



Osaamista  
ja oivallusta  
tulevaisuuden  
tekemiseen

Assi Jortikka

# Konsernin rakennemuutosten hallinta käytännönläheisesti

Konsernilaskennan kehittämishanke

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Lokakuu 2019

Tekijä Otsikko	Assi Jortikka Konsernin rakennemuutosten hallinta käytännönläheisesti. Konsernilaskennan kehittämishanke
Sivumäärä Aika	43 sivua Lokakuu 2019
Tutkinto	Tradenomi
Tutkinto-ohjelma	Liiketalous
Ohjaaja	Lehtori Heikki Hyvärinen
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda nopeasti kasvavalle ja laajentuvalle kohdeyritykselle toimiva kuukausittainen raportointiprosessi sekä työkalu konsernilaskennan ja konsernirakennemuutosten hallintaan. Tämän kehittämishankkeen toteutuksen aikana kohdeyritys laajeni yritysostoilla kahteen eri maahan. Nämä yritysostot mahdollistivat työkalun kehittämisen käytännön tasolla siten, että sillä voi vastata raportoinnin haasteisiin nopeasti muuttuvassa konsernirakenteessa.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin tutkimuksellisena kehittämishankkeena. Menetelmänä käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Viitekehys käsitteli suomalaista kirjanpitoikäntä (FAS) sekä kansainvälistä tilinpäätösstandardia (IFRS). Koska konsernirakennemuutokset ja konserniyhdistely ovat erittäin laajoja aihepiirejä, opinnäytetyö rajattiin koskemaan konserniyhdistelyä tytäryhtiöhankintojen yhteydessä. Konsernilaskentatyökalun toteutuksessa huomioitiin muuntoerojen käsittely konsernissa sekä hankintamenolaskeman erot IFRS- ja FAS-raportointistandardien välillä.</p> <p>Kehittämishankkeen toteutustapa oli työn opinnollistaminen, ja raportti sisälsi oppimisprosessin päiväkirjan. Päiväkirja oli kirjallisuuden teorian ja käytännön osaamisen välinen dialogi.</p> <p>Kehittämishanke toteutui onnistuneesti, ja sen lopputulemana syntyneet Excel-pohjainen konsernilaskentatyökalu sekä raportointiprosessi jäivät kohdeyrityksen vakiintuneeseen käyttöön.</p>	
Avainsanat	konsernilaskenta, konsernirakennemuutokset, FAS, IFRS, hankintamenolaskelma, muuntoero

Author Title	Assi Jortikka Managing Changes in Group Structure - Group Accounting Development Project
Number of Pages Date	43 pages October 2019
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Program	Economics and Business Administration
Major:	Accounting and Finance
Instructor	Heikki Hyvärinen, Senior Lecturer
<p>The purpose of this study was to create a well-functioning process and tools for Group accounting consolidation and forecasting. The fast-growing target company was expanding to two different countries while this development project was implemented. Due to these acquisitions, the created consolidation tool was built to meet the challenge for the rapidly changing group structure.</p> <p>This was a qualitative study and the chosen theoretical framework consisted of both Finnish accounting (FAS) and international Financial reporting standards (IFRS), especially in connection with the group consolidation issues when acquiring new subsidiaries. The group consolidation tool was developed to enable the consideration of the translation differences within the equity as well as the differences between the acquisition cost calculation based on IFRS and FAS reporting standards.</p> <p>The study was also "study at work" project and the report include a diary of the learning process. The report is a dialogue between theory and practical know-how.</p> <p>The development project was successfully completed, and both the monthly consolidation process and the Excel-based tool created during the project were implemented for the target company.</p>	
Keywords	group accounting, group consolidation, FAS, IFRS, acquisition cost calculation, translation difference

## Sisällys

1	Johdanto	1
2	Konsernilaskennan teoriaa	2
2.1	Konsernilaskennan raportointistandardit	2
2.2	Konserniyhdistelyteoria	3
3	Kehittämishankkeen toteutus	5
3.1	Kehittämishankkeen menetelmä	5
3.2	Nykytilakartoitus ja kehittämishankkeen rajaus	6
3.3	Kehittämishankkeen projektisuunnitelma	7
4	Kehittämishankkeen ja oppimisprosessin päiväkirja	9
4.1	Työn opinnollistamisen malli	9
4.2	Ammatillisen osaamisen käsitteet ja kehittäminen	10
4.3	Käytetyt työn opinnollistamisen keinot ja teorian lähteet	13
4.4	Oppimisprosessin päiväkirja	14
4.4.1	Viikot 1–4: Nykytilakartoitus	15
4.4.2	Viikot 5–8: Teorian hankinta	15
4.4.3	Viikot 9–12: Konsernilaskentatyökalun kehittäminen	16
4.4.4	Viikot 13–16: Konsernilaskentatyökalun käyttöönotto ja testaus	17
4.4.5	Viikot 17–24: Konsernilaskentatyökalun validointi	18
5	Konsernin raportointiprosessin määrittely	19
5.1	Tarvittavan tiedon keräys	19
5.2	Konsernilaskennan aikataulun ja vastuiden suunnittelu	20
6	Konsernilaskentatyökalun toteutus	22
6.1	Työkalun mallin ja rakenteen luominen	22
6.2	Hankintamenolaskelma ja konsernieliminoinnit	26
6.3	Keskikurssierot ja muuntoero	31
6.4	Konsernin sisäiset tapahtumat	33
6.5	Konsernin rakennemuutosten hallinta	38
7	Yhteenveto ja reflektointi	39
7.1	Johtopäätökset	39
7.2	Työn opinnollistamisen yhteenveto	40
7.3	Jatkokehitysmahdollisuudet	41
	Lähteet	42

## 1 Johdanto

Tämä opinnäytetyö on toteutettu työn opinnollistamisen keinoin tutkimuksellisenä kehittämishankkeena. Työn opinnollistamista on avattu raportissa kehittämishankkeen etene- mistä kuvaavan oppimispäiväkirjan muodossa. Opinnäytetyön aiheen valintaan vaikutti oma, jo olemassa oleva ammattipätevyys eli kompetenssi sekä työnantajan esittämä konserniraportoinnin kvalifikaation eli korkean laadun vaatimus.

Kehittämishankkeen kohdeyritys on voimakkaassa kasvussa oleva, vasta muutaman vuoden toiminnassa ollut kotimainen konserni. Yritys on lyhyessä ajassa kasvanut yh- deksi alansa merkittävimmäksi toimijaksi usean Pohjoismaan alueella. Konserni on kas- vanut orgaanisen kasvun lisäksi myös useilla yritysostoilla sekä kotimaassa että muissa Pohjoismaissa. Nopea kasvu ja useat yritysostot ovat luoneet konsernin hallintoon tar- peen kehittää konsernilaskentaa ja raportointia.

Kehittämishankkeen lähtökohtana on kohdeyrityksen tarve saada toimiva sekä käytän- nönläheinen konsernilaskentatyökalu. Työkalun tarkoitus on taata kasvavan konsernin raportoinnin laatu ja oikeellisuus lakisääteisten vaatimusten osalta. Työkalun tulee luot- tettavasti vastata yrityksen johdolta tuleviin raportoinnin vaatimuksiin sekä konsernira- kennemuutoksista johtuviin raportoinnin haasteisiin. Kehittämishankkeen aikana oli tar- koitus luoda ja ottaa käyttöön konsernilaskentatyökalun lisäksi myös toimiva konsernira- portoinnin prosessi. Prosessin oli tarkoitus varmistaa konsernin kuukausiraportoinnin valmistuminen vaaditussa aikataulussa ja selventää konsernin erillisyhtiöiden vastuut ja yhteiset raportointikäytännöt.

Kohdeyrityksen konsernitiilin päätös tehdään virallisesti FAS:n eli Suomen kirjanpitoikä- tännön mukaisesti, mutta konsernissa valmistellaan siirtymistä IFRS-standardin mukai- seen raportointiin. Tämän vuoksi konsernilaskentaan kehitetyn työkalun hankintameno- laskelmat toteutettiin sellaisessa muodossa, joka tulevaisuudessa mahdollistaa vaivat- toman siirtymisen IFSR-raportointiin.

Kehittämishankkeen viitekehyksenä on Suomen kirjanpitolaki ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeistukset, jotka yhdessä muodostavat Suomen kirjanpito- ja laskentakäytännön eli FAS:n. Lisäksi viitekehyksenä toimii IFRS 3 eli liiketoimien yhdistämistä säätelevä standardi. Konserniyhdistely ja -tilinpäätös ovat kokonaisuutena hyvin laaja aihe, joten

tämä kehittämishanke on rajattu koskemaan tytäryhtiöhankinnan jälkeistä konserniyhdistelyä. Tässä työssä ei oteta kantaa yrityksen arvonmääritykseen, vaan keskitytään arvonmäärityksen jälkeiseen tekniseen raportointiosuuteen. Kehittämishankkeen tutkimuskysymys on, miten luoda konsernilaskentaan käytännönläheinen työkalu ja prosessi, joiden avulla konsernirakennemuutosten hallinta, ennustaminen ja analysointi onnistuvat luotettavasti ja kontrolloidusti.

Haasteena kehittämishankkeen toteutuksessa ilmeni, että käytännönläheisiä ohjeistuksia ja selkeitä esimerkkejä konsernirakennemuutosten hallinnasta ja konserniyhdistelystä on hyvin vaikea löytää. Alan kirjallisuudesta löytyy paljon teoriaa, mutta käytännönläheinen ohjeistus ja selkeät esimerkit siitä, miten hankitut uudet yhtiöt käytännössä yhdistellään ja millaisia työkaluja yhdistelyyn voi luoda, ei juurikaan löydy. Kehittämishankkeen toteutus vaati innovatiivista lähestymistapaa, tiedon hankkimista monipuolisesti kirjallisista lähteistä, mentorin tukea sekä lopuksi yrityksen Big4-kumppanin eli tilintarkastusyhteisön tekemän validoinnin.

Konsernirakennemuutoksia koskevan ulkopuolisen konsultoinnin hankkiminen ostopalveluna on erittäin kallista. Koska kirjanpitolaki ja raportointistandardit ovat selkeitä ja niiden soveltaminen säädelyä kaikissa standardia noudattavissa maissa, on yrityksen toimihenkilöiden mahdollista hallita konsernirakennemuutokset myös itse. Tämä kuitenkin edellyttää tarvittavaa konsernilaskennan ammattitaitoa, selkeää ohjeistusta yrityksen omista käytännöistä sekä konsernilaskennan toimivia työkaluja.

Kehittämishankkeena luotu konsernilaskentatyökalu hyödyttää kohdeyritystä myös taloudelliselta näkökannalta. Työkalun avulla yrityksessä voidaan sisäisesti hallita konsernirakennemuutoksia sekä analysoida niiden vaikutusta konsernin tasearvoihin. Näin tarve ulkopuolisiin konsultointipalveluihin vähenee.

