnäytetyö käsittelee tietokoneohjelmia vain osana konsernitilinpäätösprosessia ja keskittyy kuvaamaan kansainvälisen konsernin konsernitilinpäätöksen laadintaa kokonaisuudessaan kuitenkin ohjelmien perusidean ymmärtäen. Koska aiheesta ei ole juurikaan tehty opinnäytetöitä tällä vuosituhannella, sijoittuu tämä työ varsin vapaasti aiempaan tutkimuskenttään.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen teoriaosuudessa selvitetään, mitä konsernilla tarkoitetaan ja käydään läpi konserniyhtiöiden keskinäiset suhteet sekä konsernissa muodostuvat sisäiset erät, jotka on tilinpäätösvaiheessa poistettava. Luvussa 2 käsitellään määräysvaltaa ja sen synnyttämiä konsernisuhteita. Luvussa määritellään myös konserniliikearvo ja miten se syntyy muun muassa konsernisuhteiden muuttuessa. Luvussa 3 esitellään konsernitilinpäätöksen sisältö eli tasekirja ja sen osat. Neljännessä luvussa tuodaan esille Suomen lainsäädännön asettamat vaatimukset konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ja sisällöstä. Työn empiirinen osuus alkaa yritysesittelyllä luvussa 5. Empiirisessä osassa käsitellään case-yrityksen Isku-Yhtymä Oy:n konsernitilinpäätöksen vaiheet sekä tutkimuksen johtopäätökset. Viimeinen luku eli yhteenveto kerää kaiken yhteen ja esittelee tutkimuksen herättämät kehitysehdotukset ja mahdolliset jatkotutkimushankkeet. Kuviossa 1 kuvataan tutkimuksen rakenne.



KUVIO 1: Tutkimuksen rakenne

Teorian ymmärtäminen ja aiheeseen tutustuminen luovat lähtökohdan, joka tukee soveltuvan tutkimusmenetelmän valintaa ja tutkimuksen suunnittelua. Teoriaosuuteen liittyy myös lähdemateriaalin hankinta. Tutkimuksen teoria koostuu aihepiiriä koskevasta lainsäädännöstä ja siitä kertovasta kirjallisuudesta. Varsinainen tutkimus eli havainnointi ja haastattelut ajoittuvat suhteellisen pitkälle aikavälille. Ensimmäiset havainnoinnit tapahtuvat kesällä 2007 ja haastattelut jatkuvat vuoden 2007 loppuun asti. Teoriaan tutustumisen ja tutkimuksen tuottama kasvanut tietomäärä aiheesta on lopulta laajempi kuin valmiiseen opinnäytetyöhön harkiten rajattu osa. Tärkein osa eli tutkimustulosten synnyttämät johtopäätökset ja kehitysehdotukset ovat osana opinnäytettä.

2 KONSERNISUHTEET JA SISÄISET LIIKETAPAHTUMAT

Tilinpäätöksessä konserniin kuuluvien yritysten tilinpäätökset yhdistetään yhdeksi ikään kuin samaan konserniin kuuluvat muodostaisivat vain yhden yrityksen. Konsernirakenne koostuu kuitenkin vähintään kahdesta yrityksestä, joiden välillä on erilaisia omistukseen tai päätäntävaltaan perustuvia suhteita. Tässä luvussa selvitetään konsernin peruskäsitteet konsernisuhteen muodostavasta määräysvallasta ja sen perusteella syntyvä jako omistusyhteys- ja tytäryrityksiksi. (Leppiniemi 2004, 38–41.)

Konsernirakenne muuttuu, kun konserniin ostetaan uusia yrityksiä tai konserni purkaa, fuusioi tai myy konserniin kuuluvia yrityksiä osin tai kokonaan. Osittainen myynti saattaa säilyttää konsernisuhteen, mutta jos omistuksen osuus tytäryrityksessä laskee alle puoleen, muuttuu yritys konsernin osakkuusyritykseksi tai siteet konserniin katkeavat kokonaan. Emoyrityksellä on velvollisuus ilmoittaa tytäryritykselle konsernisuhteen syntymisestä. (Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa 2001, 69-70.)

2.1 Konserni ja alakonserni

Konserni tarkoittaa kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yrityksen muodostamaa taloudellista kokonaisuutta. Konsernilla on emoyritys, jolla on mahdollisuus ohjata ja osallistua konserniin kuuluvien tytäryritysten päätöksentekoon omistamalla tai muuten vaikuttamalla ja siten ohjata konsernia sen tavoitteita ja etua ajatellen. (Ahti, ym. 2001, 13.)

Konsernisuhteen määrittelyssä on ratkaisevaa emoyrityksen määräysvalta, jonka perusteena voi olla osakkeiden tai osuuksien omistukseen perustuva äänivalta tai hallituksen jäsenten enemmistön nimittämisoikeus, esimerkiksi osakassopimuksen nojalla. Alakonserni on konserni, jonka emoyritys on jonkun toisen konsernin tytäryritys. Konserni on ensisijaisesti taloudellinen, toissijaisesti oikeudellinen käsite. Koolla, yritysmuodolla tai toimialalla ei ole merkitystä konsernin muodostumisessa. (Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa 2001, 11; Englund, ym. 2005, 14; Alhola, Koivikko & Rätty 2003, 11.)

2.2 Tytär- ja omistusyhteisyrietykset

Konsernitilinpäätökseen on yhdisteltävä tytäryrityksenä kaikki emoyrityksen määräysvallan alla olevat kotimaiset ja ulkomaiset yritykset juridisesta yritysmuodosta riippumatta. Omistusyhteisyritys ei kuulu konserniin, mutta konserniyrityksellä on siinä sellainen omistusosuus, joka luo yritysten välille pysyvän suhteen. Omistusyhteisyrietyksen on tarkoitettu edistää konserniyrityksen toimintaa. Lähtökohtaisesti yritystä pidetään omistusyhteisyrietyksenä, jos konserniomistus on vähintään 20 prosenttia. (Alhola, ym. 2003, 19;21.)

Osakkuusyritys on sellainen omistusyhteisyritys, johon konserniyrityksillä on yksin tai yhdessä vähintään 20 ja enintään 50 prosentin osuus osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Konserniyrityksellä on osakkuusyrietykseen huomattava vaikutusvalta. Konsernitilinpäätökseen yhdistetään konsernin omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrietysten tuloksesta sekä oman pääoman muutoksesta. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Osakkuusyritys on kirjanpitolaissa tarkoitettu yhteisyritys, jos sen yhtenä omistajana on konserniyrityks, minkä lisäksi sillä on muita omistajia, joiden tilinpäätöksiä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen ja konserniyrityks vastaa yhdessä muiden kanssa osakkuusyrietyksen johtamisesta. Yhteisyritys ei voi kuulua mihinkään konserniin, koska yhdelläkään omistajalla yksinään ei voi olla määräysvaltaa yhteisyrietyksessä. Osakkuusyrietysten vaikutus konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan otetaan huomioon pääomaosuusmenetelmällä. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006; Ahti, ym. 2001, 20.)

Vähemmistöosuudella tarkoitetaan konsernin ulkopuolisille kuuluvaa omistusosuutta konsernin tytäryrietyksestä. Konsernitilinpäätöksessä voidaan esittää omana pääomana vain konsernin osuus tytäryrietysten tilikauden tuloksesta sekä muista oman pääoman eristä. Vähemmistöosuus määritetään tytäryrietyksen osakkeiden tai osuuksien omistuksen mukaan ja vähemmistön osuus on poistettava kaikista tytäryhtiöiden oman pääoman eristä. Sitä käsitellään konsernin purkamistilanteessa eri tavalla, koska osakkeilla on erilaiset oikeudet. (Alhola, ym. 2003, 75.)

2.3 Määräysvalta

Määräysvalta on konsernisuhteen olennainen tunnusmerkki. Määräysvalta perustuu tavallisesti omistamiseen tai sopimukseen, jonka mukaan kirjanpitovelvollinen saa nimittää yli puolet toisen kirjanpitovelvollisen hallituksesta. Käytännössä määräysvalta merkitsee emoyrityksen mahdollisuutta ohjata konserniin kuuluvien yritysten toimintaa ja päätöksentekoa koko konsernin tavoitteita ja sen etua silmällä pitäen. (Englund, ym. 2005, 14,19; Leppiniemi 2004, 38–41.)

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, kun sillä on:

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

Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (L1336/1997; Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa 2001, 11.)

2.4 Konserniliikearvo

Liikearvo on hankintamenon osa, joka ylittää hankitun tytär-, osakkuus tai yhteisyrityksen hankintahetken nettovarallisuuden käyvän arvon. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007). Konserniaktiiva muodostuu, kun hankitun yrityksen omaisuuserät ovat taseessa alle niiden arvojen, jotka konserni olisi niistä erikseen ostettuna maksanut tai kun tulonodotukset ovat omaisuuserien kirjanpitoarvoja korkeammat. Aktiivaa voi syntyä

myös silloin, kun hankitun yrityksen velat ovat sen taseessa konsernin kannalta yliarvostettuja. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Konserniaktiiva kohdennetaan omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan. Konserniliikearvo johtuu sellaisista tulonodotuksista, joita vastaavaa hankintamenon osaa ei voida merkitä mihinkään tyttären omaisuuserään. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Konsernipassiivaa muodostuu esimerkiksi, jos hankitun yrityksen omaisuus on yliarvostettua, velat ovat taseeseen merkittävä suuremmat, yritykseltä odotetaan tappiota tai hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla. Konsernipassiiva kohdennetaan tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin. Osa, jota ei voida kohdentaa, on konsernireservi, joka merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

2.5 Sisäiset erät

Sisäiset liiketapahtumat voidaan jakaa niihin, joilla on ja niihin, joilla ei ole tulosvaikutusta. Konserniyhtiöiden väliset myynnit ja ostot sekä niihin liittyvät alennukset eivät vaikuta konsernin tulokseen, koska toisen yhtiön tuotto vastaa toisen yhtiön kuluja. Samoin käyttäytyvät sisäiset vuokrat, korot ja esimerkiksi hallintokustannukset. (Konsernitilinpäätös kurssimateriaali, 2006.)

Sisäiset katteet ja voitonjako vaikuttavat konsernin tulokseen. Varastoihin sisältyvä kate on konsernin kannalta realisoitumatonta, koska tavaroita ei ole myyty konsernin ulkopuolelle. Käyttöomaisuuden sisäinen kate voi realisoitua kerralla ostajan myydessä käyttöomaisuuden konsernin ulkopuolelle tai vähitellen ostajan tehdessä siitä poistoja. Sisäiset katteet oikaistaan konsernituloslaskelmassa ja -taseessa. (Konsernitilinpäätös kurssimateriaali, 2006.)

Konsernin sisäinen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan hankintamenetelmällä. Tämän jälkeen konsernin oman pääomaan vaikuttaa vain se tulos, joka on kertynyt tytäryhtiön hankinnan jälkeen. (Konsernitilinpäätös kurssimateriaali, 2006.)

3 KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN SISÄLTÖ

Konsernitilinpäätös on osa emoyrityksen tilinpäätöstä ja se sisältää konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja liitetiedot. Emoyrityksen toimintakertomuksessa tulee esittää konsernia koskevat tiedot. Tilinpäätökseen on sisällytettävä myös konsernin rahoituslaskelma. Tässä luvussa esittelemme konsernitilinpäätöksen olennaiset erot erillistilinpäätökseen.

Konserniyritysten erillistilinpäätösten yhdistäminen on riittämätön kuvaamaan konsernin muodostamaa taloudellista kokonaisuutta ja se antaisi harhaanjohtavaa tietoa. Erillistilinpäätöksiin voi sisältyä toteutumaton voittoa konserniyhtiöiden keskinäisistä liiketapahtumista. Jakokelpoiset voittovarot eivät käy ilmi erillistilinpäätöksistä. Ilman eliminointeja tulisi tase-eriä huomioitua kahteen kertaan. Yhteenlasketuista erillistilinpäätöksistä ei selviäisi ulkopuolisten osuus.

3.1 Tuloslaskelma

Konsernituloslaskelma laaditaan noudattaen soveltuvin osin kirjanpitoasetuksessa säädettyjä tuloslaskelmakaavoja. Lisäksi konsernituloslaskelman laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitoasetuksen säännöksiä mm. tuloslaskelman erien ilmoittamisesta erikseen ja erien yhdistelemisestä. Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä. (A1339/1997; Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa 2001, 17.)

Konsernituloslaskelmassa otetaan huomioon kirjanpitoasetuksen mukaisen kululajikohtaisen tuloslaskelmakaavan lisäksi muitakin eriä. Rahoitustuotot ja kulut-ryhmästä on eriteltävä ne erät saaduista tuotoista muista pysyvien vastaavien sijoituksista ja muissa korko- ja rahoitustuotoissa, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Samalla tavalla on esitettävä korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille. Kohtaan poistot ja arvonalentumiset merkitään konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys. Osuus osakkuusyritysten tuloksista esitetään yhteenlaskettuina rahoitustuotosten ja -kulujen ryhmässä otsikolla ”Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)”.

Vähemmistöosuudet tilikauden tuloksesta merkitään erilliseksi eräksi ennen tilikauden voittoa tai tappiota. (Alhola, ym. 2003, 32-33.)

Konsernitilinpäätöksessä erien yhdistelystä muodostuvat laskennalliset verosaamiset tai -velat on merkittävä taseeseen ja niiden muutos tuloslaskelmaan. Tästä erästä voidaan todeta, että se on sidoksissa konserniverotukseen ja että se on merkittävä aina tuloslaskelmaan ja taseeseen. Erää ei ole siis mahdollista esittää ainoastaan liitetietona.