## **2 Konsernilaskennan teoriaa**

### **2.1 Konsernilaskennan raportointistandardit**

FAS (Finnish Accounting Standards) eli Suomen kirjanpito- ja laskentakäytäntö koostuu Suomen kirjanpitolaista ja kirjanpitolautakunnan lausunnoista. Opinnäytetyön rajauksen mukaisesti tässä työssä on huomioitava Suomen kirjanpitolain 6. luku, joka käsittelee

konsernitilinpäätöstä ja sen laatimisvelvollisuutta. Laissa määritellään konsernin tilinpäätöksen laadintaperiaatteista, hankintamenomenetelmästä, ulkomaisen tytäryhtiön yhdistelystä, konsernin sisäisistä eristä sekä vähemmistöosuuksista. (Kirjanpitolaki 1997, 6. luku.) Lisäksi on huomioitava 7. luku, joka määrittelee veloitteen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta IFRS-standardin mukaisesti. (Kirjanpitolaki 1997, 7. luku.)

International Financial Reporting Standards eli IFRS-standardi on kansainvälinen raportointistandardi, joka on ollut käytössä EU-maissa vuodesta 2005 lähtien. Tällä hetkellä IFRS-raportointi on pakollista vain pörssissä noteeratuille yrityksille, mutta yhä useampi yritys on siirtynyt vapaaehtoisesti IFRS-raportointiin piiriin. IFRS-raportointi parantaa yrityksen taloustietojen läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta sijoittajien kannalta. Toisaalta se kuitenkin sisältää enemmän yrityksen johdon ja hallituksen näkemyksiä ja arvioita, jotka vaikuttavat suoraan tilinpäätöseriin ja raportoituihin arvoihin. IFRS-standardi eroaa joiltain osin merkittävästi suomalaisesta kirjanpitokäytännöstä, joten IFRS-tilinpäätöksen laatiminen asettaa yrityksille myös haasteita ja teettää paljon työtä. (KPMG 2004, 11.)

IFRS 3 (liiketoimien yhdistäminen) standardin lähtökohtana on hankittujen liiketoimien yhdistäminen konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana, hankintamenomenetelmää käyttäen. FAS ja IFRS eroavat hankittujen varojen ja velkojen arvostamisessa merkittävästi. FAS:n mukaisessa hankintamenolaskelmassa lähdetään liikkeelle historiallisista tasearvoista, kun IFRS-standardi lähtee liikkeelle hankinnan yhteydessä uudelleen määritetyistä taseen varojen ja velkojen käyvistä arvoista. (KPMG 2017, 194.) Koska hankittujen vastikkeiden arvonmääritys ja hankinta-ajankohdan yksilöiminen ovat itsessään hyvin laajoja ja monimutkaisia toimenpiteitä, tämä opinnäytetyö rajataan koskemaan ainoastaan teknistä yhdistelyä käytännössä, ottamatta kantaa itse arvonmääritykseen tai hankinta-ajankohdan syntymiseen.

## 2.2 Konserniyhdistelyteoria

IFRS 3:n mukaista hankintalaskelmaa laadittaessa konserniliikearvo on allokoitava, eli se on jaettava hankitun yhteisön taseessa käyvän arvon suhteessa (KPMG 2017, 224). FAS:n mukaisessa hankintamenolaskelmassa lähdetään liikkeelle hankitun yrityksen historiallisista tasearvoista. Tämä laskentakäytäntöjen eroavaisuus aiheuttaa hankkivan yhtiön konsernilaskennassa tarpeen erillisestä hankintamenoraportoinnista, jos konser-

nitilinpäätös tehdään kummankin standardin mukaisesti tai jos yrityksessä ollaan siirtymässä IFRS-raportoinnin piiriin. Tästä opinnäytetyöstä on rajattu ulkopuolelle muu kuin hankintamenoa käsittelevä IFRS-raportointi. Lisäksi ulkopuolelle on rajattu hankittujen tytäryhtiöiden tehdyt IFRS 3 -standardin mukaiset PPA-laskelmat (Purchase Price Allocation). Ainoastaan konsernilaskentatyökalun hankintamenolaskentapohjaa käsiteltäessä, sivutaan IFRS 3:n mukaista liikearvon muodostumista.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa ja konsernirakenteen muutoksia suunnitellessa tulee huomioida, että konsernia tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena kuin kysymyksessä olisi yksi yritys. Jotta konsernitilinpäätöstä laadittaessa tilinpäätös kuvastaa ainoastaan konsernin ulkoisia tapahtumia, kaikki erillisyhtiöiden väliset tapahtumat, varat ja velat sekä yritysjärjestelyt on eliminoitava. (Honkamäki & Reponen & Mäkelä & Pohjonen 2016, 21.) Konserniyhdistelyn teoriasta rajataan tätä työtä koskemaan ainoastaan tytäryhtiöiden omistuksen ja hankinnan yhteydessä tapahtuva, taseen ja tuloksen tekninen yhdistely. Konserniyhdistelyteorian piiriin sisältyy myös useita muita osa-alueita, kuten osakkuusyritysten käsittely, sisäisten katteiden eliminointi ja poistoerojen myötä syntyneiden laskennallisten verojen kirjaukset (Perälä & Mäki & Vänskä 2016). Kohdeyrityksen tämänhetkiset tarpeet huomioiden, myös nämä aihealueet on rajattu tämän opinnäytetyön ulkopuolelle.

Eri valuutassa operoivan ulkomaisen tytäryhtiön hankinnassa ja myynnissä syntyy hankintamenon ajankohdan ja tilinpäätöshetkien välille valuuttakurssien muutoksesta johtuvaa muuntoeroa. Muuntoero syntyy eri valuutassa olevan oman pääoman erän hankinta-ajankohdan valuuttakurssin muutoksesta, verrattuna konsernitilinpäätös- tai konsernirakennemuutoshetken valuuttakurssiin. Muutos kirjataan vuosittain vain taseen puolella omaa pääomaa vastaan. Muuntoero, eli valuuttakurssien muutoksesta syntyvä voitto tai tappio, realisoituu vasta siinä hetkessä, kun tytäryhtiö myydään tai se muuten poistetaan konsernirakenteesta. Vasta tällöin tytäryhtiön omistuksesta syntynyt muuntoero kirjataan konserniin tulosvaikutteisesti. (Honkamäki ym. 2016, 108–109.)

Muuntoeron lisäksi valuuttakurssien vaihtelu synnyttää kausien välillä keskikurssieroja. Keskikurssiero syntyy, kun yhtiön tuloserät kirjataan käyttäen transaktiohetken valuuttakurssia tai vaihtoehtoisesti kuukauden tai raportointikauden keskikurssia, ja taseen erät kirjataan käyttäen kuukauden viimeistä noteerattua valuuttakurssia. Tuloslaskelman tuloksen ja taseen tilikauden tuloksen välinen valuuttakurssiero eli keskikurssiero kirja-



taan taseessa tilikauden voittovaroja vastaan. (Honkamäki ym. 2016, 108–109.) Opin- näytetyössä sivutaan muunto- ja keskikurssieroja siltä osin, miten niiden käsittely tekni- sesti voidaan konserniyhdistelyssä toteuttaa.

### 3 Kehittämishankkeen toteutus

#### 3.1 Kehittämishankkeen menetelmä

Tutkimusmenetelmät voidaan karkeasti jakaa kahteen ryhmään, kvantitatiiviseen eli määrälliseen sekä kvalitatiiviseen eli laadulliseen tutkimukseen. Tutkimuksellinen kehittä- mishanke luetaan kuuluvaksi laadullisen tutkimuksen piiriin. Laadullisessa tutkimuk- sessa pyritään jonkin ilmiön kuvaamiseen, ymmärtämiseen ja mielekkään tulkinnan an- tamiseen. Laadullinen tutkimus on syklinen prosessi, jossa aineiston keruu ja analyysi vuorottelevat keskenään. (Kananen 2014, 20–21.) Laadullista tutkimusta ja analyysia tehtäessä on tutkimusongelmaa käsittelevään ammattikirjallisuuteen tutustuminen ja on- gelman tarkka rajaaminen yhtä tärkeää kuin määrällistä menetelmää käytettäessä. Laa- dullisen menetelmän edut tulevat esiin tilanteissa, joissa ammattikirjallisuuden tarjoamat vaihtoehtoiset tulkintatavat ovat keskeisiä ongelman asettelulle ja muodostavat tutkimuk- sen viitekehyksen. (Opinnäytetyöohje 2017, 10.)

Kehittämishankkeen aiheen viitekehys perustuu kirjanpito- ja raportointistandardeihin, sekä niihin liittyvään ammattikirjallisuuteen. Laadullisessa tutkimuksen menetelmässä painotetaan verifiointia ja argumentointia, joten viitekehyksen lähteet tulee valita huolel- lisesti ja faktatietoa koskevat väitteet tulee merkitä viitteillä dokumentoituun lähteeseen. Lisäksi argumentoinnissa päättelyt perustellaan loogisesti ammattikirjallisuutta hyödyn- täen. (Opinnäytetyöohje 2017, 16.)

Kehitystyön taustalla on usein organisaation muutoshalu tai kehittämistarpeita, ja siihen kuuluukin usein käytännön ongelmien ratkaisua tai uusien toimintatapojen, tuotteiden tai prosessien tuottamista ja toteuttamista. (Ojasalo ym. 2009, 19.) Myös tämän opinnäyte- työn tavoitteena on luoda ohjeistusta ja uusi työkalu, joten menetelmäksi on valittu tutki- muksellinen kehittämishankkeen menetelmä. Laadullinen tutkimus on sekoitus erilaisia kehittämismenetelmiä eli strategioita. Osallistuva havainnointi on yksi kehittämishank- keen tiedonkeruumenetelmistä. Tämän kehittämistyön menetelmänä käytetään opinnäy-

tetyön tekijän omaa havainnointia ja käytännön kokemusta, jota peilataan alan kirjallisuudesta löytyvään teoriaan. Kehittäminen tapahtuu arki ajatteluna teorian ja kokemuksen yhdistelmänä. (Kananen 2014, 29.)

Opinnäytetyö sisältää kaksi prosessia silloin, kun opinnäytetyön osana on produkti eli kirjallinen tuotos. Produktia toteuttaessa tulee huomioida produktin kohderyhmä ja aihe ja käyttää sisällön kannalta tarkoituksenmukaista toteutustapaa. (Vilka & Airaksinen 2003, 129.) Produktin, eli tässä tapauksessa konsernilaskentatyökalun, on määrä toimia yrityksen konsernilaskennan asiantuntijoiden työvälineenä. Se voidaan siis toteuttaa olettaen, että kohderyhmä tuntee alan keskeisimmät käsitteet. Valmis produkti toimii opinnäytetyön taustamateriaalina ja todennetaan opinnäytetyön tarkastajien toimesta. Produktin lisäksi opinnäytetyö sisältää raportin työn opinnollistamisesta, eli henkilökoh-taisen osaamisen kehittämisestä osana yrityksen kehittämisprojektia. Raportissa käsi-tellään aiheeseen liittyvää viitekehystä ja havaintoja ja analysoidaan hankitun teoriatie-don hyödyntämistä osana käytännön työvälinettä.

Toisena opinnäytetyön lähestymistapana voidaan tulkita olevan myös ennakointi (Fo-resight). Ennakoinnin voidaan katsoa yhä useammin olevan tärkeä osa kehitystyötä, ja sitä usein käytetään myös kehittämishankkeen yhteydessä. Taloudessa, kuten myös tekniikassa, järjestelmien ja työyhteisön muutos on niin nopeaa, että ennakointiin kuulu-van tulevaisuutta koskevan tiedon tuottaminen, hankinta ja analysointi on erittäin tär-keää. (Ojasalo ym. 2009, 39.) Opinnäytetyön tuloksena syntyvän produktin yksi tarkoitus on olla yrityksessä laskenta-asiantuntijoiden apuväline konsernirakennemuutosten suunnittelun yhteydessä.

### 3.2 Nykytilakartoitus ja kehittämishankkeen rajaus

Kohdeyritys on suomalainen konserni, jonka toimialana on rakennuskonevuokraus. Yritys on perustettu kolme vuotta sitten, jonka jälkeen se on kasvanut ja laajentanut toi-mintaansa erittäin nopeasti. Kehitysprojektin alkaessa yritys toimi ainoastaan Suomessa ja sen omistuksessa oli kolme tytäryhtiötä. Tiedossa oli kuitenkin lähitulevaisuudessa tapahtuva toiminnan laajentaminen ensin Ruotsiin ja sen jälkeen nopealla aikataululla Norjaan, molemmat yrityshankintojen avulla.

Konsernin alkuperäinen konserniyhdistely oli toteutettu Excel-tilukossa suppealla ra-kenteella siten, että yhdisteltävien erillisyyhtiöiden tuloslaskelma ja taseen erät syötettiin

raportointipohjaan manuaalisesti. Myös konsernin omistukseen ja sisäisiin tapahtumiin liittyvät konsernieliminoinnit vietiin pohjaan manuaalisesti syötetyillä luvuilla. Manuaalisesti syötettyjen, eli niin sanottujen kovakoodattujen lukujen alkuperää on vaikea seurata ja jälkikäteen todentaa ja tämä vaikeuttaa muun muassa tilintarkastajien työtä. Koska tiedossa oli laajentuminen kahteen uuteen maahan ja lisäksi tulevaisuudessa siirtyminen IFRS-raportointiin, ei alkuperäinen Excel-raportti vastannut konsernin raportointivaatimuksia. Edellä mainittujen tekijöiden seurauksena päädyttiin toteuttamaan kokonaan uusi konsernilaskentatyökalu Excel-ohjelmistoa hyödyntäen.

Kohdeyritys oli jo aiemmin tehnyt hankintapäätöksen sähköisen konsernilaskentajärjestelmän (Anaplan) hankinnasta ja sen käyttöönotto aloitettiin tämän kehittämishankkeen rinnalla. Konserniraportoinnin oikeellisuuden varmistamiseksi oli kuitenkin perusteltua ensin rakentaa Excel-työkalu ja määritellä raportointiprosessi. Näiden avulla konsernirakennemuutoksia sekä konserniyhdistelyn lopputulemaa olisi helpompi alussa hallita ja hahmottaa. Konsernilaskentatyökalua voitaisiin myöhemmin käyttää Anaplan-järjestelmän rinnalla uusien yrityshankintojen suunnitteluun sekä esimerkiksi budjetoinnin työvälineenä. Yhtenä konsernilaskentatyökalun toiminnallisuuden lähtökohtana oli tarve saada konsernin uusien erillisyhtiöiden tuloslaskelma sekä tase-erien tuominen konserniyhdistelyyn nopeasti ja konsernin raportointikäytäntöjä noudattaen. Konserniyhdistely oli saatava toteutettua sujuvasti siitäkkin huolimatta, että käytössä olisi useita toisistaan poikkeavia kirjanpito-ohjelmia.

### 3.3 Kehittämishankkeen projektisuunnitelma

Kehittämishanke toteutettiin projektina. Projektin selkein määritelmä on, että projekti on tehtävä tai hanke, jonka tarkoituksena on saada aikaan jokin suunniteltu työ tai muutos. Projektille on oleellista, että sillä on määriteltynä alku ja loppu. Prosessi taas on puolestaan jatkuvaa toimintaa. Maailman ja työelämän muuttuessa nopean digitalisoitumisen ja globalisaation myötä, prosessien jatkuva mallintaminen ja kehittäminen ovat nykytyöelämässä melkein päälaine. (Pelin 2009, 11–22.) Prosessien jatkuvuus ja kehittäminen ei muuta yksittäisten projektien toteutusta, mutta kuten tässäkin kehittämishankkeessa, yksittäiset projektit voivat olla ja ovatkin osa prosessin kehitystä. Kirjassaan Pelin (2009, 304–351) toteaa, että kun toteutettava kehityskohde on tunnistettu, on tärkeää tehdä kunnollinen projektisuunnitelma. Hän kehottaa kysymään tarvittavat kysymykset: kuka, mitä, milloin, miten ja minkä verran, ja näiden jälkeen lisäämään listaan vielä yhden kysymyksen, eli miksi, ja näihin vastaten laatimaan projektisuunnitelman.

Kun suunnitelma on tehty, on aika siirtyä toimintaan. Tärkeintä on varmistaa, että projektin sisällölliset ja laadulliset tavoitteet saavutetaan, pysytään aikataulussa eikä budjettia ylitetä. Projektiraportoinnilla seurataan yleistilannetta, aikataulua ja kustannusbudjettia. Lisäksi voidaan hallita dokumentteja, parantaa informaation liikkuvuutta, tunnistaa riskejä sekä havaita poikkeamat. Poikkeamien lähde voidaan todentaa ja tehdä päätös toiminnan korjaamisesta sen perusteella mistä poikkeama on todellisuudessa johtunut. (Pelin 2009, 304–351.)

Projektin ensimmäiseen vaiheeseen kuuluvat tutkimuskysymyksen tunnistaminen, työn rajaaminen sekä kehityssuunnitelman tavoiteasetanta. Tässä vaiheessa suunnitellaan myös kehittämishankkeen toteutuksen aikataulu. Projektin toisessa vaiheessa on kohdeyrityksen nykytilan analysointi, tutkimuksen viitekehyksen rajaus sekä teorioiden peilaaminen käytännön tutkimusongelmaan. Projektin kolmannessa vaiheessa on viitekehyksen teorian tutkiminen ja tiedon analysointi. Samalla suunnitellaan ja rakennetaan työkalu konserniyhdistelyä ja -laskentaa varten sekä pohditaan ratkaisut teorioiden saattamisesta käytännön toteutuksiksi. Neljännessä vaiheessa todennetaan kehitetyn työkalun toimivuus yrityksen konsernirakennemuutosten hallinnassa ja konserniraportoinnin työkaluna sekä kirjoitetaan opinnäytetyön raportti.

Projektin viidennessä ja viimeisessä vaiheessa tehdään kehittämishankkeen onnistumisesta johtopäätökset ja suunnitellaan mahdolliset jatkotoimenpiteet. Lisäksi opinnäytetyön tarkastaja todentaa konsernilaskentatyökalun toimivuuden ja arvioi raportin sisällön. Kuviossa 1 on esitetty kehittämishankkeen projektin vaiheet.



Kuvio 1. Opinnäytetyön projektisuunnitelma ja aikataulu.

Koska tutkimuksellinen kehittämishanke on aaltomaisesti etenevää, on aikataulutus suuntaa antava ja projektin eri vaiheet voivat vaihdella teorian analysoinnin ja käytännön havaintojen vuorotellessa.

## 4 Kehittämishankkeen ja oppimisprosessin päiväkirja

### 4.1 Työn opinnollistamisen malli

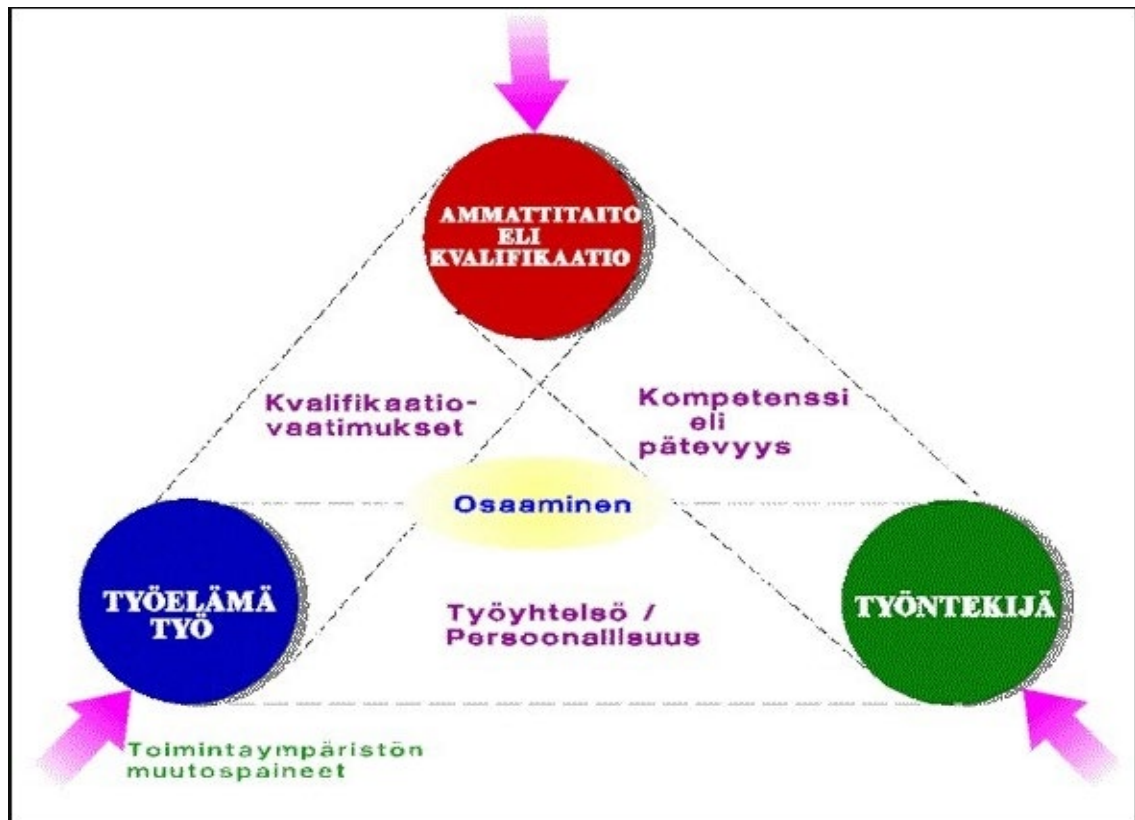
Asiantuntijatyössä korostuvat henkilökohtaiset ominaisuudet ja innovatiivisuus. Teknisten työprosessien osaamisen lisäksi, vaaditaan asiantuntijatyössä monenlaisia ominaisuuksia. Muutosten hallinta ja sietäminen, kokonaisuuksien hahmottaminen sekä käytännön ongelmaratkaisukyky, ovat asiantuntijoille tärkeitä ominaisuuksia. Osaamisen ja ammattitaidon kehittämisen perustana on perusolettama siitä, että osaaminen on formaalin koulutuksen sekä informaalin kokemuksen ja kehityksen tulosta. Osaaminen on kykyä joustaa, jatkuvaa ympäristön arviointia sekä kehityshalukkuutta. Ammattitaitoa voidaan kuvata pysyväksi tekemisvalmiudeksi, mikä edellyttää kokemuksen mukana tulleen harjaantumisen lisäksi teoreettisia tietoja. (Helakorpi 2017.)