Konserniavustus näkyy omana rivinä tytäryritysten tuloslaskelmissa. Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle suorittamaa avustusta. Avustus on tarkoitettu tukemaan saajan harjoittamaa liiketoimintaa. Avustus ei ole pääomansijoitus yhtiöön. Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi, että konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko vuoden ja että sekä antajan että saajan tilikaudet päättyvät samanaikaisesti. Konserniavustuksesta säädetään tarkemmin laissa konserniavustuksen verotuksesta. Konsernitilinpäätöksessä konserniavustus eliminoidaan pois. (Alhola, ym. 2003, 32; A1339/1997; L825/1986.)

3.2 Tase

Tasekaavasta säädetään kirjanpitoasetuksessa. Siinä säädetty tasekaava koskee kaikkia kirjanpitovelvollisia. Konsernitase laaditaan noudattaen soveltuvin osin kirjanpitoasetuksessa säädettyjä tasekaavoja. Lisäksi konsernitaseen laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitoasetuksen säännöksiä taseen erien ilmoittamisesta erikseen ja erien yhdistelemisestä. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007.)

Konsernitase laaditaan kirjanpitoasetuksen mukaisen tasekaavan mukaan ottaen huomioon lisäksi seuraavat erät:

- Pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään merkitään konserniliikearvon vielä poistamatta oleva osa.
- Omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa merkitään konsernireservi.

- Konsernitaseessa saadaan yhtenä eränä esittää poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi.
- Osakkuusyrityksen osakkeiden hankintameno ja lisäys- ja vähennyserät merkitään sijoitusten ryhmään yhteenlaskettuina omaksi eräkseen.
- Konsernitilinpäätöksen yhdistelytoimenpiteistä johtuva laskennallinen verosaaminen esitetään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä omana eränään.
- Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä esitetään vieraan pääoman ryhmässä omana eränään, jollei sitä ole merkitty yhdeksi eräksi edellä mainitun verovelan kanssa.
- Vähemmistöosuudet merkitään oman pääoman jälkeen erilliseksi eräksi.

(Alhola, ym. 2003, 34-35.)

Laskennallinen verovelka esitetään omana eränään vieraan pääoman ryhmässä. Ne aiheutuvat jaksotuseroista kirjanpidon ja verotuksen välillä. Määrältään olennaiset verovelat ja -saamiset on esitettävä myös liitetiedoissa. Laskennallisia verovelkoja tai -saamisia voi syntyä konsernitilinpäätökseen erillistilinpäätöksiin sisältyvistä laskennallisista verovelkoista ja -saamisista. Tavallisin syy laskennallisten verovelkojen syntyymiseen on tilinpäätössiirtojen kertymän eli poistoeron sekä vapaaehtoisten varausten jakamisesta omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten merkitseminen taseeseen ja tuloslaskelmaan on olennaisuuden näkökulma huomioon ottaen pakollista konsernitilinpäätöksessä. (Yleisohje laskennallisista verovelkoista ja -saamista 2006.)

3.3 Muut tilinpäätöskirjat

Muita konsernitilinpäätöskirjoja ovat toimintakertomus, rahoituslaskelma ja liitetiedot. Emoyrityksen toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot konsernin toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot muodostuvat erillistilinpäätösten liitetietojen yhdistelmästä ja konsernin varsinaisista liitetiedoista. Rahoituslaskelma puolestaan on keskeinen osa tilinpäätösinformaatiota. Rahoituslaskelma täydentää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antamaa kuvaa tulorahoituksen riittävydestä, sijoituksista, investoinneista ja pääomarahoituksesta. (Ahti, ym. 2001, 166; Alhola, ym. 2003, 38, 41.)

Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava osakeyhtiölain luvussa 8 ilmoitetut seikat:

- Hallituksen esitys voiton käsittelystä ja muusta varojen jaosta
- Yhtiössä kutakin osakelajia olevien osakkeiden määrä ja niitä koskevat yhtiöjärjestyksen määräykset
- Pääomalainojen lainaehdot ja niille kuluksi kirjaamaton korko
- Ulkomaalaiset sivuliikkeet
- Tiedot suuremmista lähipiirilainoista ja vastuista
- Tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä
- Tiedot omista osakkeista (Kellas, Blummé, Janhunen & Soini 2006.)

Rahoituslaskelma on laadittava hyvän kirjanpitotavan mukaan, aivan kuten tuloslaskelma ja tasekin. Siitä on tultava ilmi varojen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana. Tarkempaa muotoa tai sisältöä laskelmalle ei ole laissa määritelty. Rahoituslaskelman tarkoitus on antaa täydentäviä tietoja eri sidosryhmille yrityksen rahoituksen osalta. (Ahti, ym. 2001, 166.)

Kirjanpitolaissa ei ole määräyksiä rahoituslaskelman laadinnasta. Konsernin rahoituslaskelma on sisällytettävä konsernitilinpäätökseen. Konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen perustuvan rahoituslaskelman laadinta on pääperiaatteiltaan samanlainen kuin yksittäisen yhtiön rahoituslaskelman laadinta. Konsernitilinpäätökseen sisältyy kuitenkin eriä, jotka poikkeavat yksittäisen yhtiön tilinpäätöksestä ja joilla on vaikutusta konsernin rahavirtoihin. Kyseiset erät tulee aina käsitellä erikseen. Lisätiedot, jotka oi-

kaisuihin tarvitaan, on hyvä kerätä vakiomuotoisesti konserniyhtiöiltä. Tyypillisimpiä poikkeavia eräiä ovat laskennalliset verot, ulkomaisten tytäryhtiöiden yhdistelemiseen liittyvät muuntoerot, tytäryritysten ostojen ja myyntien vaikutukset rahavirtoihin sekä osakkuusyrittäisiin ja vähemmistöosuksiin liittyvät rahavirrat. (Ahti, ym. 2001, 170; Mäkelä, Reponen & Pohjonen 2005, 208.)

Konsernin rahoituslaskelmassa muun muassa seuraavat erät eivät ole rahavirtoja, ja niiden vaikutus tulee eliminoida konsernin rahoituslaskelmasta:

- laskennallisten verojen muutos
- osuus osakkuusyrittäksen tuloksesta
- kohdistetun konserniaktiivan tai konserniliikearvon poistot
- kohdistetun konsernipassiivan tai konsernireservin tuloutus
- vähemmistöosuus tilikauden tuloksesta.

Rahoituslaskelmasta saa vastauksia muun muassa seuraaviin kysymyksiin, mistä konsernin likvidit varat saatiin tänä vuonna, miten konsernin varat käytettiin ja täytyikö konsernin lainata varoja tai myydä omaisuutta. (Ahti, ym. 2001, 166; Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 2007.)

Konsernin liitetiedot saadaan yhdistelemällä konserniin kuuluvien yhtiöiden liitetiedot, joiden lisäksi on esitettävä erityiset konsernia koskevien liitetietovaatimusten asettamat lisätiedot. Liitetiedoissa on käsiteltävä konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset sekä perustelut, jos laskentaperiaatteista on poikettu. Liitetiedoissa on selvitettävä konsernirakenteessa mahdollisesti tapahtuneet muutokset. Konsernitilinpäätöksen on oltava myös vertailukelpoinen edellisen tilinpäätöksen kanssa. Tästä syystä on erikseen mainittava merkittävät kertaluonteiset erät. Lisäksi on kerrottava ulkomaan rahan muuntoperuste. Jos konserniliikearvon poisto-aika on pidempi kuin 5 vuotta, on siitä annettava perusteltu selvitys. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006; A1339/1997.)

Liitetiedoissa on kerrottava tytär- ja osakkuusyrittästen tiedot. Konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrittäyksestä on esitettävä nimi, kotipaikka sekä konserniyrittästen yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrittäyksessä. Konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryhtiöstä sekä osakkuusyhtiöstä samat tiedot kuin edellisessä ja lisäksi tieto

yritysten omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. Liitetiedoissa on myös esitettävä konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä osakkuusyri-tyksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten omistusosuus sekä tieto käytetystä yhdistelymenetelmästä. Myös henkilöstön lukumäärä konsernitilinpäätökseen yhdistel-lyistä yhtiöistä on mainittava liitetiedoissa. Annettavat liitetiedot on lisäksi luetteloitava ryhmittäin. (Alhola, ym. 2003, 39; A1339/1997; Konsernitilinpäätös yritystutkimuk- sessa 2001, 23-24.)

4 KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAINSÄÄDÄNTÖ

FAS-tilinpäätösstandardi eli Suomen kirjanpitolakiin perustuva tilinpäätös lähentyy vähitellen kansainvälistä IFRS-normistoa. (Ahti, ym. 2001, 14-15). Pörssiyritykset ovat velvollisia laatimaan tilinpäätöksensä IFRS-standardin mukaisesti, listaamattomat yritykset voivat vielä valita kumman mukaan tilinpäätöksensä laativat. Konsernitilinpäätöksen laadintaa ja sisältöä määräävät Suomessa seuraavat lait ja asetukset:

- Kirjanpitolaki
- Kirjanpitoasetus
- Osakeyhtiölaki

Lisäksi kirjanpitolautakunta (myöhemmin myös KILA) on antanut yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimista koskien.

4.1. Kirjanpitolaki ja -asetus

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat säännökset on sijoitettu kirjanpitolain 6 lukuun. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tarpeelliset määräysvallan, emoyrityksen, tytäryrityksen, konserniyrityksen, omistusyhteisyriksen ja osakkuusyriksen määritelmät on sijoitettu lain 1 lukuun. (Englund, ym. 2005, 39.)

Jos kirjanpitovelvollisella on 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan tässä laissa konserniyrityksiksi. Momentissa 1 säädettyä sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä. (L629/2001.)

Kuudennen luvun ensimmäisen momentin mukaan laatimisvelvollisuus määräytyy emoyrityksen yhteisömuodon mukaan. Emoyrityksenä toimivan osakeyhtiön osalta konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus on riippumaton siitä, harjoittaako emoyritys liiketoimintaa vai ei. Osakeyhtiömuotoinen emoyritys on 3 ja 4 momentissa sääde-

tyin poikkeuksin aina velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen. (Englund, ym. 2005, 41.)

Alakonsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos koko konsernin emoyrityksen kotipaikka on Euroopan talousalueella, konsernilla on vähintään 90 prosentin omistusosuus alakonsernin emosta, emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen sekä emon ja tyttären tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Kirjanpitoasetus on annettu 31.12.1997 kauppa- ja teollisuusministeriön esittelystä kirjanpitolain nojalla. Kirjanpitoasetuksessa ei ole annettu erikseen omaa kaavaa konsernituloslaskelmalle vaan konsernilaskelmat käyttävät soveltuvin osin asetuksen muita kaavoja. Asetuksen 3 luvussa esitetään ne erityiset erät, joissa konsernituloslaskelma ja asetuksen mukainen erillistilinpäätöksen tuloslaskelmakaava eroavat. (Alhola, ym. 2003, 32.)

4.3 Osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölakia sovelletaan kaikkiin Suomen lain mukaan rekisteröityihin osakeyhtiöihin, jollei muussa laissa toisin säädetä. Osakeyhtiölaki uudistettiin ja uusi laki tuli voimaan 26. heinäkuuta 2006. Osakeyhtiölain mukaan konsernin määritelmä on sidottu kirjanpitolaissa tarkoitettuun määräysvaltaan. Osakeyhtiölaki on erityislaki suhteessa kirjanpitolakiin ja siten osakeyhtiölain säännökset ovat kirjanpitolain säännöksistä riippumattomia. (L624/2006; Kellas, ym. 2006.)

Osakeyhtiölain mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus on laajempi. Vaikka kirjanpitolain mukaan konsernitilinpäätös saataisiin jättää laatimatta, on se osakeyhtiölain mukaan aina laadittava, jos emoyhtiö on julkinen osakeyhtiö tai jakaa osinkoa. Konsernitilinpäätös tulee siis lain mukaan laatia riippumatta konsernin koosta, jos osakeyhtiö jakaa varoja osakkeenomistajille. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006; L624/2006.)

Osakeyhtiölain mukaan varojen jaon edellytyksiä ei katsota konsernitilinpäätöksen perusteella, mutta konsernitilinpäätöksellä on merkitystä maksukykyisyyttä arvioitaessa. Oman pääoman eliminointi aloitetaan osakeyhtiössä osakepääomasta. Seuraavaksi eliminoidaan muut osakeyhtiölain mukaiset sidotun oman pääoman erät ja viimeiseksi vapaa oma pääoma. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006; Kellas, ym. 2006.)

Osakeyhtiölaissa vaaditaan, että konsernin rahoituslaskelmassa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Osakeyhtiölain mukaan kirjanpitolautakunta voi antaa suosituksia tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta koskevien osakeyhtiölain sääntöjen soveltamisesta. (Alhola, ym. 2003, 41; Kellas, ym. 2006.)

4.4 Kirjanpitolautakunnan yleisohje

Kirjanpitolautakunta on kauppa- ja teollisuusministeriön alainen toimielin. Sen päätehtävä on hyvän kirjanpitotavan edistäminen antamalla yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpidon soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä. Kirjanpitolautakunta antoi 7.11.2006 uudistuneen yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Aikaisempi ohje oli vuodelta 2000. Ohje koskee niitä kirjanpitovelvollisia, jotka eivät laadi kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä.

(Laakso 2007, 40; Kauppa- ja teollisuusministeriö 2007.)

4.4.1 Merkittävimmät muutokset

Vuoden 2006 lakimuutosten vuoksi konsernitilinpäätöksen laatiminen on muuttunut mm. seuraavilta osin:

- Määräysvallan käsitteen laajentaminen
- Ulkoimaisen tytäryhtiön poikkeava tilikausi
- Toiminnaltaan poikkeavan tytäryrityksen yhdisteleminen
- Osakepääomasijoitukset

- Konsernin jakokelpoisten varojen käsite
- Rahoitusleasingsopimuksen käsittelyyn liittyneiden säännösten poistaminen

(Kellas, ym. 2006.)