Käsitteenä työn opinnollistaminen kuvaa työnteon yhteydessä ja sen rinnalla tapahtuvaa muodollista opiskelua. Työn opinnollistaminen tapahtuu yleensä esimerkiksi erillisenä kehittämishankkeena tai projektina, jonka opiskeleva asiantuntija toteuttaa yritykselle. Samalla asiantuntija opiskelee aiheeseen liittyvää teoriaa ja suorittaa työnäytteenä opiskeltavan aiheen ammattipätevyyden. Hankittua osaamista voidaan tunnistaa ja tunnustaa korkeakoulun osaamisen näytöissä ja osaamista voidaan samalla täydentää sovitulla tietoperustalla. (Metropolia Ammattikorkeakoulu.)

Työn opinnollistamisen malli hyödyttää molempia osapuolia, sillä lähtökohtaisesti yrityksissä on enemmän kehitystarpeita kuin resursseja kehitystyöhön. Opiskelija on paremmin motivoitunut, kun opinnäytetyölle on todellinen aito tarve ja yritys saa opinnollistamisprojektin avulla kehitettyä omaa toimintaansa kustannustehokkaasti. Oman organisaation asiantuntijan toimesta toteutetuissa työn opinnollistamisen projekteissa hankittu tietotaito jää hyödyttämään yrityksen organisaatiota asiantuntijan hiljaisena tietona. (Mäki & Moisio 2017, 34.)

#### 4.2 Ammatillisen osaamisen käsitteet ja kehittäminen

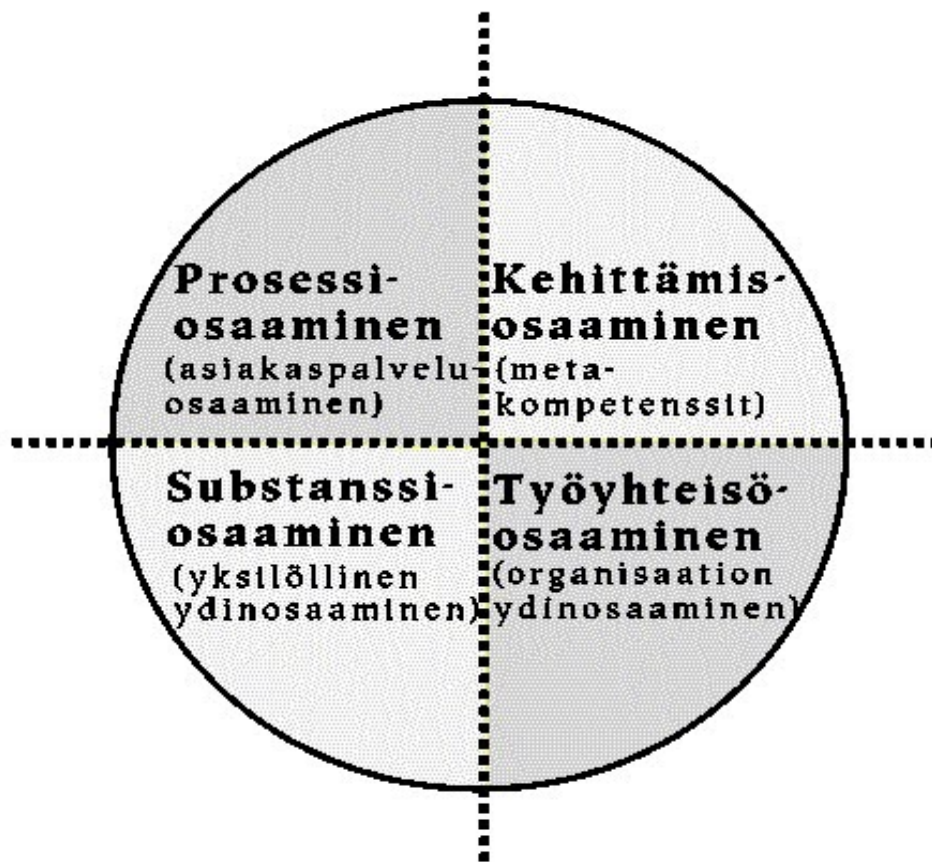
Seppo Helakorpi kertoo Knowhow - tietoa ja taitoa sivustollaan, että ammatillisen osaamisen ja arvioinnin peruskäsitteitä ovat kvalifikaatio ja kompetenssi. Hän pyrkii kaavion (kuvio 2) avulla kuvaamaan kyseisten käsitteiden suhdetta työntekijän ominaisuuksiin ja itse työhön. Kompetenssin ja kvalifikaatiovaatimuksen seurauksena syntyy ammattitaito eli kvalifikaatio.



Kuvio 2. Ammattitaito, kvalifikaatio ja kompetenssi (Helakorpi 2017).

Kvalifikaatio on työelämän puolelta asetettu työn osaamisvaatimus, joka työntekijän tulee hallita. Työelämäosaaminen tähtää henkilöstön onnistumisiin työsuorituksissa ja sitä kautta organisaation menestymiseen. Kvalifikaatiot eli osaamisvaatimukset jakautuvat kolmeen ryhmään. Ensimmäisenä ovat tuotannolliset kvalifikaatiot eli tuotantoprosesseihin liittyvät tiedot ja taidot. Toisena normatiiviset kvalifikaatiot eli työntekijältä edellytettävät henkilökohtaiset ominaisuudet. Ja kolmantena kehittävät kvalifikaatiot eli työprosessien kehittämiseen liittyvien tietojen ja taitojen edellytykset. (Hanhinen 2010.)

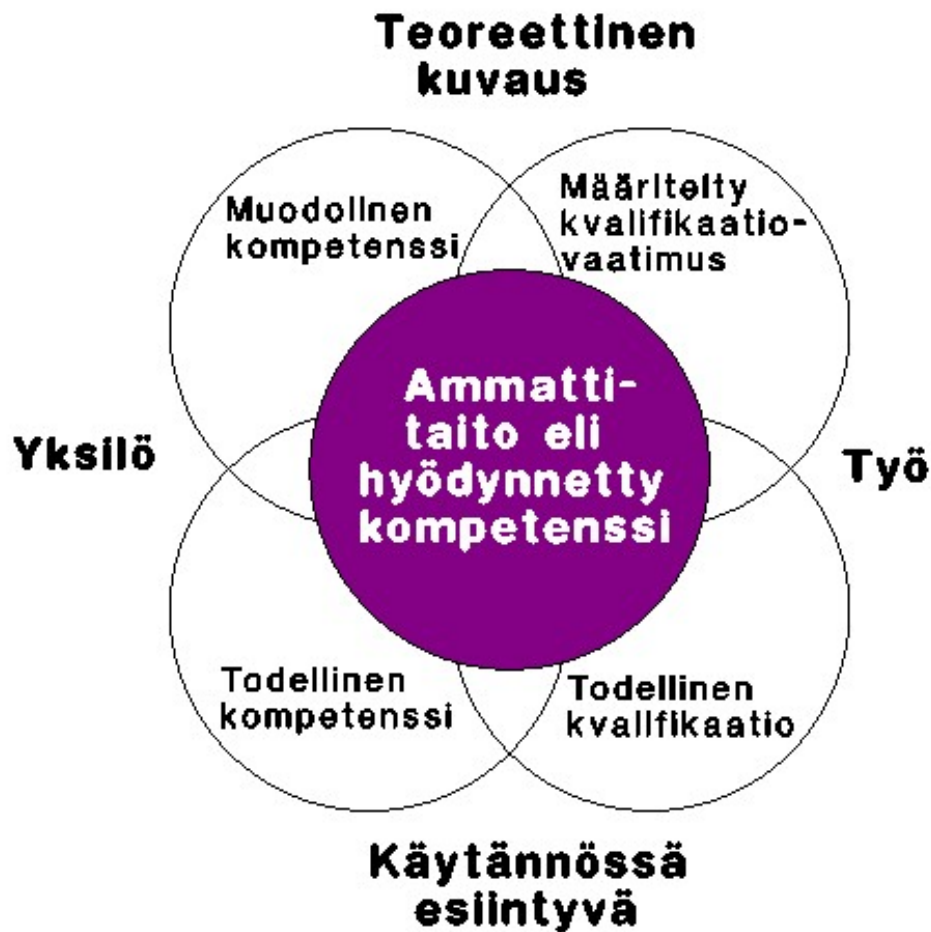
Asiantuntijoiden ammatillinen osaaminen jakaantuu usealle eri osa-alueelle. Helakorpi kuvaa teorioihin pohjautuvaa osaamisalueiden perusjaottelua kuviossa 3.



Asiantuntijuuden osaamisalueet

Kuvio 3. Knowhow - tietoa ja taitoa (Helakorpi 2017).

Kompetenssi eli ammattipätevyys kuvaa asiantuntijan valmiuksia suoriutua ammatin tai tehtävän vaatimuksista. Kompetenssi on henkilökohtaista, jo olemassa olevaa osaamista, jonka voidaan katsoa jakautuvan muodolliseen ja kokemusperäiseen osaamiseen (kuvio 4). Muodollinen kompetenssi on koulutuksella hankittua ja todistuksella todennettua pätevyyttä. Kokemusperäinen osaaminen, eli hiljainen tieto hankitaan työelämässä kokemusperäisesti oppimalla ja havainnoimalla. Henkilön oma kompetenssi voi pätevoittää hänet useisiin erilaisiin työtehtäviin. (Helakorpi 2017.)



Kuvio 4. Henkilön kompetenssi (Helakorpi 2017).

Työtehtävät asiantuntija-ammateissa ovat nykyaikana usein niin vaativia, ettei työntekijä pysty niitä valmiilla, jo olemassa olevalla, osaamisellaan täyttämään. Tämä vaatiikin työntekijöiltä jatkuvaa itsensä kehittämistä, uuden tiedon ja taitojen hankkimista sekä tiimityöskentely- ja verkostoitumistaitoja. Työssä oppiminen vastaa tähän asiantuntijan jatkuvaan henkilökohtaiseen muutos- ja kehitystarpeeseen ja antaa keinoja oman ammattitaidon kehittämiseen. (Helakorpi 2017.)

Työpaikoilla on useita eri keinoja asiantuntijoiden osaamisen kehittämiseen. Osaamista voi kehittää tutkintoon johtavien koulutusten lisäksi myös osallistumalla lyhyempiin, ei-tutkintoon johtaviin, koulutuksiin tai oman alan seminaareihin ja konferensseihin. Lisäksi asiantuntijoiden osaamista voi kehittää organisaation omilla kehittämisohjelmilla, henkilökohtaisella mentoroinnilla tai esimerkiksi ohjaamalla organisaation omiin kehityshankkeisiin ja projekteihin. (Elinkeinoelämän keskusliitto EK 2013.) Omasta kokemuksestani



tiedän, että ammattitaitoa voi itsenäisesti ylläpitää lukemalla ammattikirjallisuutta ja alan julkaisuja.