Määräysvallan käsite on laajentunut aikaisemman yleisohjeen aikana vallinneeseen lainsäädäntöön verrattuna. Koska määräysvallan saa aikaan joko äänten enemmistö tai hallituksen nimittämis- tai erottamisoikeus, saattaa syntyä tilanne, jossa yritys näyttäisi kuuluvan samaan aikaan kahteen eri konserniin. Tämä ei kuitenkaan ole lain mukaan mahdollista. Yritys luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yrityksillä sillä on niiden hallitusten nimittämis- tai erottamisoikeus tai hallitusten jäsenten enemmistö. Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä myös, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Määräysvaltaa arvioitaessa tulee selvittää kaikki konsernisuhteisiin liittyvät seikat ja arvioida niitä tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Hallituksen esityksessä (126/2004) perustellaan määräysvallan käsitteen laajenemista seuraavasti: Määräysvallan suhdetta omistukseen ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena säilyttää, koska nykyiset rahoitus- ja vakuusjärjestelyihin perustuvat yrityssuhteet muistuttavat tytäryrityssuhdetta, vaikka ne eivät sitä ole. Nämä niinsanottua erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt (Special purpose entities) eivät kuulu konsolidointivelvoitteen piiriin. (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Vaatus konserniyhtiöiden samasta tilikaudesta on poistunut ulkomaisen tytäryhtiön osalta, mutta suomalaisella tytäryrityksellä tulee edelleen olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei KILA myönnä tästä poikkeuslupaa. Jos ulkomaisen tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen tai jälkeen emoyrityksen tilinpäätöshetken, voidaan ulkomainen tytär yhdistää konsernitilinpäätökseen ilman välitilinpäätöstä. Konsernitilinpäätöksessä tulee tässä tapauksessa antaa lisätietoja tapahtumista, jotka ovat merkittäviä arvioitaessa tytäryrityksen tulosta ja rahoitusasemaa. Lisätietoja kaikista olennaisista tapahtumista tyttären ja emon tilinpäätöspäivien väliseltä ajalta. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Tytäryrityksen toiminta voi poiketa huomattavasti muiden konserniyhtiöiden toiminnasta, esimerkiksi jos emoyritys on valmistusyritys ja tytär puolestaan kiinteistöyhtiö. Tästä huolimatta tytäryrityksen tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen samoin periaattein kuin muutkin konserniyritykset. Käytännössä esimerkiksi pienet kiinteistötytäryritykset voidaan kuitenkin jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen vuoksi. Kirjanpitolain mukaan yhdistäminen on tarpeetonta, jos se ei vaikuta konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan tai omistus tytäryrityksessä on tarkoitettu lyhytaikaiseksi. Pääsääntö on oikean ja riittävän kuvan antaminen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Yhdisteltäessä toiminnaltaan täysin poikkeavan tyttären lukuja konsernin muihin lukuihin, joudutaan usein tekemään konsernikohtaisia ratkaisuja erien käsittelemiseksi. Liitetiedoissa tulee kertoa, kuinka tytäryritys on yhdistelty. Aiemman yleisohjeen mukaan tällainen tytäryritys yhdisteltiin osakkuusyhtiönä, jos tytäryritysyhdistely esti oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

KILAn yleisohjeessa käsitellään myös uuden osakeyhtiölain muutosta omaan pääomaan kuuluvista eristä. Osakeyhtiölain mukaan oma pääoma jakautuu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Sidottua pääomaa ovat osakepääoma, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja ennen 1.9.2006 muodostetut vara- ja ylikurssirahastot. Kaikki muu oma pääoma on vapaata. Uusi osakeyhtiölaki mahdollistaa osakepääomasijoituksen, joka tarkoittaa osakepääomaan merkittyjä varoja, joita vastaan ei ole annettu osakkeita tai optio-oikeuksia. Tällaiseen tytäryhtiön omassa pääomassa olevaan sijoitukseen ei voi kohdistaa eliminointia, koska sijoitus jakautuu käytännössä tasaisesti kaikille osakkeenomistajille vaikuttamatta osakkeenomistajien määräysvaltasuhteeseen. Tämän vuoksi konsernin osakepääoma voi poiketa emoyrityksen osakepääomasta. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Konsernin voitonjakokelpoiset varat eivät enää vaikuta emoyhtiön voitonjakoon uuden osakeyhtiölain myötä. Konsernitilinpäätös on kuitenkin aina laadittava varoja jaettaessa. Kirjanpitolakiuudistuksessa mahdollisuus kirjata rahoitusleasing-sopimukset tasee-

seen poistui. Tältä osin suomalainen tilinpäätöskäytäntö siirtyi kauemmaksi IFRS-säännöksistä. (Laakso 2007, 40–43.)

4.4.2 Merkittävimmät täsmennykset

Yleisohjeessa on muutettu ja täsmennetty aikaisempaa ohjeistusta mm. seuraavilta osin:

- Tytäryhtiön lyhytaikaisen omistuksen kesto
- Vaikutusvallan olennainen menettäminen tytäryrityksessä
- Sisäisten myyntitappioiden eliminointi
- Tytäryrityksen ehdollinen kauppahinta
- Laskennallisten verojen käsittely hankintahetken omaa pääomaa määriteltäessä
- Konserniaktiivan kohdentaminen
- Yhteisyrityksen sisäisten erien eliminointi
- Vähemmistöosuuden käsittely kun suhteellinen osuus muuttuu yhdistelyajanjaksolla
- Muuntoerojen merkitseminen omaan pääomaan.

(Laakso 2007, 40–43.)

Kuten aiemmin yleisohjeen muutoksissa todettiin, antaa lyhyt omistussuhde tytäryrityksessä poikkeusluvan yhdistelemisselvollisuudesta. Tytäryritys saadaan jättää yhdistelemättä KPL 6.3.1 § mukaan, jos omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi. KILA toteaa uudessa yleisohjeessa, että lyhytaikaisena omistuksena voidaan pitää korkeintaan 12 kk:n pituista omistusta. Tulokinta vastaa IFRS-standardien mukaista määräaikaa. KILA myös täsmentää tilannetta, jossa tytäryritys saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sen vuoksi, että merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Olellaisen määräysvallan menettämisen tytäryrityksessä tulee perustua viranomais-toimenpiteisiin ja muihin kirjanpitovelvollisesta riippumattomiin tekijöihin, kuten KILA on konsernitilinpäättöksestä antamassaan lausunnossa 1699/2003 todennut. Esi-merkkeinä tällaisesta tilanteesta voivat olla sotatila, valuutansiirtokielto tytäryrityksen sijaintivaltiossa tai tytäryrityksen konkurssi. Konkursissa emoyhtiö menettää määräys- ja vaikutusvaltansa tytäryhtiönsä. Siksi konkurssiin asetetun tytäryhtiön tilinpäättöstä ei yhdistetä konsernitilinpäättökseen. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpää- töksen laadinnasta 2006.)

Jos samalla tilikaudella joudutaan jättämään yhdistelemättä useampi tytäryritys, tulee niiden vaikutusta arvioida kunkin tyttären osalta erikseen. Liitetietoina ilmoitetaan yh- distelemättä jätetystä tyttärestä sen nimi, kotipaikka, konserniyritysten omistusosuus, oman pääoman määrä sekä voitto tai tappio. Liitetiedoissa on esitettävä peruste yhdis- telemättä jättämiselle. (Yleisohje konsernitilinpäättökseen laadinnasta 2006.)

Konserniyritysten välisessä hyödykkeiden kaupassa syntynyt sisäinen myyntitappio tulee uuden ohjeen mukaan aina eliminoida. Vanhassa ohjeessa eliminointi tehtiin vain siinä tapauksessa, että tappion voitiin katsoa olevan konsernin näkökulmasta vain tila- päinen. Uuden ohjeen mukaan sisäisten myyntitappioiden osalta tulee kuitenkin selvit- tää, onko tappio osoitus mahdollisesta pysyvästä arvonalennuksesta myynnin kohteena olleen hyödykkeen osalta, jolloin kyseisestä kohteesta tulee kirjata arvonalennus kon- sernitilinpäättöksessä. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäättökseen laadin- nasta 2006.)

Hankintamenomenetelmän yleisperiaate on, että vain se osa tyttären voitosta, tappiosta tai muusta pääomamuutoksesta, joka on syntynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen voi vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Yrityskaupassa hankintameno ei ole aina yhtä suuri kuin tyttären hankinta-ajankohdan mukainen oma pääoma. Tällöin syntyy eli- minointiero, jota käsitellään sen luonteen mukaan joko konserniaktiivana tai - passiivana. (Yleisohje konsernitilinpäättökseen laadinnasta 2006.)

On tilanteita, joissa tytäryrityksen hankintahinta ei ole euromääräisesti tarkka. Uusi yleisohje täsmentää tällaisen ehdollisen hankintahinnan käsittelyä. Osakkeiden lopulli- sen hankintamenon suuruus voi olla selvillä vasta useamman vuoden kuluttua osakkei-

den tai osuuksien hankinta-ajankohdan jälkeen, jos tytäryrityksen osakkeiden kauppahinta on sovittu ehdolliseksi. Lisäkauppahinta tulee ottaa huomioon, jos konsernille on syntynyt varsin todennäköinen maksuvelvoite. Hankintamenoksi kirjataan tällöin se summa, joka arvioidaan todennäköisimmin tulevan suoritettavaksi lopullisena kauppahintana. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Ehdollisen kauppahinnan vaikutusta tulee arvioida kaikissa konsernitilinpäätöksissä ennen lopullisen kauppahinnan varmistumista ja tehdä tarvittavat lisäykset tai vähennykset alkuperäiseen hankintamenoarvioon. Jos lisäkauppahinta kasvattaa konserniaktiivaa, käsitellään se samoin kuin konserniaktiiva yleensä. Lisäkauppahinnan varovaisuuden periaatteen mukainen arviointi edellyttää tiettyä varmuutta kyseisen konserniyrityksen tulevaisuuden tulotasosta. Lisäkauppahintavastuusta tulee myös antaa lisäinformaatiota liitetiedoissa. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Hankinta-ajankohdalla tarkoitetaan hetkeä, jolloin omistusoikeus tytäryritykseen on siirtynyt tai määräysvalta tytäryritykseen on muodostunut. Oma pääoma saadaan suoraan tytäryrityksen tilinpäätöksestä, jos hankinta tapahtuu tilinpäätöspäivänä. Muutoin hankinta-ajankohdalle laaditaan välitilinpäätös tai vastaava laskelma. Jos ostettuun tyttäreeseen liittyvät riskit ja vastuut siirtyvät ostajalle jostain muusta ajankohdasta lähtien, määritetään tyttären oma pääoma tämän ajankohdan perusteella. Tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaista omaa pääomaa on täsmennetty ottamalla yleisohjeeseen maininta laskennallisten verovelkojen sekä verosaamisten huomioinnista varovaisuuden periaatetta noudattaen. Jos hankittu yritys ei ole kirjannut laskennallisia verovelkoja tai –saamia erillistilinpäätöksessään, tulee ne huomioida konsernitilinpäätöksessä konsernin kirjauseriaatteiden mukaisesti. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Konserniaktiivaa muodostuu, kun hankitun yrityksen omaisuuserät ovat sen taseessa alhaisemmat kuin mitä konserni olisi niistä erikseen ostettuna maksanut. Konserniaktiiva on kohdennettava omaisuuseriin, jotka ovat yksittäisen kirjanpitovelvollisen aktivoitavissa. Konserniaktiivaa voi syntyä myös, jos hankitun tyttären velat ovat konsernin kannalta liian korkeasti arvostettuja. Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Kohdistamisen tuloksena erien kirjanpitoarvo on konsernitaseessa suurempi kuin

erillistaseessa, jolloin syntyy veronalainen väliaikainen ero. Kohdennetusta konserniaktiivasta johtuva laskennallinen verovelka tulee merkitä konsernitaseeseen, jolloin konserniliikearvo kasvaa laskennallisen verovelan määrällä. Kohdentamisesta syntyvää verovelkaa pienennetään poistojen tahdissa. Konserniliikearvon tai –reservin kohdistamattomalle osalle ei lasketa laskennallista verovelkaa tai saamista. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Muiden kuin konserniyritysten eli yhteisyriyten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista erotetaan omaksi eräksi konsernituloslaskelmaan. Samoin niiden omistusta vastaavat osuudet konsernitaseeseen. Näitä erää kutsutaan vähemmistöosuuk-siksi. Uuden yleisohjeen mukaan yhteisyriyksen ja konsernin väliset erät myös elimi-noidaan suhteellisesti konsernin omistusta vastaavan osuuden mukaisesti. Jos vähem-mistöosuuden suhteellinen määrä muuttuu, erotetaan vähemmistön osuus tuloksesta ja omasta pääomasta kulloinkin voimassa olevan suhteellisen vähemmistöosuuden mu-kaisesti koko yhdistelyn kohteena olevalta ajanjaksolta. (Laakso 2007, 40–43; Yleisoh-je konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

Koska ulkomaalaisen tytäryriyksen oma pääoma täytyy muiden erien tavoin muuttaa emoyhtiön käyttämäksi valuutaksi, syntyy kurssiero, jota nimitetään muuntoeroksi. Muuntoerojen kirjaamisen osalta käytäntöä täsmennettiin siten, että muuntoerot merki-tään edelleen konsernin omaan pääomaan, mutta jakoa sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan ei enää edellytetä. (Laakso 2007, 40–43; Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 2006.)