Mentorointi tarkoittaa käytännössä hiljaisen tiedon ja kokemuksen tuoman osaamisen välittämistä alalla pitkään toimineelta ammattilaiselta toiselle. Mentorointia voi tapahtua yrityksen sisällä kollegoiden välillä tai esimerkiksi työelämässä tai koulutuksen kautta syntyneiden ammattilaisverkostojen kautta. Isotalo kertoo Mentorointioppaassaan (2010, 11), että yritysmentoroinnin taustalta löytyvät japanilaiset professorit Nonaka ja Takeuchi, jotka ammattitaidon siirtämistä ja innovaatioita tutkiessaan huomasivat mentoroinnin merkityksen organisaatioissa. Isotalo selventää, että heidän mukaansa kyseessä on itse asiassa muutosprosessi, jonka aikana tietoa syntyy käsitteellisen ja hiljaisen tiedon vuorovaikutuksessa.

#### 4.3 Käytetyt työn opinnollistamisen keinot ja teoriatiedon lähteet

Viimeisten kuukausien aikana, henkilöstönvaihdosten seurauksena, oli Kohdeyrityksen konsernilaskenta toteutettu konsernin tytäryhtiön laskenta-asiantuntijan toimesta ja tämän oman työn ohessa. Vallitsevassa tilanteessa konsernilaskennan kehitys oli seisahnut paikalleen ja yritykseen oli päädytty rekrytoimaan konsernin ensimmäinen konsernilaskennan asiantuntija. Uutena Group Controllerina ensimmäinen tehtäväni oli luoda konsernilaskentaan kuukausittainen toimiva raportointiprosessi sekä työvälineet, joiden avulla, konsernin laajentamissuunnitelmatkin huomioiden, olisi mahdollista toteuttaa konserniraportointi vaaditussa aikataulussa lakien ja säädösten mukaisesti.

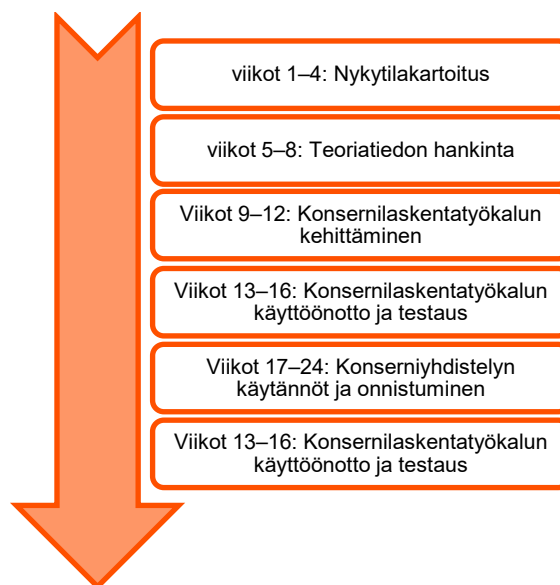
Minulla on alan monipuolista työkokemusta yli kymmenen vuoden ajalta ja konsernilaskennan osaamista olen kartuttanut muun muassa työskentelemällä kotimaisen, pörsissä noteeratun yrityksen taloushallinnossa. Aiemmissä tehtävissäni minulla oli käytössä valmiit raportointityökalut, eikä konsernirakennemuutoksia käytännössä juurikaan ollut tai oli hyvin harvakseltaan, joten toimintaympäristö oli hyvin paljon stabiilimpi. Näin voimakkaassa kasvussa ja kansainvälistymisvaiheessa olevan startup-yhtiön konsernilaskennan työvälineiden luonti lähes tyhjästä tuotti minulle, osaamisestani huolimatta, paljon uusia haasteita. Työn opinnollistamisen kautta sain mahdollisuuden samalla kehittää osaamistani sekä yrityksen prosessia ja työvälineitä. Kehittämishanke tapahtui osittain aiemmin hankitun osaamisen ja kompetenssin avulla, mutta tyhjältä pohjalta aloitettu konsernilaskentatyökalun ja raportointiprosessin suunnittelu vaati lisäksi paljon yksityiskohtaisen lisätiedon hankkimista.

Kehittämishankkeen edetessä kasvatin osaamistani alan teoriakirjallisuutta lukemalla. Tutkin laskentakäytäntöihin liittyvää säännöstöä ja konsultoin BIG4 -tilinpäätösyhteisöön kuuluvia asiantuntijakumppaneita. Näiden lisäksi käytin mentorointia yhtenä tärkeänä osaamisen kehittämisen keinona. Työelämän verkostoitumisen kautta minulle on kehittynyt mentorointisuhde alalla pitkään toimineen kollegan kanssa. Keskustelut mentorin kanssa ja sparraus, niin teoreettisissa kysymyksissä kuin teorian käytäntöön soveltamisessa, ovat olleet oman oppimiseni kannalta erittäin tärkeitä.

Konsernilaskentatyökalua suunnitellessani, käytin kirjallisina teoratiedon lähteinä Suomen kirjanpitolakia ja kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Työkalun käytännön toteutusta tehdessä käytin useita lähteitä, jotka löytyvät opinäytetyön lopusta listattuina. Näistä tärkeimpänä kirjat: Konsernitilinpäätöksen laadinta, Konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiä sekä IFRS-käytännön käsikirja. Lisäksi luin useita alaan liittyviä artikkeleita sekä Metropolian konsernilaskennan kurssin materiaaleja ja osallistuin kahteen konsernilaskentaa ja IFRS-raportointia käsittelevään koulutuspäivään.

#### 4.4 Oppimisprosessin päiväkirja

Kehittämishankkeen etenemistä on kuvattu raportissa päiväkirjan muodossa ja sillä havainnoidaan omaa osaamisen kehittymistä projektin aikana. Kuviossa 5 on esitettynä päiväkirjan rakenne ja viikoittainen eteneminen.



Kuvio 5. oppimisprosessin eteneminen

Päiväkirja on ajallisesti suuntaa antava ja pohjautuu kehittämissuunnitelman aikana tehtyihin muistiinpanoihin.

#### 4.4.1 Viikot 1–4: Nykytilakartoitus

Projektin ensimmäiset neljä viikkoa kuluivat nykytilakartoituksen tekemisessä ja aiemman konserniyhdistelyyn käytetyn taulukon sisällön selvittämisessä. Osa konserniyhdistelyn vienneistä olivat epäselviä ja dokumentointi puutteellista, joten selvittelyyn kului useampi viikko muiden työtehtävien ohessa. Teoriatietoa etsin verkkolevyille tallennetuista erittelyistä ja dokumenteista sekä erillisyhtiöiden kirjanpidon tositemapeista. Aiemmin hankittujen yhtiöiden hankintamenolaskelmien läpikäynti ja dokumentointi oli oman oppimisen kannalta erittäin hyödyllistä. Vertasin tehtyjä hankintamenolaskelmia alan kirjallisuudesta löytyviin tietoihin ja tarkistin, että tehdyt liikearvopoistot oli tehty poistosuunnitelman mukaisesti.

Ensimmäisten viikkojen aikana tein myös opinnäytetyösuunnitelman ja valitsin opinnäytetyön lähestymistavan ja viitekehysten. Tässä yhteydessä tutkin paljon alan kirjallisuutta, artikkeleita sekä kirjanpitolautakunnan yleisohjeen konsernilaskennasta (Kirjanpitolautakunta 2017). Sain huomata, että vaikka minulla olikin ennestään paljon osaaamista konsernilaskennasta, niin sain myös paljon uutta ja syventävää tietoutta teoriaa läpikäydessäni.

#### 4.4.2 Viikot 5–8: Teoriatiedon hankinta

Viikolla viisi varmistui, että seuraavan kuukauden kuluessa kohdeyrityksen laajentuu yritystoston kautta Ruotsiin. Hain ulkomaisen tytäryhtiön hankinnasta teoriatietoa, joka liittyisi tulevaan erillisyhtiön yhdistelyyn ja konsernirakennemuutokseen. Teoriatietoa edellä mainituista aihealueista löytyi kirjasta Konsernitilinpäätöksen laadinta (Honkamäki ym. 2016). Kirjatiedon lisäksi selvitin Big4-tilintarkastusyhteisön konsultointipalveluita hyödyntäen Ruotsin ja Suomen laskentaperiaatteiden keskeiset erot sekä kartoitin niiden vaikutuksen konsernieliminoointeihin. Näiden neljän viikon aikana valmistuivat suunnitelmat kehittämishankkeen projektista sekä opinnäytetyöstä ja aloitin konsernilaskentatyökalun suunnittelun.

Mentoroinnista oli minulle huomattava apu näiden viikkojen aikana. Mentorina minulla on toiminut jo useita vuosia tuntemani konserni- ja ulkoisenlaskennan asiantuntija. Hän

on myös KHT-tilintarkastaja ja suuren kotimaisen pörssiyrityksen talousjohtaja. Mentorin kanssa keskustelimme konsernilaskennan teoriasta yleisesti sekä lisäksi siitä, millainen konsernilaskennantyökalu yleisellä tasolla voisi hyödyntää konsernilaskentaa aloittavien tai voimakkaassa muutoksessa olevien yhtiöiden vastuuhenkilöitä. Mentorointi oli hyvin toimiva metodi, varsinkin kun työkalun kehittämissivaiheessa huomasin, että esimerkkejä taulukkolaskennalla toteutetuista konserniyhdistelmälleista oli erittäin haastavaa löytää. En löytänyt lopulta yhtäkään toimivaa mallia, joka olisi toiminut kohdeyrityksessä, jossa tiesin tulevaisuudessa olevan usein toistuvia rakennemuutoksia. Toisaalta valmiiden mallien puuttuminen avasi mahdollisuuden omille innovaatioille sekä pakotti huomioimaan kaikki tarvittavat osa-alueet ja ratkaisut käytännön toteutukseen.

#### 4.4.3 Viikot 9–12: Konsernilaskentatyökalun kehittäminen

Nämä olivat konsernilaskentatyökalun rakentamiseen käytetyt viikot. Suunnittelemani tuloslaskelma- ja tasemalli pohjautuivat kohdeyrityksen sisäiseen raportointimalliin. Lisäksi suunnittelin, Excel-kaavaviittauksia käyttäen, tarvittavat erilliset välilehdet konsernieliminoiteja ja niiden automatisointia varten. Sisäisten erien eliminointimatriisin suunnittelu ja pohjien rakentaminen vei muutamia työpäiviä. Työkalua kehittäessäni käytin apuna sekä kirjoista löytyvää teoretista tietoa, että jo valmiina olevaa ammatillista osaamista. Myös työpaikalla käyty keskustelut kollegoiden kanssa auttoivat kehitystyössä eteenpäin. Näiden viikkojen aikana tehtiin myös konsernin raportointiprosessin määrittely sekä tilikarttojen yhdistelyohjeet. Tilikarttojen yhdistelyohje on erittäin tärkeä työväline varmistamaan, että konserniin liitettävien erillisyhtiöiden raportoitavat luvut ovat vertailukelpoisia ja konsernin raportointikäytäntöjen mukaisia sekä yhdisteltävissä konserniin sellaiseenaan.