5 CASE ISKU-YHTYMÄ OY

Isku on kansainvälinen kalustealan konserni, joka valmistaa ja myy korkeatasoisia kalusteita ja sisustusratkaisuja sekä puun ekologiseen hyötykäyttöön perustuvia sisustus- ja rakennusalan materiaaleja. Konsernin emoyrityksenä toimii Isku-Yhtymä Oy. Iskun arvostettu liikemerkki ja tunnetut tuotemerkit takaavat asiakkaalle kilpailukykyiset tuotteet. Isku on merkittävä yritys Lahden elinkeinoelämälle. Lisäksi Isku on huomattavan aktiivinen eri oppilaitosten kanssa tehtävässä yhteistyössä. Yritykselle on tehty useita opinnäytetöitä, joista viimeisin on Paula Koivujoen työ siirtohinnoittelusta syyskuu 2007. Tässä työssä käytetään yritystietojen lähteenä vuoden 2006 konsernitilinpäätöstä, yrityksen verkkosivuja sekä Talouselämässä 8.11.2007 julkaistua artikkelia.

5.1 Yritysesittely

Isku-konserni on lahtelainen perheyritys, jonka toiminta alkoi pienestä puusepäntaasta 1920-luvulla. Nykyisin Euroopan huonekaluvalmistajien kärkijoukkoon kuuluva Isku täyttää kesällä 2008 kahdeksankymmentä vuotta. Yrityksen perustajan, Eino Vikströmin, arvot elävät edelleen yrityksessä. Toimintaa ohjaavat arvot ovat yrityksen itsenäisyys, tyytyväinen asiakas, henkilöstön hyvä ammattitaito, toiminnan tuloksellisuus ja ympäristön kunnioittaminen.

Iskun integraatio on pitkä; huonekalut tehdään itse omissa tiloissa suunnittelusta valmiiksi tuotteeksi ja myydään oman myymäläketjun kautta. Iskussa tehdään hyvää muotoilua teollisen tuotannon raameissa. Viime vuosina on panostettu erityisesti korkealaatuiseen muotoiluun. Tällä hetkellä tuotesuunnittelijoita on yhdeksän, heistä viimeisimmäksi taloon tulleita ovat Isku Kodin muotoilujohtaja Pekka Toivanen ja Isku Keittiöiden muotoilujohtaja Asmo Noronen.

Isku jakautui vuonna 2005 pienemmiksi osiksi. Yhtiöittäminen tavoitteena on nopeuttaa muutosta tuotanto- ja tuotelähtöisestä toimintamallista asiakas-, markkina- ja brändilähtöiseksi yritykseksi. Liiketoiminta on jaettu yhtiöittäin osa-alueiksi, joista jokaisesta huolehtii yksi tytäryrityksistä. Näin liiketoiminta-alueet pystyvät keskittymään omaan

markkinaansa. Iskun asema onkin vahvistunut useilla liiketoiminta-alueilla. Isku on jaettu seuraavasti:

- Isku Koti Oy hoitaa kodin muotoilultaan korkeatasoisten kalusteiden myymäläverkoston. Huonekalumyymälöitä on Suomessa 31.
- Huonekalut valmistaa Isku Teollisuus Oy, jonka liiketoimintaan kuuluvat myös teollisuudelle myytävät komponentit ja palvelut.
- Emoyritys Isku-Yhtymä Oy valmistaa ja myy Isku Teollisuudelle aihioita ja sahataravaa.
- Isku Interior Oy tytäryhtiöineen vastaa julkisten tilojen kalusteista.
- Isku Keittiöt Oy:n osa-alueena on keittiöiden ja kylpyhuoneiden kiintokalusteiden kokoonpano ja myynti kuluttajille ja rakennusliikkeille. Keittiömyymälöitä on eripuolilla Suomea parikymmentä.
- Isku Invest Oy harjoittaa kiinteistöliiketoimintaa ja myy hallinnolliset palvelut muille konsernin yhtiöille.
- Puhos Board alakonsernin liiketoiminta keskittyy lastulevyteollisuuteen; rakennuslevyjen ja palkkien valmistukseen ja myyntiin.

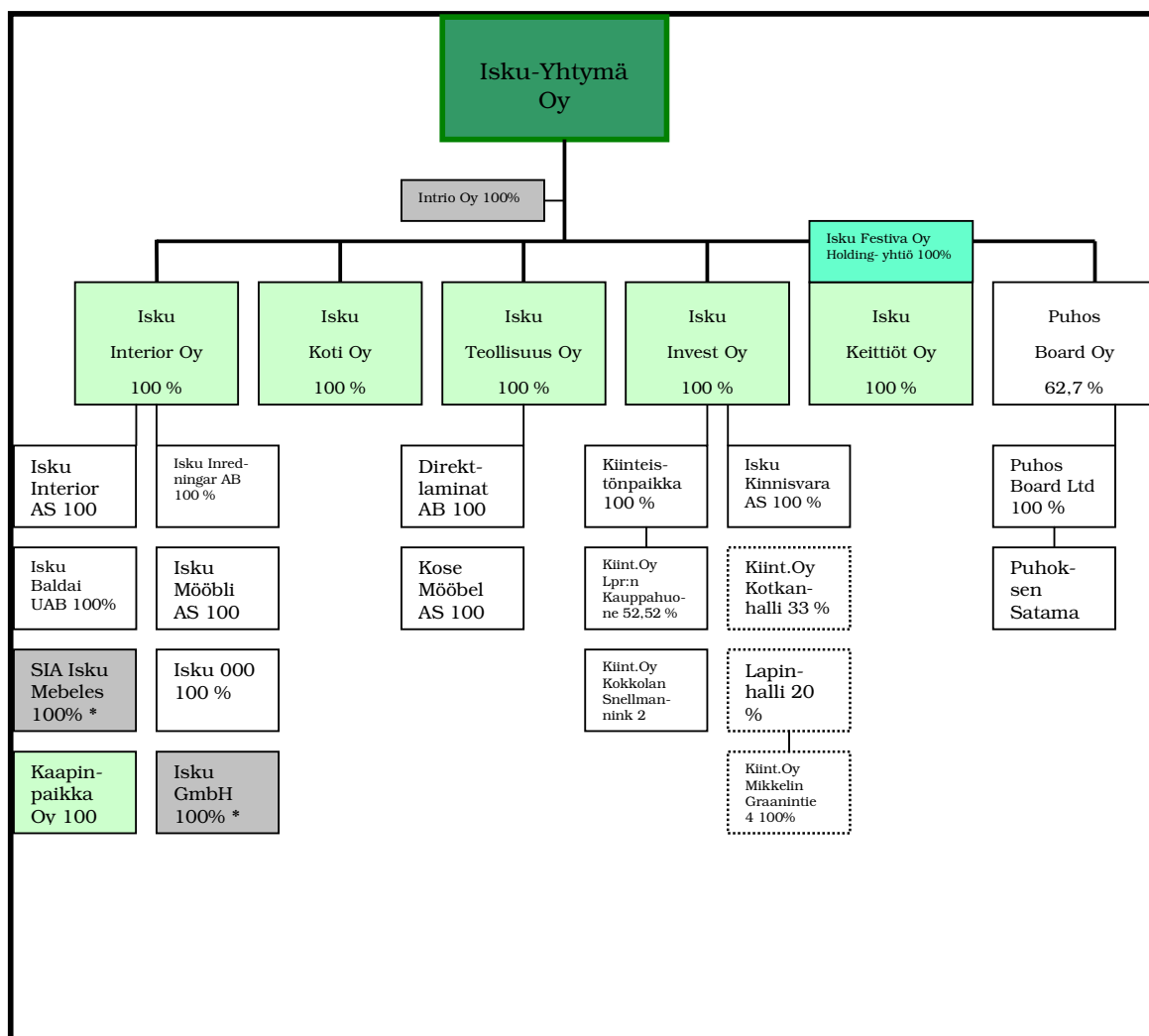
Konsernin liikevaihto oli vuonna 2006 lähes 274 miljoonaa euroa. Liikevaihto kasvoi edelliseen tilikauteen verrattuna 17 %. Tilikauden tulos oli positiivinen.

Isku konserni on maamme suurin perheyrittäjä huonekalualalla ja merkittävä työllistäjä Lahden talousalueella. Isku työllistää noin 1700 henkilöä, joista 1000 työskentelee Lahdessa.

Konserni pyrkii pysymään kehityksessä mukana myös tietojärjestelmien osalta. Päätös integroida konsernin liiketoiminnanohjaus on jo tehty ja ERP-järjestelmän suunnittelu on aloitettu. ERP on toiminnanohjausjärjestelmä, jolla pyritään parantamaan yrityksen

tehokkuutta niin toiminnallisesti kuin taloudellisestikin. ERP:n odotetaan helpottavan myös kirjanpitoa sekä tuovan lisää joustavuutta olemassa olevien tietojen hyödyntämiseen.

Tässä opinnäytteessä Isku-konsernin tytäryhtiöistä käytetään selvyuden vuoksi termejä erillisyyhtiöt ja tytäryhtiöt. Erillisyyhtiöiden tilinpäätökset ja kirjanpito hoidetaan keskitetysti Isku Invest Oy:ssä, joka toimii Iskun pääkonttorissa eli Isku Centerissä Mukkulankadulla Lahdessa. Muiden tytäryhtiöiden tilinpäätökset laaditaan joko tytäryhtiöissä itse tai tytäryhtiöiden käyttämissä tilitoimistoissa. Kuviossa 2 esitellään konsernin organisaatiorakenne.



KUVIO 2: Organisaatiokaavio

Erillisyhtiöinä käsitellään Isku-Yhtymä Oy, Kaapinpaikka Oy, Isku Festiva Oy, Isku Keittiöt Oy, Kiinteistönpaikka Oy, Isku Invest Oy, Isku Teollisuus Oy, Isku Koti Oy ja Isku Interior Oy. Yhtiöt on merkitty kuvioon 2 vihreällä värillä. Kaikki muut yhtiöt käsitellään tytäryritys-nimellä. Suomessa tytäryhtiöitä ovat kiinteistöyhtiöt Kiinteistö Oy Lappeenrannan Kauppahuone, Kiinteistö Oy Kokkolan Snellmanninkatu 2 ja Puhos Board Oy. Ruotsalaiset tytäryhtiöt ovat Isku Inredningar AB ja Direktlaminat AB. Norjassa on yksi tytäryhtiö, Isku Interior AS. Latviassa ja Liettuassa toimii Isku Baldai UAB, Virossa Isku Mööbli AS, Isku Kinnisvara AS ja Kose Mööbel AS. Venäjällä on Isku OOO Moskova sekä Puhos Board Ltd Iso-Britanniassa. Kuvion harmaalla merkityillä yhtiöillä ei ollut toimintaa tilikaudella 2006. Isku Festiva Oy toimi ainoastaan holding-yhtiönä.

5.2 Konsernitilinpäätöksen taustatekijät

Kirjanpitoapäällikkö on yo-merkonomi. Edellisessä työpaikassaan Lasitehtaalla hän toimi kirjanpitäjänä 12 vuotta, joista 5 vuotta pääkirjanpitäjänä. Iskulle hän tuli tammi-kuussa 1987 pääkirjanpitäjäksi. Uuteen työpaikkaa siirtymistä helpotti se, että Iskulla oli sama ohjelma käytössä kun Lasitehtaalla. Vuonna 2000 hänet nimitettiin kirjanpitoapäälliköksi. Ensimmäisissä konsernitilinpäätöksissä oli vain Isku Oy ja Isku Yhtymä Oy ja konsernitilinpäätös tehtiin vain kerran vuodessa Excelillä.

Kirjanpitäjä on taloushallinnon tradenomi Lahden ammattikorkeakoulusta. Hän on ollut 10 vuotta mukana konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Kirjanpitoapäällikkö ja kirjanpitäjä tekevät kahdestaan varsinaisen konsernitilinpäätöksen. Heillä ei ole sijaisia ja jos toinen sairastuu tilinpäätösaikaan, konsernitilinpäätöksen laatiminen saattaa vaikeutua. Yksi vakituinen työntekijä heidän lisäksi osaa tositteiden tallennuksen. Se opetettiin myös edelliselle työharjoittelijalle.

Kirjanpitoapäälliköllä ja kirjanpitäjällä on molemmilla työssä omat osa-alueensa, esimerkiksi kirjanpitäjä hoitaa kaikki kiinteistöyhtiöihin liittyvät kirjanpitoasiat. Tilinpäätösaikaan osa töistä jaetaan sen mukaan, kumpi nämä ehtii tekemään. Tilinpäätöksen onnistumiseen vaikuttavat muutkin taloushallinnon työntekijät, joista jokainen on itsenäinen osaaja työssään. Taloushallinnon työntekijät muodostavat saumattoman tiimin,

josta löytyy tarvittaessa joustoa tavoitteen eli täydellisen tilinpäätöksen valmistumisen vuoksi.

Tytäryhtiöistä lähetetään erillistilinpäätökset sähköpostitse kirjanpitopäällikölle. Kaikki tytäryhtiöt käyttävät samanlaista Excel-taulukkopohjaa, johon tilinpäätöksestä vastuulliset henkilöt ovat syöttäneet tiedot. Kirjanpitopäällikkö tekee erillisyriyten tilinpäätökset itse. Aikoinaan konsernitilinpäätös tehtiin pelkällä Excelillä kerran vuodessa, ei kuukausittain. Silloin yrityksiä oli vähemmän eli konserni oli pienempi.

Kirjanpitolautakunnan uusi yleisohje ei ole juurikaan vaikuttanut Iskun konsernitilinpäätöksen laadintaan. Kirjanpitopäällikön ja kirjanpitäjän tulee itse tarvittaessa selvittää lakimuutokset. Jos jotain kysyttävää ilmenee, he voivat ottaa yhteyttä yhtiön tilintarkastajaan, joka varmistaa, että uudet asiat on tehty oikein. Isku-Yhtymän oma lakimies on hänkin käytettävissä.