Prosessin määrittelyyn kuului myös konsernilaskennan ohjeistusten laatiminen konsernin erillisyhtiöiden kirjanpidosta ja raportoinnista vastaaville henkilöille. Ohjeistusta käytettiin lävitse sekä paikan päällä pidetyillä Workshop-työpäivillä, että lisäksi useamman videopalaverin avulla. Näiden viikkojen aikana osaamista karttui lisää niin projektihallinnasta kuin prosessiohjauksesta. Projektien suunnittelua ja hallintaa opiskelin pääsääntöisesti Projektihallinnan käsikirjasta (Pelin 2006).

#### 4.4.4 Viikot 13–16: Konsernilaskentatyökalun käyttöönotto ja testaus

Konsernilaskennan työkalun ensimmäinen versio valmistui ja kuluvan tilikauden tapahtumat ja tasearvot päivitettiin käyttäen valmista työkalua. Näiden viikkojen aikana testasin työkalua erilaisiin konsernirakennemuutoksiin. Keskityin kehittämistyössä ja testauksessa työn rajauksen mukaisesti tytäryhtiöhankintoihin sekä erilaisiin konsernin sisäisiin fuusiomalleihin. Fuusioiden tekniseen käsittelyyn hain teorian tietoa alan kirjallisuudesta. Tietolähteenä toimivat teos konsernitilinpäätöksen laadinta (Honkamäki ym. 2016) sekä kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernilaskennasta (Kirjanpitolautakunta 2017). Lisäksi työkalun visuaalinen ulkonäkö hiottiin konsernissa vakiintuneessa käytössä olevan ulkoasun mukaiseksi.

Viikolla 14 konserni kasvoi tiedossa olleen yrityskaupan myötä, ja saimme seuraavan viikon aikana ensimmäiset konserniyhdistelyyn vaikuttavat luvut uudesta hankitusta yrityksestä. Tämän uuden erillisyhtiön konserniyhdistely sujui sovituksessa aikataulussa, mutta ei vielä täysin prosessin mukaisesti. Näistä haasteista sain erittäin hyödyllistä kokemusperäistä tietoa siitä, miten prosessia uuden yhtiön haltuunotossa tulisi kehittää, ja ohjeistusta muokattiin sen mukaisesti. Ensimmäiset raportoidut luvut olivat vielä liian yleisellä tasolla, jonka johdosta raportointivaatimuksia jouduttiin tarkentamaan.

Alkuhankaluuksista selvittiin muutamassa työpäivässä, kävimme hankitun tytäryhtiön vastuuhenkilöiden kanssa läpi yrityksen tilikarttaa, ja teimme tarvittavat tilikarttojen yhdistelyohjeet. Näiden toimien avulla saimme tarvittavalla tarkkuudella olevat tiedot jo noin kahden kuukauden kuluttua hankinnan toteutumisesta. Ensimmäisen eri toimintavaluutassa olevan tytäryhtiöhankinnan myötä myös muuntoerojen käsittely tuli ajankohtaiseksi. Keskustelin muuntoerojen teoriasta ja toteuttamisvaihtoehdoista mentorin kanssa. Mentorilta saatu kokemuspohjainen näkemys muuntoerojen seurannan haasteista tilikausien vaihtuessa sekä aiheesta luettu teorian tieto, johtivat muuntoerojen käsittelyn toteutukseen konsernilaskentatyökalussa. Muuntoerojen laskennan teknistä toteutusta tarkastellaan tarkemmin konsernilaskennantyökalun toteutuksesta kertovassa kappaleessa.

#### 4.4.5 Viikot 17–24: Konsernilaskentatyökalun validointi

Konsernilaskentatyökalu oli käytössä ja tietojen jatkuva tarkennus käynnissä. Kuukausi aiemmin hankitussa alikonsernissa toteutui uusi yrityshankinta. Tällä kertaa konsernirakennemuutoksen toteutus konsernilaskennatyökalulla toimi jo sujuvasti ja uusi yhtiö saatiin kokonaisuudessaan konserniyhdistelyyn noin kuukausi hankinnan jälkeen. Pysyinkin myös todentamaan sen, että työkalu ja raportointiprosessi ovat toimivat, ja uudet yrityshankinnat saadaan sovitussa aikataulussa mukaan konserniyhdistelyyn. Konsernilaskentatyökalua muokkasinkin ja tarkensin niiden huomioiden perusteella, jotka kuukausien sulkemisen yhteydessä tulivat ilmi.

Näiden viikkojen aikana kävin kaksi konsernilaskennan ja IFRS-raportoinnin kurssia. Toinen kurseista oli ST-Akatemian IFRS-standardit kurssi ja toinen taloushallintoliiton IFRS-koulutus. Vaikka molemmat kurseista keskittyi IFRS-laskentaan, sai niistä hyvää käytäntöön sovellettavaa lisätietoa konserniyhdistelystä sekä FAS-standardin vaatimuksista. Kurseilla myös sivuttiin keskeisiä IFRS:n ja FAS:n välisiä hankintamenolaskelmien ja liikearvon poistosuunnitelmien eroja.

Myös tällä aikavälillä konsernissa tapahtui voimakasta kasvua yrityshankintojen sekä organisaation kasvun muodossa. Konserniin perustettiin muutama uusi yhtiö ja konserni laajeni yritystalon seurauksena kolmanteen Pohjoismaahan. Kehittämishanke eteni suurimmaksi osaksi suunnitellun aikataulun mukaisesti. Kehittämishankkeen edetessä samanaikaisesti toteutuneet konsernirakennemuutokset loivat haasteita aikataulussa pysymiselle, mutta samalla käytännössä toteutuvat raportointitarpeet tulivat esiin. Konsernirakennemuutosten toteutuminen hankkeen edetessä mahdollisti työkalun kehittämisen siten, että konsernilaskentatyökalun toimivuuden pystyi validoimaan käytännössä heti. Työkalun suunnittelussa ja toteutuksessa olleet puutteet tai poikkeamat tulivat esiin ja ne sai korjattua reaaliaikaisesti.

Ensimmäisten ulkomaisten tytäryhtiöhankintojen ja konserniyhdistelyn jälkeen validoitiin kohdeyrityksen tilintarkastajan toimesta työkalun toimivuus ja raportoitu yhdistelyn tulos. Validoinnin johdosta voidaan olla varmoja työkalun toimivuudesta ja tuotetun raportoinnin oikeellisuudesta Suomen kirjanpitolain ja asetusten vaatimalla tarkkuudella. Tämän kehittämishankkeen aikana osaamiseni konsernilaskennasta on karttunut ja syventynyt. Olen myös joutunut pohtimaan teoreettisten ohjeiden soveltamista käytännön toteutukseksi. Tämä on kehittänyt taitoa poimia teoriasta käytännön kannalta oleellinen tieto

ja kysymään toteutuksen kannalta merkitykselliset kysymykset. Konsernilaskennan käytäntöjen ja työvälineiden luominen on varmistanut sen, että tunnen konsernin laskentaperiaatteet erinomaisesti ja pystyn näin varmistamaan raportoinnin oikeellisuuden. Tätä kirjoittaessa kohdeyritys on jälleen laajentamassa toimintaansa uuteen kohdemaahan ja tällä kertaa voimme tarjota hankitun yrityksen taloushallintotiimille valmiit työkalut ja toimivan prosessin, joiden avulla yhtiö saadaan yhdisteltyä osaksi konsernia. Tämä varmasti vähentää kohdeyhtiössä olevan henkilöstön stressiä muutosprosessin keskellä.

## 5 Konsernin raportointiprosessin määrittely

### 5.1 Tarvittavan tiedon keräys

Konserniraportoinnin oikeellisuuden varmistamisen sekä aikataulussa pysymisen edellytys on valvottu ja toimiva konserniraportoinnin prosessi. Prosessikuvaus ja ohjeistus varmistaa, että kaikkien konsernin tytäryhtiöiden paikalliset kirjanpidot ovat konsernin emoyhtiön noudattaman raportointikäytännön mukaiset. Jos arvostamisperiaatteet poikkeavat emoyhtiöstä, niin ne on oikaistava konsernitilinpäätöksessä tehtävillä konsernikirjauksilla. Konsernitilinpäätöksessä tulee erillisyyhtiöiden tilipäätökset yhdistellä konsernin noudattamien yleisten laskentaperiaatteiden mukaisesti. (Honkamäki ym. 2016, 107.) Varsinkin muissa maissa sijaitsevien erillisyyhtiöiden laskentaperiaatteissa saattaa olla merkittäviä eroja konsernin laskentaperiaatteisiin. Tämä johtaa siihen, että konsernin sisäisen ohjeistuksen tulee olla riittävän tarkka ja tiedonkeruun järjestelmällistä ja mahdollisimman pitkälle standardoitua.

Kohdeyrityksessä kuukausittain tarvittavan tiedon keräys toteutetaan konserniyrityksistä eri metodeilla sen mukaisesti, miten se käytössä olevista järjestelmistä on teknisesti helppoa toteutettavissa. Ensivaiheessa oli tehtävä kartoitus konsernissa käytettävistä järjestelmistä ja suunnitelma sen varalta, että uusien hankittavien yhtiöiden käytännön kirjanpito ja talousraportointi on useissa eri järjestelmissä. Osassa yrityksiä saattaa olla myös kokonaan ulkoistettu taloushallinto, joten oli kehitettävä tapa, jolla tarvittava tieto saadaan konsernin raportointikäytäntöjen mukaisesti ajallaan ja standardissa muodossa.

Konsernin erillisyyhtiöiden tiedonkeruussa päädyttiin ratkaisuun, jossa konsernilaskentatyökalun rakenteen mukaisesti toteutettu tiedonkeruupohja toimitetaan erillisyyhtiöille ja jolla tarvittavat tiedot raportoidaan takaisin emoyhtiölle konsernin laskentaperiaatteiden

mukaisesti. Nämä kuukausittain saatavat, määrämuotoisena kerätyt tiedot, eli datapohjat yhdistellään maittain konsernilaskentatyökaluun omille välilehdilleen. Näiltä erillisyhtiöiden välilehdiltä tieto summautuu Excel-taulukkolaskentaohjelmistossa tehtyjen kaaviittausten avulla yhdistelyvälilehdelle, jossa samalla tehdään myös valuuttamuunnokset, jos raportoitu yhtiö toimii eri valuutassa kuin konserni.

## 5.2 Konsernilaskennan aikataulun ja vastuiden suunnittelu

Koska kuukausittainen raportointi on toteuduttava yrityksen johdon määrittämässä aikataulussa, tulee kaikki raportoinnin vaiheet olla vastuutettu ja aikataulutettu. Raportoinnin tulee ajallisten vaatimusten lisäksi täyttää myös laadulliset vaatimukset ja koska uusia yrityshankintoja on kasvavassa yhtiössä toistuvasti, on kuukausittaisen raportointiprosessin kuvaus erityisen tärkeää. Kun kuvaus on tehty tarpeeksi selkeästi ja yksityiskohteisesti, on prosessin käyttöönotto uusissa yhtiöissä helpompaa ja nopeampaa.