Vuonna 1996 Isku otti käyttöön BasWare Oyj:n Sigma-ohjelman, seuraavan version nimi oli Target ja nyt käytössä on GC7 Group Consolidation. Kaikki ohjelmat ovat siis Basware ohjelmistotalon eri versioita. Kun GC otettiin käyttöön, ei käytöstä pidetty kurseja. Käyttöönoton hoiti kaksi yrityksen ulkopuolista konsulttia. Vanhoilla ohjelmaversioilla saatiin raportoitua vain tulos ja tase. GC:ssä on enemmän raportteja ja nykyisin konsernitilinpäätös tehdään joka kuukausi, joka helpottaa varsinaisen konsernitilinpäätöksen laadintaa.

Aluksi sisäiset viennit tehtiin manuaalisesti. Sisäiset erät olivat aikanaan erittäin hankalat, koska tiedot kerättiin käsin etsimällä. Työtä vaikeutti ulkomaisten tytäryriyten eri valuuttoina ilmoittamat luvut. Käytetyt valuuttakurssit hidastivat kurssimuutosten vuoksi esimerkiksi konsernin sisäisten osto- ja myyntilaskujen vertailua.

5.3 Konsernitilinpäätösprosessin aikataulu

Kuvio 3 esittää aikajanaa, jolle tilinpäätöksen laadinta ajoittuu. Siinä on listattuna pääpiirteittäin osin kuukausittaisiakin kirjanpidontehtäviä, jotka vaikuttavat konsernitilinpäätöksen laatimisen onnistumiseen. Kuukaudenvaihteen konsernitilinpäätökselle on laadittu erillinen työjärjestys. (Vrt. LIITE 1.)

Normaalina kuukautena konsernitilinpäätösluvut ovat valmiita kuukauden yhdeksänten työpäivään mennessä. Tilikauden virallinen konsernitilinpäätösaika alkaa joulukuun alussa. Silloin lähetetään lisätietovaatimukset niille yhtiöille, joiden tilinpäätös tehdään muualla kuin pääkonttorissa. Lähetettävä asiakirja on viisisivuinen ja siinä pyydetään yhtiötä toimittamaan virallinen tilinpäätös sekä täyttämään lomakkeen lisätietoja antavat kohdat. Lisätietoja pyydetään antamaan seuraavista asioista:

- käyttöajat ja poistoprosentit aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä eriteltyinä
- liikevaihdon jakauma, lukuun ottamatta konsernimyyntiä
- palkat ja sosiaalikulut, henkilöstön määrä keskimäärin
- arvonkorotukset maa-alueista ja rakennuksista
- tuotantotoiminnan koneiden ja kaluston poistamaton hankintameno yhteensä
- pysyvien vastaavien hankintameno ja sen muutokset
- siirtosaamisten olennaiset erät
- oman pääoman muutokset
- lainat
- siirtovelkojen olennaiset erät
- annetut vakuudet ja vastuusitoumukset.

Asiakirjaan on merkitty selvästi milloin se on viimeistään palautettava. Tytäryhtiöllä on tiedonantovelvollisuus emoyhtiölle konsernitilinpäätöksen laatimiseksi, kuten emoyrityksellä on ilmoitusvelvollisuus tyttärelle konsernisuhteen syntymisestä. (LIITE 2.)

Joulukuun lopussa yhtiöiden tekemät inventoinnit tulee olla valmiina ja palautettuna kirjanpitopäällikölle. Vaihto-omaisuuden tase-erittelyn tekeminen tarkoittaa varaston fyysistä inventointia. On tärkeää, että varaston arvo on oikea, koska varaston arvon

muutos edellisen tilinpäätöksen inventoinnista kirjataan tuloslaskelmaan suurentamaan tai pienentämään yrityksen tulosta. Lasketulla varaston muutoksella korjataan tuloslaskelman ostomenoja, jotta tilikaudelle kohdistuisivat vain tilikauden myyntejä vastaavat ostot. Tilikauden aikana kirjanpitoon kirjataan kaikki ostot kulumassa olevan tilikauden kuluiksi, ja näitä kirjauksia sitten viimeistään tilinpäätöksessä oikaistaan varaston muutoksella.

JOULUKUU	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Lähetetään lisätietovaatimukset konserniyhtiöille. ➤ Inventointi yhtiöittäin valmis.
TAMMIKUU	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Myyntisaamiset selvitetty. ➤ Saldovahvistuspyynnöt lähetetään konserniyhtiöille. ➤ Saatavuettelot toimitetaan tilintarkastajille. ➤ Kertyneet lomapalkat, lomarahat, jaksotetut palkat. ➤ Tytäryhtiöiden joulukuun kuukausiraportointi. ➤ Kirjataan viimeiset ostolaskut joulukuulle. ➤ Toimitetaan ostovelkojen salduettelot tilintarkastajille. ➤ Suoritetaan joulukuun ajot kirjanpito-ohjelmassa. ➤ Konserniyhtiöt lähettävät saldovahvistuksensa. ➤ Kirjataan siirtyvät erät. ➤ Tehdään korjaukset. ➤ Lasketaan EVL-poistot ja poistoerot. ➤ Laaditaan alv-laskelma joulukuulta. ➤ Suoritetaan konsernin taseauslaskut. ➤ Lasketaan verot. ➤ Lopulliset ajot kirjanpito-ohjelmasta. ➤ Tase-erittelyt valmiit.
HELMIKUU	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Erillisyhtiöiden tilinpäätökset valmiit ja tilintarkastetut. ➤ Tytäryhtiöiden tilinpäätökset valmiit ja tilintarkastetut. ➤ Kiinteistöyhtiöt valmiit ja tilintarkastetut. ➤ Konsernierät ja -tiedot valmiit. ➤ Tytäryhtiöiden tammikuun kuukausiraportointi. ➤ Konsernin tammikuun kuukausiraportit valmiit. ➤ KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINTAVAIHEET
MAALISKUU	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Konsernin liitetiedot ja tasekirjat valmiit. ➤ Laaditaan toimintakertomukset. ➤ Tytäryhtiöiden helmikuun kuukausiraportointi. ➤ Konsernin helmikuun kuukausiraportointi. ➤ Tilintarkastajat tarkastavat konsernitilinpäätöksen. ➤ Tilintarkastuksen allekirjoitukset. ➤ Yhteenveto tilinpäätöksestä johdolle.

KUVIO 3: Tilinpäätösaikataulu

Myyntisaamiset selvitetään lähettämällä myyntireskontrasta tiliotteet ulkomaisille tyttärille tarkastettaviksi. Saldot tarkistetaan alustavasti jo marraskuun lopussa vuoden konsernitilinpäätöstä varten. Myyntisaamisten määrä tarkastetaan myös kuukausittain. Tammikuun alkuun mennessä on selvitetty yhtiön myyntisaamiset, jonka jälkeen lähetetään saldovahvistuspyynnöt konserniyhtiöille ja toimitetaan saatavaluettelo tilintarkastajille. Saatavaluettelossa on listattu ne velat, joihin ei ole saatu suoritusta. Koska esimerkiksi Ruotsin laskut ovat kruunuissa, eivät laskujen loppusummat välttämättä täsmää.

Kurssierot eivät kirjaannu ohjelmaan suoraan. Eriluonteisia kurssieroja varten on omat tilinsä; myynti-osto, saatavat-velat ja tuotot-kustannukset. Nämä täytyy ohjata käsin oikealle tilille. Osakkeista syntyvät kurssierot siirtyvät automaattisesti oikeaan paikkaan. Myyntisaamiset-tilin saldon pitää vastata myyntireskontrassa avoinna olevien laskujen määrää eli myyntilaskujen, joista ei vielä ole saatu suorituksia.

Kuukausittain kerrytetään maksetuista palkoista kertyneiden lomapalkkojen tiliä laskennallisin viennein. Kuukausittain kirjataan myös siirtyvät palkat. Siirtyviä palkkoja syntyy palkkakauden päättymisen osuessa eri kuukaudelle palkanmaksun kanssa. Tämä koskee vain tuotannon palkkoja, jotka maksetaan kahden viikon välein. Tammikuussa tarkastetaan palkanlaskennan kanssa kertyneiden lomapalkkojen, lomarahojen ja jaksotettujen palkkojen määrät. Tammikuun alkuun kuuluu myös normaalisti tytäryhtiöiden edellisen kuukauden raportointi.

Tammikuun alussa kirjataan viimeiset joulukuulle kuuluvat ostolaskut kirjanpitoon. Ostoreskontrassa kuukausi vaihtuu eri aikaan kuin kalenterikuukausi ja vielä tammikuussa on mahdollista kirjata laskuja joulukuulle. Joulukuulle kirjataan vain joulukuulle kohdistuvat laskut suoriteperusteisesti. Jos tavara on vastaanotettu varastoon joulukuussa, mutta sitä vastaavaa ostolaskua ei ole viety joulukuun kirjanpitoon, tehdään siirtovelkakirjaus. Tiedot näistä puuttuvista ostolaskuista saadaan varastojärjestelmästä. Ostoreskontra suljetaan sovittuna päivänä sovittuun aikaan ja sen jälkeen koko vuoden ostot on kirjattu. Saldoluettelot lähetetään tilintarkastajille.

Puolessa välissä tammikuuta suoritetaan joulukuun alustavat ajot eli tulostetaan IBS:n ASW-ohjelmasta yhtiöiden tuloslaskelmat, taseet ja pääkirjat. Konserniyhtiöt palautta-

vat saldovahvistuspyynnöt tammikuun puoleen väliin sovittuun palautuspäivään mennessä. Kirjataan siirtyvät erät eli siirtosaamiset ja –velat. Tehdään tarvittavat korjausviennit kirjanpitoon muistiotositteiden avulla. Muistiotosite on tosite, joka koskee jaksoista, oikaisua, siirtoa tai tiliöinnin korjausta, siis muuta kuin maksua. Tällaisia tositteita tulee jokaiselle yhtiölle useita kymmeniä joka kuukausi.

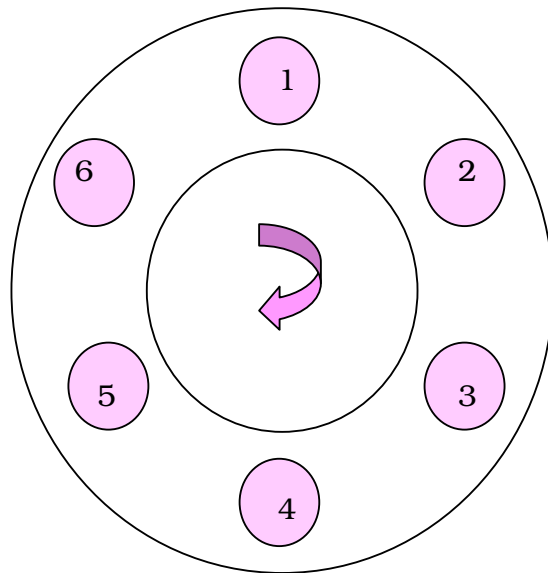
Tammikuun loppupuolella lasketaan elinkeinoverolain mukaiset poistot ja poistoerot eli tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus. Tammikuun aikana tehdään myös kuukausittain toistuvia taloushallinnon tehtäviä, kuten laaditaan arvonalisäverolaskelmat ja suoritetaan konsernin tasauslaskutus. Tasauslaskutus tarkoittaa, että joitain kuukausittaisia kustannuksia, kuten veloitus Iskun brändin käytöstä konserniyhtiöiltä, laskutetaan aluksi suhteessa budjetoituun liikevaihtoon. Tasauslaskut tehdään toteutuneiden lukujen mukaan kerran vuodessa.

Tässä vaiheessa lasketaan verot. Kirjanpitolain mukaan tilinpäätökseen on aina laadittava myös tase-erittelyt, jotka ovat nyt valmiita. Niissä on luetteloituna ryhmittäin taseeseen tilikauden päättyessä merkityt vastaavaa-puolen erät sekä pakolliset varaukset, velat ja siirtovelat.

Kun sekä erillisyhtiöiden että muiden tytäryhtiöiden tilinpäätökset ovat valmistuneet tilintarkastajat tarkastavat ne. Konserniyhtiöille lähetetyistä lisätietovaatimuksista on kerätty konsernierät ja muut tiedot. Konsernitilinpäätösvaiheessa voidaan tehdä vielä erillisiä vientejä GC-konsernilaskentaohjelmassa. Esimerkkejä tällaisista vienneistä ovat laskennalliset verot.

5.4 Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet

Seuraavaksi selvitetään konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet Isku-konsernissa. Laadintavaiheet ajoittuvat helmikuun alkuun. Alla olevassa kuviossa on esitetty konsernitilinpäätöksen prosessi järjestelmän ylläpidosta valmiin tilinpäätöksen raportointiin.



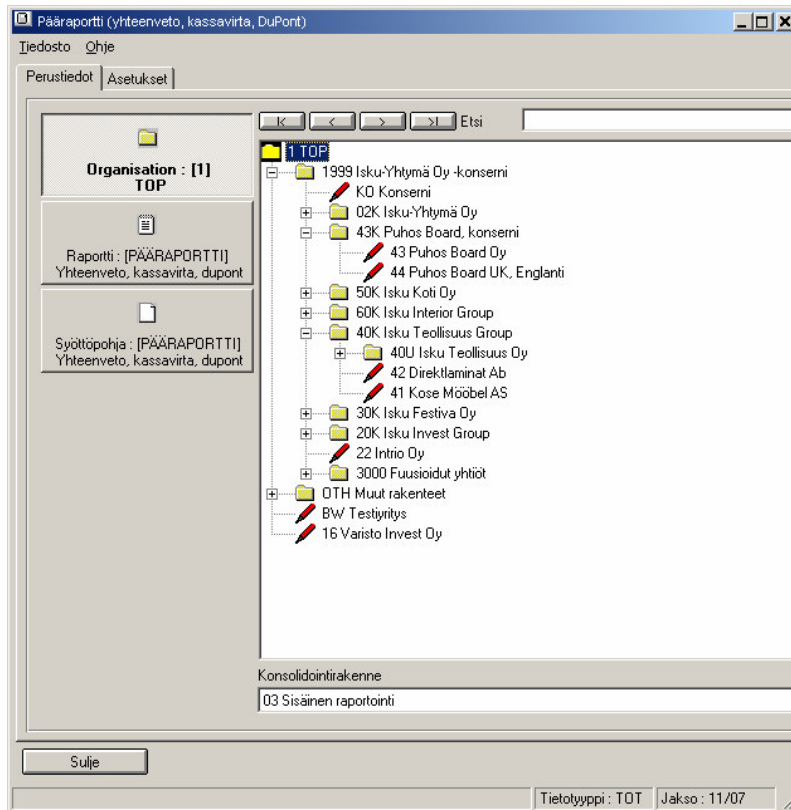
1. Ylläpito
2. Erillisyhtiöiden tilinpäätökset
3. Tyttäreiden tuloslaskelmien ja taseiden sisäajon
4. Täsmäytykset ja tarkistukset
5. Liitetiedot
6. Raportointi

KUVIO 4: Konsernitilinpäätöksen laadintavaiheet

Ympyrämallilla kuvataan toiminnan jatkuvuutta tilikaudesta seuraavaan. Ensimmäinen vaihe esitellään seuraavassa alaluvussa, toinen vaihe alaluvussa 2, jne.

5.4.1 Ylläpito

Konsernitilinpäätöksen laadinta alkaa tietojen ylläpidolla ja päivityksellä. Organisaatiorakenne käydään läpi GC-ohjelmassa, jossa konsernirakenne on muodostettu kansio- ja kynätasojen. Kynätasojen on mahdollista tehdä kirjauksia. Ylimmällä tasolla on emoyhtiö Isku-Yhtymä Oy, seuraavalla erillisyhtiöt ja niiden alla on kunkin erillisyhtiön tytäryhtiöt. Kuvioista 5 nähdään esimerkiksi Isku Teollisuus Oy:n muodostama alakonserni. Isku Teollisuus Oy:n kansio on avattu, jolloin kuvassa nähdään myös sen tytäryhtiöt. (Vrt. Organisaatiokaavio s.29.) Organisaatiorakenteeseen tehdään tarvittavat muutokset. Esimerkiksi jos Isku-konserni ostaa huomattavan määrän jonkin osakkuusyrityksensä osakkeita tilikauden aikana, osakkuusyrityksestä muodostuukin tytäryhtiö. Kyseessä olevasta yhtiöstä on tehtävä uusi hankintakortti. Muutos on päivitettävä organisaatiokaavioon myös konsernitilinpäätösohjelmassa. Kaikilla konsernitilinpäätökseen yhdistettävillä yhtiöillä on sama tilikausi, joka on 1.1.–31.12.



KUVIO 5: Organisaatiotasot tilinpäätösohjelmassa

Valuuttakurssit päivitetään kuukausittain ohjelmaan. Yhteiseksi tilinpäätösvaluutaksi muuntoa kutsutaan valmistelevaksi yhdistelemiseksi. Hankinta-, vaihto-, ja käyttö-omaisuuskortit on myös päivitettävä. Kuviossa 6 näkyy ote hankintakortista. Kortissa nähdään, miten yhtiöittämisen tuloksena konsernin emoyhtiö Isku-Yhtymä Oy omistaa Isku Koti Oy:n sataprosenttisesti. Hankintahetki oli tilikausi 2005. Kortissa esitetään myös hankintamenolaskelma. Jos valuuttakursseja ei ole päivitetty ensin, muut tiedot on syötettävä uudestaan. Korttien avulla ohjelma laskee konsernin sisäiset katteet, jotka eliminoiduvat automaattisesti. Esimerkiksi vaihto-omaisuuskortti vaatii edellisen vuoden saldon, kun sen on syöttänyt niin tilinpäätöstiedot päivittyvät oikein. Konserniyhtiöt ilmoittavat, kuinka paljon niillä on toisen yhtiön tavaraa varastossaan. Konsernin controller laskee vaihto-omaisuuskateluvut kaikilta konserniyrityksiltä. Tilikaudella 2006 muodostui käyttöomaisuuden sisäistä katetta, kun kalustoa myytiin konserniyhtiöiden välillä.

Hankintamenot
Tiedosto Toiminnot Ohje
Tositte: 60004

Perustiedot Kohdistukset Poistot Raportti

Yksikkö: 50 Yks. Koti Oy
Omistaja: 02 Yks. Yhtymä Oy

Hankintameno: 5 001 691,88
Oma pääoma yhteensä: 4 950 000,00
Kons. aktiiva: 51 691,88
Käyvän arvon kohd.: 0,00
Läkearvo: 51 691,88

Tilit

Tili	Hankintameno
Hankintatili: 12000	Tytäyhtiösakkeet
Seuraavat tilikaudet: 12000	Tytäyhtiösakkeet
Voittovarot	
Ed. tilik. poistot: 34000	Edellisten tilikausien tulos
Muuntoero	
Sidottu oma pääoma: 33900	Kurssierotit
Vapaa oma pääoma: 33900	Kurssierotit
Kohdist. ja hankintameno: 33900	Kurssierotit
Laskennallinen vero	
Veroaaminen: 29600	Laskennallinen veroaaminen
Verovelka: 40939	Laskennallinen verovelka konserniyhdistelystä

KUVIO 6: Hankintamenokortti

Sisäisten omaisuuserien eliminointit tapahtuvat kun hankintamenokortit päivitetään. Kuviossa 7 näkyvässä on laskelma eliminoinnista kuviossa 6 esitettyjen yritysten osalta.

Poistot

Tili	Tilin nimi	Yksikön val.	Omistajan val.	Tuloslask. tili.	Alkusaldo	Akt. tilikausi	Poi
29600	Laskennallinen veroaaminen	0,00	0,00				
40939	Laskennallinen verovelka kons	0,00	0,00				

Viennit

Tili	Tilin nimi	Kons. val.	Yksikön val.	Omistajan val.	Yksikkö - vastayksikkö
12000	Tytäyhtiösakkeet	- 5 001 691,88	0,00	- 5 001 691,88	02 - 50
30000	Osakepääoma	4 950 000,00	4 950 000,00	4 950 000,00	50 - 02
34000	Edellisten tilikausien tulos	51 691,88	51 691,88	51 691,88	50 - 02
	Yhteensä	0,00		0,00	
	Yhteensä	0,00		0,00	

KUVIO 7: Eliminointilaskelma hankintamenokortissa

Ylläpitoon kuuluu myös käyttäjäoikeuksien ja profiilien ylläpito. Tämä tehdään jo ennen varsinaisen tilinpäätöskauden alkamista. Tarkastetaan, onko kirjanpitoon avattu uusia tilejä ja löytyvätkö ne myös konsernitilinpäätösohjelmasta. Tilit käydään läpi ja tarkastetaan muun muassa, että partnerinumerot löytyvät niitä vaativilta tileiltä.

5.4.2 Erillisyhtiöiden tilinpäätökset

Konserniyhtiöiden tilinpäätökset on vuodelta 2007 oltava valmiina 08.02.2008 mennessä. Niiden pitää myös olla silloin tilintarkastettu, jotta välttyttäisiin edellisten vuosien ongelmilta. Näin ei tule enää muutoksia, kun aletaan koota konsernitilinpäätöstä. Tase-erittelyt laaditaan erillistilinpäätöksistä jo ennen kuin konsernitilinpäätöksen laadinta alkaa.

Perusyhtiöiden tilinpäätöstiedot ja tilit käydään tarkastaen läpi. Yhtiöiltä tulostetaan tuloslaskelmat, taseet ja pääkirjat eli ajetaan kirjanpitoajot. Pääkirja on salduleutelo tileittäin. Se käydään läpi tarkasti ja verrataan, että kaikki todella täsmää. Lakanaraportilta tiedot on helppo tarkastaa. Lakanaraportissa on vierekkäin jokaisen yrityksen tilinpäätökset siten, että jokainen yritys on omassa sarakkeessaan ja tilit kulkevat raportissa vaakasuorina linjoina. Raportti on leveä, koska yhtiöitä on monta. Vaakasuoran muotonsa ja kokonsa vuoksi se on nimetty lakanaraportiksi. (LIITE 3)

ASW-kirjanpitoohjelmassa olevat kirjanpito tiedostot tyhjennetään, jolloin varmistetaan, ettei vanhoja lukuja edellisestä tilinpäätöksestä siirry tilinpäätökseen. Ohjelmassa valitaan tehtävä kausi ja siirrettävät tilit. Tämä tehdään jokaisen yhtiön kohdalta erikseen valitsemalla siirrettävän yrityksen numero. Yhtiöt ovat kirjanpidossa numeroitu siten, että yhtiönumero on kaksinumeroinen ja sen alaiset kustannuspaikat ovat neljänumeroisia alkaen samalla numerolla kuin itse yhtiö. Esimerkiksi Isku Koti on yritys numero 50 ja esimerkiksi Espoon huonekalumyymälä 5310, Lahden 5525, Oulun 5725 jne.

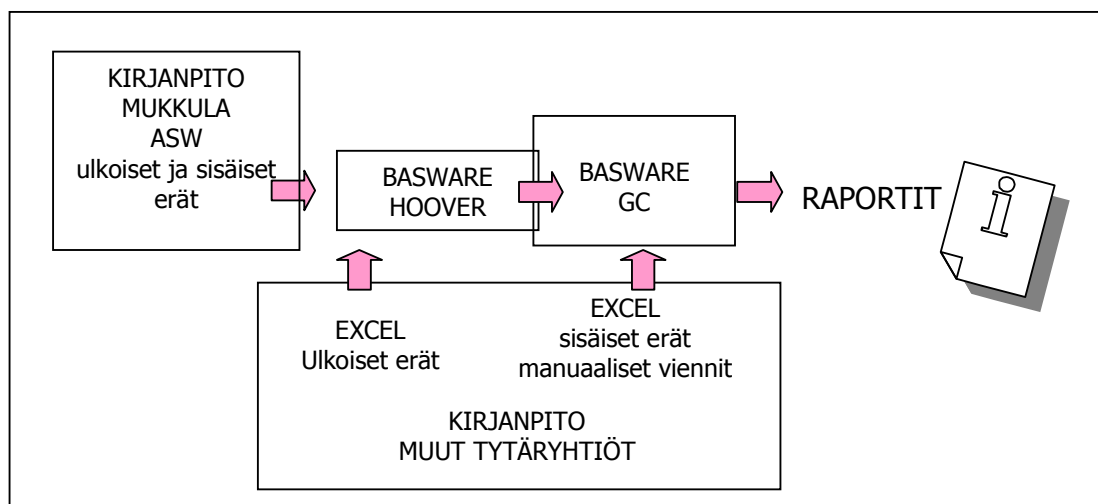
Seuraava käytettävä ohjelma on Basware Hoover. Ohjelma muokkaa konekieliset tiedot luettavaan muotoon. Hoover-siirrossa kaikkien kirjanpidossa olevien yhtiöiden tiedot siirtyvät yhdellä kertaa. Tämän jälkeen GC-konsernilaskentaohjelman puolella vali-

taan tiedonhaku ja ensimmäiseksi ulkoisten erien siirto. Vasta ulkoisten jälkeen siirretään perusyhtiöiden sisäiset erät. Lakanaraportilta on helppo tarkistaa, että tiedot edelleen vastaavat kirjanpidon lukuja, kun tuloslaskelmat ja taseet on siirretty GC:hen. Sisäiset erät on kirjattu Excel-pohjassa omalle välilehdelle, jossa erät on eritelty yhtiöittäin niin, että esimerkiksi kyseisen yrityksen myynti muille konserniyhtiöille on jaettu riveittäin kullekin yhtiölle erikseen.

5.4.3 Tyttärien tuloslaskelmien ja taseiden sisäanajo

Tytäryhtiöiden tiedot tulisi olla toimitettuna kirjanpitopäällikölle jokaisen kuukauden kuudenteen arkipäivään mennessä. Jos esimerkiksi kirjanpidon katko on perjantaina, hoidetaan tilinpäätös maanantaina. Raportit ovat tällöin käytössä jo tiistaina.

Seuraavassa kuviossa hahmotetaan miten tieto eri lähteistä kerätään GC-ohjelmaan. Nyt on menossa vaihe, jossa niiden yhtiöiden, joiden kirjanpito hoidetaan Lahdessa, tiedot ovat jo ohjelmassa.



KUVIO 8: Ohjelman tietolähteet

Seuraavaksi siirretään muualla tehtävien tytäryhtiöiden tiedot. Tytäryhtiöt ovat täyttäneet tarkoitusta varten laaditun Excel-pohjan, joihin on kirjattu tulos- ja tasetileittäin kunkin yrityksen kumulatiiviset saldot. Excel-pohjat tulevat eri yrityksistä sähköpostit-

se taloushallintoon Mukkulaan, jossa Excel-pohjat tallennetaan Iskun sisäisen tietojärjestelmän N-asemalle, Basware GC-kansioon kuukausittain. Jokaiselle kuukaudelle on oma alakansionsa.

Kun yhtiöt kirjanpidossaan kirjaavat tapahtumia konsernitileille, vaatii ohjelma tilille partnerinumeron. Tavalliset tilit eivät anna tehdä kirjausta, jossa on partnerinumero. Partnerinumeroiden avulla sisäiset erät on helppo eritellä tileittäin ja yhtiöittäin. Tyttären Excel-taulukossa ilmoittamat sisäiset erät on syötettävä käsin suoraan GC-ohjelmaan. Tämän vaiheen jälkeen kaikki tilinpäätöstiedot ovat ohjelmassa. Konsernilaskentaohjelma GC tekee eliminointiviennit kun ohjelma päivitetään.