Prosessikuvauksessa määritetään mitkä tehtävät tulee olla tehtynä ja minä päivinä, jotta koko konsernin raportointi ehtii valmistua ajallaan. Prosessikuvauksessa myös dokumentoidaan erillisyhtiöissä olevien henkilöiden roolit ja vastuut raportointivastuisiin liittyen. Roolitus on erillisyhtiöiden omassa päätäntävallassa, mutta vastuut ja yhteystiedot tulee olla informoituna konsernilaskennan vastuuhenkilöille.

Raportointiprosessi etenee kuukauden vaihteessa vaiheittain siten, että koko konsernin raportointi on valmiina seuraavan kuukauden kuudennen arkipäivän aikana. Prosessikuvauksessa jokaiselle arkipäivälle on määritelty pääpiirteittäin tehtävät, jotka tulee olla määritetyssä aikataulussa tehtynä, jotta koko raportointi valmistuu aikataulussa. Kuviossa 6 on kuvattu konsernin raportointiprosessia ja aikataulua. Kuviossa päivät 1–6 tarkoittavat kuukauden vaihtumista seuraavan kuukauden arkipäivän järjestysnumeroa.





Kuvio 6. Kuukausiraportoinnin prosessikaavio.

Todettiin, että toimivan ja tarkasti ohjeistetun datapohjan avulla on mahdollista ottaa uusi yhtiö konserniyhdistelyyn täysimääräisesti heti hankintaa seuraavan kuukauden jälkeen. Tämän ajallisen vaatimuksen seurauksena on yhdistelyvälilehti suunniteltu siten, että hankittu yhtiö voi raportoida koko kuluvan tilikauden kumulatiivisen tuloksen ja laskentatyökalussa eliminoidaan ennen konserniin liittymistä syntynyt tulosvaikutus. Tämä tapahtuu siirtämällä siihen saakka kertynyt tilikauden voitto tai tappio konsernin yhdistellyssä tuloksessa ja taseessa aiempien vuosien voittovaroihin. Siirretyt voittovarot huomioidaan

hankintamenolaskelmalla hankitun yhtiön hankinta-ajankohdan omana pääomana ja näin ne pienentävät hankinnasta syntyvää liikearvoa.

## 6 Konsernilaskentatyökalun toteutus

### 6.1 Työkalun mallin ja rakenteen luominen

Mallin suunnittelun ensimmäinen askel oli miettiä, mihin tarkoitukseen työkalu luodaan? Mitä tulevaisuuden tarpeita konsernilaskennan ja raportoinnin näkökulmasta olisi odotettavissa ja miten voisi ennakoitua tulevaisuuden tarpeisiin? Mitä vaatimuksia konsernitilinpäätös asettaa ja miten raportointi voitaisiin käytännössä toteuttaa kuukausittain siten, että se vastaa aina konserniraportoinnin laadullisiin vaatimuksiin? Mitä lisävaatimuksia ulkomaisten tytäryhtiöiden hankinta asettaa ja miten nopeasti muuttuvassa ympäristössä saataisiin prosessi ja työkalu toimimaan siten, että uusien hankittavien yhtiöiden tuloslaskelmat ja taseet saataisiin yhdisteltyä konserniin mahdollisimman tehokkaasti, kuitenkin yhdisteltävän uuden yhtiön kannalta mahdollisimman sujuvasti ja luomatta turhaa ylimääräistä painetta?

Viimeisenä eikä missään nimessä vähäisimpänä oli miettiä valmiiksi, miten siirtyminen IFRS-standardin mukaiseen raportointiin vaikuttaisi konserniyhdistelyyn ja miten suunniteltu työkalu olisi helposti muunnettavissa vastaamaan IFRS-raportointistandardin vaatimuksia. Konserniyhdistelypohjan luomisessa oli myös tärkeä huomioida yhtiön jo olemassa olevan sisäisen raportoinnin tuloslaskelmarakenne ja sen hyödyntäminen raportointimallina. Konserniyhdistelymalliksi valittiinkin sisäisessä raportoinnissa käytössä ollut tuloslaskelmamalli ja taseen pohjaksi yleinen konsernitasemalli (Kirjanpitolautakunta 2017). Tuloslaskelmamallin ollessa yhdenmukainen käytössä jo olevan raportointimallin kanssa, pystyttiin varmistamaan, että tulevaisuudessa myös uusien hankittavien yhtiöiden sisäinen raportointi saataisiin yhdistettyä sähköiseen järjestelmään yhdenmukaisesti ja vertailukelpoisesti.

Konsernilaskentatyökalu päätettiin toteuttaa Microsoft Excel-taulukkolaskentaohjelmalla. Kokemukseni mukaan Excel on hyvin yleisesti käytössä oleva ohjelma, joka kaikista sähköisistä järjestelmistä huolimatta pitää tiukasti pintansa yhtenä käytetyimmistä työvälineistä taloushallinnon alalla. Excel oli myös selkeä valinta siksi, että nopeasti yri-

nia eri taloushallinnon järjestelmiä käytössä ja lähes poikkeuksetta järjestelmistä on otettavissa data ulos Exceliin luettavassa muodossa. Näin uusien hankittavien yhtiöiden data olisi nopeasti saatavilla ja helposti yhdistettävissä emoyhtiön raportointiin.

Yhdistelypohja luotiin matriisimalliin siten, että tuloslaskelma ja tase sekä niiden summaukset ovat rivitason tietona. Sarakkeista ensimmäiseen summautuu konsolidoitu eli yhdistelty konserniyhteenveto. Seuraaviin sarakkeisiin lisättiin konserninyhdistelyyn liittyvät sisäisen omistuksen eliminoinnit sekä muut konsernieliminoinnit omina sarakkeinaan. Tämä siksi, että eliminointien todentaminen ja validointi olisi helpompaa, niin yrityksen oman raportoinnin laadunvarmennuksessa, kuin esimerkiksi tilintarkastuksen yhteydessä.

Myös muuntoerot lisättiin omaan sarakkeeseensa, jolloin niiden kohdistuminen omaan pääomaan on paremmin seurattavissa. Muuntoeroja syntyy useista eri pääoman eristä ja ne kohdistettiin riveille sen mukaisesti, mistä pääomanerästä muuntoero oli lähtöisin. Muuntoerojen seuranta on rakennettava siten, että jos tytäryhtiöistä myöhemmin luovutaan, niin kyseessä olevan tytäryhtiön omanpääoman eriin kohdistuneet muuntoerot tulee voida yksilöidä sekä purkaa tulosvaikutteisesti.

Yhdeksi eliminointisarakkeeksi lisättiin hankintahetken tuloslaskelman eliminointisarake. Hankitun tytäryhtiön koko tilikauden tuloslaskelma voidaan tarvittaessa yhdistellä työkaluun sellaisenaan ja tämän jälkeen syöttää hankintahetken eliminoinniksi hankintahetkeen asti kertyneet tilikauden tapahtumat väliaikaisen tilinpäätöksen tiedoista. Tämä helpottaa hankittavan yrityksen raportointia, jos hankinta tehdään keskellä tilikautta.

Konsernilaskentatyökaluun yhtiöt on sijoitettu eliminointisarakkeiden jälkeen siten, että ensimmäisenä on emoyhtiö ja sitä seuraavissa sarakkeissa tytäryhtiöt kukin omassa sarakkeessaan. Alla olevassa taulukossa (taulukko 1) on yksinkertaistetulla mallilla havainnollistettu konsernilaskentatyökalun tuloslaskelman rakenne. Konsernin tytäryhtiö raportoi oman alikonserninsa samanlaisella konserniraportointityökalulla. Raportoidut alikonsernin luvut yhdistellään konsernilaskentatyökaluun omana sarakkeenaan, niin kuin se olisi yksi yritys. Alikonserniin kohdistuvat konsernieliminoinnit on tehty alikonsernin omassa laskentatyökalussa saman mallin mukaisesti, miten koko konserni yhdistellään.

Taulukko 1. Yksinkertaistettu esimerkki konserniyhdistelyn tuloslaskelman toteutuksesta.

Tuloslaskelma	Konserni tulos yhteensä	Konsernin sisäisten erien eliminointi	Konserniomistuksen eliminti	Hankintahetken eliminointi	muuntoerot	Emoyhtiö	tytäryhtiö 1
	<i>calculated</i>	<i>calculated</i>	<i>calculated</i>			<i>input cells</i>	<i>input cells</i>
Liikevaihto	=SUMMA(D5:J5)						
IC konsernin sisäinen myynti	=SUMMA(D6:J6)	eliminoidaan tässä					
Liiketoiminnan muut tuotot	=SUMMA(D7:J7)						
<b>Liiketoiminnan tuotot yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C5:C7)</b>	<b>=SUMMA(D5:D7)</b>	<b>=SUMMA(E5:E7)</b>	<b>=SUMMA(F5:F7)</b>	<b>=SUMMA(G5:G7)</b>	<b>=SUMMA(H5:H7)</b>	<b>=SUMMA(I5:I7)</b>
Materiaalit ja palvelut yhteensä	=SUMMA(D9:J9)						
IC konsernin sisäiset ostot	=SUMMA(D10:J10)	eliminoidaan tässä					
<b>Myyntikate</b>	<b>=C8-C9</b>	<b>=D8-D9</b>	<b>=E8-E9</b>	<b>=F8-F9</b>	<b>=G8-G9</b>	<b>=H8-H9</b>	<b>=I8-I9</b>
Henkilöstölkulut	=SUMMA(D12:J12)						
Muut henkilöstöön liittyvät kulut	=SUMMA(D13:J13)						
Muut kiinteät kulut	=SUMMA(D14:J14)						
IC konsernin sisäiset kulut/kulun oikaisut	=SUMMA(D15:J15)	eliminoidaan tässä					
<b>Kiinteät kulut yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C12:C15)</b>	<b>=SUMMA(D12:D15)</b>	<b>=SUMMA(E12:E15)</b>	<b>=SUMMA(F12:F15)</b>	<b>=SUMMA(G12:G15)</b>	<b>=SUMMA(H12:H15)</b>	<b>=SUMMA(I12:I15)</b>
IC konsernin hallinnointipalkkio	=SUMMA(D17:J17)						
<b>EBITDA</b>	<b>=C11-C16-C17</b>	<b>=D11-D16-D17</b>	<b>=E11-E16-E17</b>	<b>=F11-F16-F17</b>	<b>=G11-G16-G17</b>	<b>=H11-H16-H17</b>	<b>=I11-I16-I17</b>
Poistot	=SUMMA(D19:J19)						
<b>EBITA</b>	<b>=+C18+C19</b>	<b>=+D18+D19</b>	<b>=+E18+E19</b>	<b>=+F18+F19</b>	<b>=+G18+G19</b>	<b>=+H18+H19</b>	<b>=+I18+I19</b>
Liikearvo poistot	=SUMMA(D21:J21)						
<b>EBIT</b>	<b>=+C20+C21</b>	<b>=+D20+D21</b>	<b>=+E20+E21</b>	<b>=+F20+F21</b>	<b>=+G20+G21</b>	<b>=+H20+H21</b>	<b>=+I20+I21</b>
Rahoituskulut	=SUMMA(D23:J23)						
IC konsernin sisäiset rahoituskulut	=SUMMA(D24:J24)	eliminoidaan tässä					
Kurssierot	=SUMMA(D25:J25)						
<b>EBT</b>	<b>=SUMMA(C22:C25)</b>	<b>=SUMMA(D22:D25)</b>	<b>=SUMMA(E22:E25)</b>	<b>=SUMMA(F22:F25)</b>	<b>=SUMMA(G22:G25)</b>	<b>=SUMMA(H22:H25)</b>	<b>=SUMMA(I22:I25)</b>
Tilinpäätösvarien	=SUMMA(D27:J27)						
konserniavustukset	=SUMMA(D28:J28)						
Verot	=SUMMA(D29:J29)						
<b>Tilikauden voitto/tappio</b>	<b>=SUMMA(C27:C29)</b>	<b>=SUMMA(D27:D29)</b>	<b>=SUMMA(E27:E29)</b>	<b>=SUMMA(F27:F29)</b>	<b>=SUMMA(G27:G29)</b>	<b>=SUMMA(H27:H29)</b>	<b>=SUMMA(I27:I29)</b>