5.4.4 Täsmäytykset ja tarkistukset

GC-ohjelmassa tehdään täsmäytys yrityspareittain. Jokainen yritys täsmätään jokaisen yrityksen kanssa. Kuviossa 9 näkyy yrityspari Isku Yhtymä ja Isku Invest. Kuvion yrityspari täsmää eli erotus on nolla. Jos parit eivät täsmää, tutkitaan puuttuuko lasku vai onko tapahtunut kirjausvirhe. Laskun puuttuessa tarkistetaan konsernitileille tehdyt kirjaukset. Kirjauksen pitäisi olla molempien konserniyhtiöiden konsernitileillä. Lasku on voitu virheellisesti kirjata tavalliselle myynti- tai ostotilille ilman partnerinumeroa.

The screenshot displays the BasWare Group Consolidation software interface. The main window shows a reconciliation report for 'Tasmäytys' (Reconciliation) for the month of Toukokuu (May). The interface includes a sidebar with navigation options, a main window with a grid of monthly data, and detailed tables for '02 Isku-Yhtymä Oy' and '20 Isku Invest Oy' showing transactions with columns for date, account type, description, quantity, sum, correction, total, and value.

Yksikkö	Yksikkö	Tositte	Tammikuu	Helmi	Maaliskuu	Huhtikuu	Toukokuu	Kesäkuu	Heinäkuu
40	61	N/A	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
50	62	N/A	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02	20	20047	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02	40	20054	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02	60	20055	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tili	D/K	Tilin nimi	Itysnu	Summa	Oikaisu	Yhteensä	luut	Val.määrä	Selit
77600	D	Korot konsernila	1	-6 769,15	0,00	-6 769,15	EUR	6 769,15	Elimin
77300	K	Korkotuotot kons	1	49 875,00	0,00	49 875,00	EUR	49 875,00	Elimin
65545	D	Energia kons yhi	1	-39 673,73	0,00	-39 673,73	EUR	39 673,73	Elimin
65370	D	Konsernin palvel	1	-35 095,00	0,00	-35 095,00	EUR	35 095,00	Elimin
65390	D	Vuokratulot, kor	1	-60 337,85	0,00	-60 337,85	EUR	60 337,85	Elimin
54500	K	Konsernin sisäis	1	6 688,15	0,00	6 688,15	EUR	6 688,15	Elimin
Yhteensä				-1 798 798,84	0,00	-1 798 798,84			Sisäisten erien syöttöön

Tili	D/K	Tilin nimi	Itysnu	Summa	Oikaisu	Yhteensä	luut	Val.määrä	Selit
77600	D	Korot konsernila	1	-49 875,00	0,00	-49 875,00	EUR	49 875,00	Elimin
77300	K	Korkotuotot kons	1	6 769,15	0,00	6 769,15	EUR	6 769,15	Elimin
65195	D	Kimmentöpalvelut	1	-6 688,15	0,00	-6 688,15	EUR	6 688,15	Elimin
54500	K	Konsernin sisäis	1	3 429,84	0,00	3 429,84	EUR	3 429,84	Elimin
54600	K	Energia tuotot ko	1	0,00	0,00	0,00	EUR	0,00	Elimin
43050	K	ALY-velka myyn	1	0,00	0,00	0,00	EUR	0,00	Elimin
Yhteensä				1 798 798,84	0,00	1 798 798,84			Sisäisten erien syöttöön

KUVIO 9: Yritysparien täsmäytys ohjelmassa (Basware GC7 2006)

Kuukausittain tilinpäätöksiin ei käytetä kahta päivää enempää. Kuukaudenvaihteen tilinpäätöksessä, jos parit erottavat, tulostetaan näyttö (Print Screen) ja tehdään pakko-täsmäytys. Ero tutkitaan myöhemmin ja hoidetaan kuntoon kirjanpidossa. Jos ero ei ole sisäisten siirtojen tilissä, voidaan se suoraan muuttaa. Jos ero on huomattavan suuri, se selvitetään ja korjataan samalle kuukaudelle. Pienet erot tutkitaan ja korjataan kirjanpi-toon seuraavalle kuukaudelle. Kun yhtiöparin sisäiset erät täsmäyvät, tiedot päivitetään. Tällöin ohjelma tekee viimeiset eliminointiviennit.

Käytännössä on huomattu, että ulkomaisille tytäryhtiöille tuottaa vaikeuksia kirjata varastonmuutos suomalaisen kirjanpitokäytännön mukaan. Tämän vuoksi verrataan ulkomaisten yhtiöiden tuloslaskelmia ja taseita, onko niissä sama varastonmuutos eli onko edellisen taseen varaston arvo lisättyä tai vähennettynä varastonmuutoksella sama kuin tilinpäätöksen arvo. Tätä ei tehdä joka kuukausi. Varastonmuutoksen oikeel-lisuutta arvioitaessa voidaan luottaa, että tyttärien taseessa ilmoitetut varastonmuutos-luvut on laskettu inventaarin mukaan oikein. Erot korjataan tuloslaskelman osalta, jossa varastonmuutos oikaisee ostoja.

Täsmäytysten jälkeen on tarkistettava osakkuusyrittyskortit. Kun kortit on tehty oikein, osaa ohjelma laskea itse osakkeet ja osakepääoman sekä erottaa vähemmistöosuuden. Osakkuusyrittyskorttiin on syötettävä yrityksen tulos, voittovarot ja mahdollinen osingon jako.

The screenshot shows the 'Osakkuusyrittyskortit' software interface. The window title is 'Osakkuusyrittyskortit'. The menu bar includes 'Tiedosto', 'Toiminnot', and 'Ohje'. The toolbar has icons for 'Sulje', 'Uusi', 'Avaa', 'Väläytä', and 'Tallenna'. The status bar shows 'Tosite: 80001'.

The main interface is divided into several sections:

- Perustiedot:** Includes fields for 'Yksikkö' (08), 'Koy Kotkanhalli', 'Omistaja' (20), and 'Isku Invest Oy'.
- Valuuttakurssaus:** Radio buttons for 'Hankintahetken kurssaus' (selected) and 'Aktiivikurssaus (IAS 21)'.
- Hankintahetki:** Fields for 'Tilikausi' (1990), 'Jakso' (1), and 'Osuus-%' (33,333333).
- Luovutus:** Fields for 'Tilikausi' and 'Jakso'.
- Hankintamenolaskelma:** A table showing calculations for 'Yksikön val.' and 'Omistajan valuutta'.
- Valuuttakurssit ja tilit:** Fields for 'Valuutta' (EUR), 'Hankintahetki' (1), and 'Aktiivinen jakso' (1).
- Tilit:** A list of accounts and their values, including 'Tuloslask. tili', 'Tasetili', 'Voittovarot', 'Muuntoero', and 'Osingot'.
- Tosittehistoria:** A field for 'Näytöllä oleva' (2005.09.02 14:53:40) and a list of transactions.

The 'Hankintamenolaskelma' table is as follows:

	Yksikön val. Kok.summa	Omistajan osuus	Hankintahetki	Omistajan valuutta Akt. jakso
Hankintameno			435 399,52	
Oma pääoma yhteensä	44 500,63	14 833,54	14 833,54	14 833,54
Kons. aktiiva		420 565,98	420 565,98	
Käyvän arvon kohd.	0,00	0,00	0,00	
Liikearvo		420 565,98	420 565,98	

The 'Tilit' section contains the following data:

Tili	Perustili
Tuloslask. tili	77389 Osuus osakkuusyrittysten voitosta
Tasetili	12200 Omistusyhteisyritysosakkeet
Ed. tilikausien poistot	34000 Edellisten tilikausien tulos
Oma pääoma	33900 Kurssierotili
Kohdist. ja hankintameno	33900 Kurssierotili
Osingot	
Osinkotuotot	77100 Saadut osingot omistusyhteisyrityksiltä
Osinkojen kurssierot	33900 Kurssierotili

The status bar at the bottom right shows 'TOT' and 'Jakso: 12/2007'.

KUVIO 10: Osakkuusyrittyskortti

Tärkeintä on tarkastaa, että konsernin oma pääoma on oikein. Lasketaan oman pääoman jatkuvuus eli mitä on muuttunut vuodessa. Esimerkiksi vuonna 2007 Puhos Board on lunastanut omia osakkeitaan. Tilinpäätökseen jäljelle tulee jäädä emoyhtiön osakepääoma.

5.4.5 Liitetiedot

Liitetietojen yhdistelyssä vähennetään konsernin sisäiset erät tyttärien tilinpäätösten liitetiedoista samaan tapaan kuin konsernitalinpäätöksen tuloslaskelman ja taseen eliminointeja suoritettaessa.

Liitetiedot voitaisiin saada tuotettua GC Package-ohjelmalla, mutta ohjelma on kallista saatavaan hyötyyn verrattuna. GC-ohjelmassa voidaan yhtiöiden tiedoista tuottaa erilaisia raportteja eri tarkoituksiin. Oikein muodostettu raporttipohja kokoaisi myös liitetiedot yhteen. Isku on suunnitellut uuden raporttipohjan luomista liitetietoja varten.

5.4.6 Raportointi

Virallisen konsernitalinpäätöksen tasekirja sekä emoyhtiön tilinpäätöksen osana esitettävä toimintakertomus raportoidaan heti niiden valmistuttua lain vaatimille tahoille, yrityksen omistajille ja johdolle. Samoihin aikoihin tapahtuu myös normaali helmikuun kuukausiraportointi yhtiöittäin ja konsernilukuina.

Tuloslaskelmat ja taseet ovat Excel-pohjina ja ne tulostetaan jokaiselle yhtiölle erikseen. Näin saadaan paperille myös emoyhtiön Isku-Yhtymän tilinpäätöskirjat sekä konsernilaskelmat. Eliminointikirjaukset eli yhdistelylaskelmat on säilytettävä muiden kirjanpitoluokkien säilyttämisohjeiden mukaisesti. Tulosraportit otetaan alakonserneista. GC-ohjelmasta tulostettavasta tuloslaskelmasta on eriteltyinä kuusi, kumulatiivinen tulos, koko vuosi, budjetoitu ja edellinen vuosi. Tulosraporttiin tulostuvat myös tärkeät tunnusluvut; myyntikate-, käyttökate- ja liiketulosprosentti.

Lisäksi otetaan kuumemittari-, DuPont- ja yhteenvetoraportit. (LIITTEET 4 ja 5). Tuloslaskelmia voidaan ottaa toimialoittain ja toiminnoittain. DuPont-raporteissa on kyse sijoitetun tai sidotun pääoman tuoton laskemisesta. Iskulla tunnusluvussa lasketaan liiketoimintaan sitoutuneelle pääomalle tuotto prosenttia. DuPont-mallissa tunnusluvun osoittaja ja nimittäjä on jaettu komponentteihin, joista on helppo nähdä, mitkä tekijät vaikuttavat yrityksen tulokseen ja pääoman määrään. Näistä päästään pääoman tuotto-

asteeseen ja huomataan, miten tuotto-prosenttia voidaan kasvattaa. DuPont-raportissa on mukana myös kassavirtalaskelma sekä yhteenveto näistä molemmista.

Kuumemittari-raportissa on kyse yrityksen liikevoiton eroanalyysistä. Raportissa on kaksi graafista esitystä. Ensimmäisessä näytetään ylimpänä palkkina budjetoitu ja alimpana toteutunut liikevoitto. Palkit välissä selvittävät, mistä budjetoidun ja todellisen liikevoiton ero johtuu. Toisessa esityksessä taas edellisen vuoden liiketulosta on verrattu toteutuneeseen liiketulokseen.

CashFlow eli kassavirtalaskelma ja DuPont eli ROCE saadaan suoraan GC:stä, kun tuloslaskelmat ja taseet on siirretty ASW:stä ja Exceleistä GC:hen. Kuumemittarin tiedot ajetaan GC:stä ensin Exceliin, koska GC:n konsultti ei saanut raporttia toimimaan GC:n puolella. Käytännössä tämä on onneksi yhtä nopea toimenpide kuin muidenkin raporttien ajo GC:stä.

Raportit ajetaan kuukausittain ja tällä hetkellä sen tekee yleensä kirjanpitäjä. Raportit tehdään erikseen kaikista erillisyyhtiöistä (Interior, Koti, Keittiöt, Yhtymä, Invest ja Teollisuus) ja Puhos Board Groupista sekä koko Isku konsernista. Raportteja käyttävät lähinnä konsernin johto, yhtiöiden toimitusjohtajat, hallitukset ja enenevässä määrin osa yhtiöiden johtoryhmistä. DuPont ja kassavirtalaskelma ovat hyvin toimivia raportteja erityisesti valmistusyrityksissä, joissa liiketoimintaan sitoutuu suuria määriä pääomaa.

Yhteenvetona raportit yhdessä kertovat, mistä ja miten yhtiöiden liiketoiminnan tulos sekä kannattavuus muodostuvat ja minkä verran ja mihin pääomia sitoutuu. Näiden raporttien avulla ylimmän johdon on helpompi päätellä mihin suuntaan ollaan menossa, mihin haluttaisiin mennä ja mitä pitäisi tehdä, jotta sinne päästäisiin. Myös yhtiöiden toiminnan ja johdon toimintaa voidaan arvioida näiden mittarien avulla.

Raportoinnin odotetaan kehittyvän nopeammaksi. Yrityksen johto tarvitsee raportteja jo ennen konsernitilinpäätöksen valmistumista. Nämä raakaversioraportit saattavat vielä sisältää konsernierää, joita ei ole vielä eliminoitu. Näihin kesken tilinpäätöksen laadittuihin raportteihin on todella osattava suhtautua vain suuntaa-antavina, koska kon-

sernierien eliminointi todennäköisesti muuttaa ensimmäisiä lukuja vielä merkittävästi. Kaiken kaikkiaan raportit ovat seurannan, päätöksenteon ja suunnittelun sekä arvioinnin työkaluja. (LIITE 6.)

5.5 Johtopäätökset Isku-Yhtymä Oy:n konsernitilinpäätöksen laadintaprosessista

Nykyinen konsernitilinpäätösohjelma sopii konsernin tämän hetkiseen tarpeeseen ja se arvioidaan välttämättömäksi konsernitilinpäätöksen laatimisen onnistumisessa tavoiteajassa. Ohjelma tukee lisäksi konsernin omistajien ja johdon asettamia raportointivaatimuksia ja antaa mahdollisuuksia erilaisten raporttipohjien luomiselle tarpeen mukaan. Konserni tulee todennäköisesti siirtymään käyttämään ERP-järjestelmää, jolloin ohjelmavalinta tulee viimeistään uudelleenarvioitavaksi. Myös nykyisen konsernilaskentaohjelman toimivuus arvioidaan uudelleen.

Konsernitilinpäätöksen laatijat ovat ammattilaisia työssään ja kokeneita kasvavan konsernin tilinpäätösprosessin hoitamisessa annetussa aikataulussa. Vuosien kokemus kirjanpidosta on antanut heille varmuutta ja näkemystä työhönsä. Yllättävää oli, että konsernitilinpäätöksen laatii käytännössä vain kaksi henkilöä. Jotta konsernitilinpäätös valmistuisi luotettavasti jatkossakin, näkisimme järkeväksi yritykselle joko organisoida työnkiertoa taloushallinnossa, kouluttaa yksi nykyisistä työntekijöistä tilinpäätöksen laadinnan osaajaksi tai rekrytoida yksi työntekijä lisää kirjanpitoon.

FASin mukainen tilinpäätöksen laatiminen tulee jatkumaan. Isku ei todennäköisesti vielä vuosiin tule vaihtamaan IFRS tilinpäätökseen, vaikka se ei ole täysin poissuljettu vaihtoehtokaan. Siirtymäkausi tulisi olemaan vaihdon työläin vaihe.

Euron käyttöönotto on helpottanut ulkomaisten tytäryritysten yhdistämistä konsernitilinpäätökseen. Tulevaisuudessa euroalue kasvaa uusien jäsenvaltioiden siirtyessä käyttämään euroa valuuttanaan. Päätöksen konsernin valuutan käyttämisestä kirjanpidossaan voi tytäryritys tehdä, vaikka maa ei Euroopan Unioniin kuuluisikaan. Näin tekee esimerkiksi Iskun Moskovassa toimiva tytäryritys. Emoyrityksen olisi teoriassa mahdollista vaatia euron käyttöä kaikilta tyttäriltään tytäryrityksen tiedonantovelvollisuu-
teen vedoten.

Kehitysehdotuksena voidaan esittää, että konsernitilinpäätösprosessia voitaisiin ohjelmistokoulutuksen mukaan nopeuttaa siirtämällä ohjelmaan ensin sisäiset erät, jolloin niiden käsittelyyn ja täsmäytykseen tarvittava aika lyhenisi, koska erot tulisivat heti esiin. Tämä edellyttää, että tytäryritykset lähettävät sisäisten erien tiedot aina kuukauden kolmanteen työpäivään mennessä. Varsinaiset raportit valmistuisivat pari päivää myöhemmin.

Konsernitilinpäätöksen vaiheet alkavat ohjelman tietojen ylläpidosta, johon kuuluu organisaatorakenteen päivitys. Konserni on elävä yrityskompleksi, joten täsmälleen samanlaista tilinpäätöstä organisaationkaan osalta kuin tässä työssä kuvattu ei todennäköisesti tulla koskaan tekemään.

6 YHTEENVETO

Opinnäytteen tavoitteena oli selvittää lainsäädännön vaatimukset konsernitilinpäätöksen laadinnalle ja kuvata Iskun konsernitilinpäätösprosessi. Lainsäädännöstä voidaan todeta, että konsernitilinpäätöksen laatimista määrittää ensisijaisesti kirjanpitolaki ja koska kysymyksessä oli osakeyhtiö vaikuttaa laadintaan myös osakeyhtiölaki. Kirjanpitoasetuksesta löytyvät tuloslaskelma- ja tasekaavat, joita noudatetaan soveltuvien osin konsernilaskelmiin, joita varten asetuksessa on annettu lisäohjeita. Lakimuutokset eivät ole merkittävästi vaikuttaneet tilinpäätöksen laadintaan Iskussa. Muutokset eivät ole vaikuttaneet kirjanpitotapaan, lähinnä kyse Iskulla on ollut joidenkin erien merkitämuutoksista, joista konsernin tilintarkastajat informoivat kirjanpitäjiä. Tutkimuksessa havaittiin, että kansainvälisesti toimivan konsernin tilinpäätöksen laatimisen tukena on Iskulla nykyaikaiset kirjanpito- ja tilinpäätösohjelmat. Varsinaisen työn tekevät kuitenkin taloushallinnon ammattilaiset.

Tutkimusongelmana oli selvittää, miten Iskun konsernitilinpäätös laaditaan sekä selvittää laadinnan mahdolliset ongelmakohdat. Tutkimusmenetelmänä käytettiin haastatteluja ja osallistuvaa havainnointia, joiden avulla selvitettiin Iskun konsernitilinpäätöksen vaiheet. Aineistosta tehtyjen johtopäätösten luotettavuutta arvioitaessa voidaan todeta, että tutkimuksessa tutkitaan sitä, mitä on tarkoituskin tutkia.

Haastattelun heikkous menetelmänä on sen viemä aika. Tutkimuksemme tukena oli se, että haastateltavat henkilöt pystyivät venymään heiltä varaamamme ajan yli. Haastattelut olivat antoisia ja moniulotteisia. Erityisenä etuna on, että kun valitsee oikean ihmisen kyseessä olevaan haastatteluun, saa siitä enemmän tietoa kun on lähtenyt hakemaan.

Opinnäytetyön edistyminen aiheesta valmiiksi työksi kesti noin puoli vuotta. Työ edistyi koko ajan, vaikka ei ensimmäiseen palautuspäivään mennessä valmistunutkaan. Tähän vaikutti eniten opinnäytetyön tekijöiden tasapainottelu opiskelun ja työelämän yhteensovittamisen ja niiden asettamien vaatimusten kanssa. Koko opiskeluajan kestänyt yhteistyömme helpotti muuten vaativaa tutkimusta siinä mielessä, että työskentelytapamme yhdessä olivat ehtineet hioutumaan toimiviksi. Mitä valmiimmaksi työ saatiin kirjoitettua, sitä mielekkäämpää kirjoitustyön ääreen oli aina palata ja työhön alkoi

vähitellen suhtautua omistavasti ja ylpeänä saavutetuista tuloksista. Vastuu työstä jakautui ehdottoman tasapuolisesti.

Konsernitilinpäätöksen maailmaan uppoutuminen vei aikaa ennen kuin saatua tietomäärää pystyi jäsentämään tekstiksi. Aiheen valintaan vaikutti toimeksiantajan innostus työtä kohtaan. Tutkimustyön aikana tämä innostus näkyi kärsivällisyytenä heidän selvitettäessä meille tilinpäätöksen vaiheita sekä monina ideoina ja kannustuksena. Koska aluksi vain toinen opinnäytetyön tekijöistä pystyi osallistuvaan havainnointiin case-yrityksessä, käytiin asioita läpi yhdessä vielä uudestaan, jotta molemmat tekijät tunsivat Iskun konsernitilinpäätösprosessin pääpiirteittäin. Teorian kasaaminen oli kohdalaisen helppoa tämän jälkeen.

Lähdemateriaalin kerääminen jatkui koko opinnäytetyöprojektin ajan. Ongelmana oli aiheen lakisidonnaisuus; lähdekirjallisuus toistaa paljon samoja perusasioita, jotka esitetään lakitekstissä ja lakiuudistusten myötä eivät välttämättä suhteelliset uudetkaan kirjat ole enää ajan tasalla. Koska case-yritys laatii tilinpäätöksensä Suomen lain mukaan, eivät ulkomaiset lähdekirjat sopineet tutkimukseemme. Niistä monet käsittelivät IFRS-standardin mukaista tilinpäätöstä.

Tutkimustyö on tehty niin huolellisesti, että tutkimuksen tuloksia voidaan pitää toistettavina. Haastatteluja varten varasimme nauhurin, jonka käyttöön emme kuitenkaan saaneet haastateltavan suostumusta. Koska haastateltava koki nauhoittamisen epämiellyttävänä, jätimme nauhurin pois seuraavista tapaamisistamme. Molemmat haastatellijat kirjoittivat muistiinpanoja haastattelusta ja osin päällekkäiset muistiinpanot purettiin tekstiksi yhdessä.

Saadut tulokset eivät ole sattumanvaraisia. Tämän tilikauden lähtökohdat; tekijät, ohjelmat ja toimintamallit on raportoitu huolellisesti todellisuutta vastaavina. Realibiliteetin varmistamisen vuoksi haastatellut henkilöt ovat lukeneet ja hyväksyneet tämän opinnäytetyön. Työn edistymistä seurattiin tekijöiden, ohjaajan ja case-yrityksen puolelta. Hyvä lopputulos katsottiin valmistumista tärkeämmäksi tekijäksi, tästä suuri kiitos niin Iskulle kuin ohjaajillemme.

Tutkimus ja tutustuminen konsernin toimintaan herättivät jatkotutkimushanke-ehdotuksia. Konsernilainsäädäntö on erityislainsäädäntöä, jossa teemoihin perehtymi-

nen lisää kiinnostusta asiaan. Aihealueesta löytyy monia pienempiäkin osioita, joista saisi helposti kattavamman kuvan uudella tutkimuksella. Tällaisia osa-alueita ovat esimerkiksi konsernin liitetietovaatimukset ja tilinpäätöksen raportointi. Konserniverotus, jonka rajasimme työmme ulkopuolelle, on sekin erittäin haastava tutkimuskohde. Tällainen opinnäytetyö voisi sisältää myös konsernin verosuunnittelun.

Opinnäytettämme voidaan hyödyntää arvioitaessa koko prosessia ja käytettävien ohjelmien toimivuutta. Työn tarkoitus onkin olla pohjana tulevien vuosien uudistuksille. Kehittäminen helpottuu, kun vallitseva käytäntö tunnetaan.

LÄHTEET

A1339/1997. Kirjanpitoasetus. 30.12.1997.

Ahti, A., Tikkanen, R. & Viljanen, J. 2001. Konsernitilinpäätös. Pieksämäki: Tietosanomaa.

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

BasWare Oyj. FAS/IFRS-raportointi. Group Consolidation 7 [konsernilaskentaohjelma.]

Englund, T., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2005. Konsernitilinpäätös kirjanpitolaian mukaan. Juva: WSOY.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2001. Tutki ja kirjoita. Vantaa: Kirjayhtymä.

Isku 2007. [yrityksen verkkosivut]. [viitattu 1.10.2007]. Saatavissa: <http://www.isku.fi>

Isku-Yhtymä konserni tasekirja 2006

Kauppa- ja teollisuusministeriö, Kirjanpitolaikunta, Yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta. 7.11.2006.

Kauppa- ja teollisuusministeriö, Kirjanpitolaikunta, Yleisohje laskennallisista vero-veloista ja – saamisista. 12.9.2006

Kauppa- ja teollisuusministeriö, Kirjanpitolaikunta, Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta. 30.1.2007.

Kauppa- ja teollisuusministeriö 2007. Kirjanpitolaikunta. [verkkodokumentti]. [viitattu 6.12.2007]. Saatavissa: <http://www.ktm.fi/index.phtml?s=947>

Kellas, S., Blumme, N., Janhunen, A. & Soini, K. 2006. Osakeyhtiölaki 2007 [verkkopublication]. Helsinki: KPMG. [Viitattu 7.12.2007.] Saatavissa: <http://www.kpmg.fi/binary.aspx?Section=177&Item=3523>

Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa 2001. Yritystutkimusneuvottelukunta ry. Tampere: Gaudeamuskirja.

Kupila, P. 2007. Isku kääntyy asiakkaan puoleen. Talouselämä 37/2007, 28–31.

L1336/1997. Kirjanpitolaiki. 30.12.1997.

L825/1986. Laki konserniavustuksesta verotuksessa. 21.11.1986.

L624/2006. Osakeyhtiölaki. 21.7.2006.

Laakso, M. 2007. Kilan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Tilisanomat 1/2007, 40-43.

Leea Kouhia, Konsernitilinpäätös. Lahden ammattikorkeakoulu 2006. Kurssimateriaali.

Leppiniemi, J. 2004. Konsernitilinpäätös. Tilisanomat 12/2004, 38–41.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 1994. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. [verkkokirja]. Uudistettu 2007. [viitattu 15.11.2007]. Saatavissa:
<http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=HT&pos=HT&page=selain&ts=yo&openhaku=&gethere=> (Helsinki, WSOY)

Mäkelä, L., Reponen, M. & Pohjonen, S. 2005. Konsernitilinpäätöksen laatiminen uuden kirjanpitolain mukaan. Juva: WSOY.

Suomen Yrittäjät 2007. Oma pääoma [verkkodokumentti]. [viitattu 15.12.2007]. Saatavissa:
<http://www.yrittajat.fi/sy/home.nsf/pages/C2256DB30028DDCF02256A540065995D>

Haastattelut

Hannele Kahtola, kirjanpitoapäällikkö, Isku Invest Oy, Lahti. Haastattelut 26.9.2007 & 27.11.2007.

Paula Koivujoki, laskentapäällikkö, Isku Invest Oy, Lahti. Haastattelu 27.11.2007.

Timo Korpela, controller, Isku Invest Oy, Lahti. Haastattelu 5.12.2007.