Taulukossa 2 on yksinkertaistetulla mallilla havainnollistettu konsernilaskentatyökalun taseen rakenne. Tase esitetään työkalussa tuloslaskelman alapuolella. Taseesta esitetään ensin vastaavaa puoli eli pysyvät ja vaihtuvat vastaavat ja sen alapuolella vastattavaa puoli eli omapääoma sekä vieraspääoma. Muuntoero summautuu taseessa osaksi omaa pääomaa.

Taulukko 2. Yksinkertaistettu esimerkki konserniyhdistelyn taseen toteutuksesta.

Tase	Konserni tase yhteensä	Konsernin sisäisten erien eliminointi	Konserniomistuksen eliminti	Hankintahetken eliminointi	muuntoerot	Emoyhtiö	tytäryhtiö 1
	<i>calculated</i>	<i>calculated</i>	<i>calculated</i>			<i>input cells</i>	<i>input cells</i>
Aineettomat hyödykkeet	=SUMMA(D34:J34)						
Liikearvo	=SUMMA(D35:J35)						
Aineelliset hyödykkeet	=SUMMA(D36:J36)						
Investoinnit	=SUMMA(D37:J37)						
IC tytäryhtiö omistukset	=SUMMA(D38:J38)		eliminoidaan tässä				
IC tytäryhtiöinvestoinnit	=SUMMA(D39:J39)		eliminoidaan tässä				
<b>Pysyvät vastaavat yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C34:C39)</b>	<b>=SUMMA(D34:D39)</b>	<b>=SUMMA(E34:E39)</b>	<b>=SUMMA(F34:F39)</b>	<b>=SUMMA(G34:G39)</b>	<b>=SUMMA(H34:H39)</b>	<b>=SUMMA(I34:I39)</b>
Varastot	=SUMMA(D41:J41)						
IC konsernin sisäiset pitkäaikaiset saamiset	=SUMMA(D42:J42)	eliminoidaan tässä					
Muut pitkäaikaiset saamiset	=SUMMA(D43:J43)						
<b>Pitkäaikaiset saamiset yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C41:C43)</b>	<b>=SUMMA(D41:D43)</b>	<b>=SUMMA(E41:E43)</b>	<b>=SUMMA(F41:F43)</b>	<b>=SUMMA(G41:G43)</b>	<b>=SUMMA(H41:H43)</b>	<b>=SUMMA(I41:I43)</b>
Myyntisaamiset	=SUMMA(D45:J45)						
IC konsernin sisäiset myyntisaamiset	=SUMMA(D46:J46)	eliminoidaan tässä					
IC konsernin muut lyhytaikaiset saamiset	=SUMMA(D47:J47)	eliminoidaan tässä					
IC other short-term receivables	=SUMMA(D48:J48)	eliminoidaan tässä					
Jaksotukset ja ennakkomaksut	=SUMMA(D49:J49)						
Muut lyhytaikaiset saamiset	=SUMMA(D50:J50)						
Rahavarat	=SUMMA(D51:J51)						
<b>Lyhytaikaiset saamiset yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C45:C51)</b>	<b>=SUMMA(D45:D51)</b>	<b>=SUMMA(E45:E51)</b>	<b>=SUMMA(F45:F51)</b>	<b>=SUMMA(G45:G51)</b>	<b>=SUMMA(H45:H51)</b>	<b>=SUMMA(I45:I51)</b>
<b>Vaihtuvat vastaavat yhteensä</b>	<b>=+C40+C44+C52</b>	<b>=SUMMA(D45:D51)</b>	<b>=SUMMA(E45:E51)</b>	<b>=SUMMA(F45:F51)</b>	<b>=SUMMA(G45:G51)</b>	<b>=SUMMA(H45:H51)</b>	<b>=SUMMA(I45:I51)</b>
<b>vastaavaa yhteensä</b>	<b>=+C40+C53</b>	<b>=+D40+D53</b>	<b>=+E40+E53</b>	<b>=+F40+F53</b>	<b>=+G40+G53</b>	<b>=+H40+H53</b>	<b>=+I40+I53</b>
Osakepääoma	=SUMMA(D55:J55)		eliminoidaan tässä		lasketaan tässä		
SVOP	=SUMMA(D56:J56)		eliminoidaan tässä		lasketaan tässä		
Pääomalainat	=SUMMA(D57:J57)				lasketaan tässä		
edellisten tilikausien voitto/tappio	=SUMMA(D58:J58)		eliminoidaan tässä		lasketaan tässä		
Tilikauden voitto/tappio	=SUMMA(D59:J59)						
Muuntoero	=SUMMA(D60:J60)				eliminoidaan tässä	Keskikurssiero tässä	Keskikurssiero tässä
<b>Oma pääoma yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C55:C60)</b>	<b>=SUMMA(D55:D60)</b>	<b>=SUMMA(E55:E60)</b>	<b>=SUMMA(F55:F60)</b>	<b>=SUMMA(G55:G60)</b>	<b>=SUMMA(H55:H60)</b>	<b>=SUMMA(I55:I60)</b>
Pitkäaikaiset lainat	=SUMMA(D62:J62)						
Muut pitkäaikaiset velat	=SUMMA(D63:J63)						
IC konsernin sisäiset pitkäaikaiset velat	=SUMMA(D64:J64)	eliminoidaan tässä					
<b>Pitkäaikaiset velat yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C62:C63)</b>	<b>=SUMMA(D62:D63)</b>	<b>=SUMMA(E62:E63)</b>	<b>=SUMMA(F62:F63)</b>	<b>=SUMMA(G62:G63)</b>	<b>=SUMMA(H62:H63)</b>	<b>=SUMMA(I62:I63)</b>
Lyhytaikaiset lainat	=SUMMA(D66:J66)						
IC ostovelat konserniyhtiöille	=SUMMA(D67:J67)	eliminoidaan tässä	eliminoidaan tässä				
Ostovelat	=SUMMA(D68:J68)						
Jaksotukset	=SUMMA(D69:J69)						
ALV velka	=SUMMA(D70:J70)						
Laskennallinen verovelka	=SUMMA(D71:J71)	eliminoidaan tässä	eliminoidaan tässä				
IC konsernin sisäiset lyhytaikaiset velat	=SUMMA(D72:J72)						
Muut lyhytaikaiset velat	=SUMMA(D73:J73)						
<b>Lyhytaikaiset velat yhteensä</b>	<b>=SUMMA(C62:C73)</b>	<b>=SUMMA(D62:D73)</b>	<b>=SUMMA(E62:E73)</b>	<b>=SUMMA(F62:F73)</b>	<b>=SUMMA(G62:G73)</b>	<b>=SUMMA(H62:H73)</b>	<b>=SUMMA(I62:I73)</b>
<b>vieras pääoma yhteensä</b>	<b>=+C74+C65</b>	<b>=+D74+D65</b>	<b>=+E74+E65</b>	<b>=+F74+F65</b>	<b>=+G74+G65</b>	<b>=+H74+H65</b>	<b>=+I74+I65</b>
<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>=+C61+C75</b>	<b>=+D61+D75</b>	<b>=+E61+E75</b>	<b>=+F61+F75</b>	<b>=+G61+G75</b>	<b>=+H61+H75</b>	<b>=+I61+I75</b>
	=C76-C54	=D76-D54	=E76-E54	=F76-F54	=G76-G54	=H76-H54	=I76-I54

Tuloslaskelman ja taseen sisäisten tapahtumien raportointirivit on nimetty alkamaan lyhenteellä IC, jotta ne erottuvat muista riveistä helposti. Näiden sisäisten rivien tulisi aina summautua ”konserni tase yhteensä” -sarakeessa nollassi.

## 6.2 Hankintamenolaskelma ja konsernieliminoinnit

Konsernin sisäisten tytäryhtiöosakkeiden ja osuuksien omistus eliminoidaan hankintamenomenetelmällä KPL 6:8 §:ssä (Kirjanpitolaki 1997/1336) säädetyllä tavalla. Periaatteena on, että vain se osa tytäryhtiön voitosta, tappiosta tai muista pääoman muutoksista, mikä on kertynyt tytäryhtiön hankinnan jälkeen, vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Yleisenä periaatteena on, että jokaista tytäryhtiöhankintaa käsitellään erillisenä ja jokaiselle hankinnalle määritetään oman hankintamenolaskelma. (Kirjanpitolautakunta 2017.)

IFRS 3 (liiketoimintojen yhdistäminen) -standardin mukaisessa hankintamenolaskelmassa kohdistetaan hankittavan yhtiön varat ja velat kokonaisuudessaan omaisuuserille hankinta-ajankohdan mukaisilla käyville arvoilla. Tämän seurauksena liikearvoa syntyy yleensä vähemmän, kuin FAS:n mukaisessa hankintamenolaskelmassa, jossa ostetun yhtiön varoja ja velkoja ei kohdisteta (poikkeuksena mahdolliset kiinteistöt tai varastot), vaan liikearvo lasketaan pääsääntöisesti kauppahinnan ja hankitun yhtiön omanpääoman välisenä erotuksena. Lisäksi IFRS:n ja FAS:n mukaiset hankintamenolaskelmat eroavat kauppahinnan käsittelyssä siten, että FAS:n mukaisessa hankintamenotelmässä hankintamenoon huomioidaan myös kaupanteosta aiheutuneet konsultointi- ja lakikulut sekä mahdolliset veroseuraamukset. Nämä kulut aktivoidaan osaksi hankintamenoa ja ne kasvattavat kokonaiskauppahintaa. IFRS 3:n mukaisessa hankintamenolaskelmassa huomioidaan hankintamenoiksi ainoastaan vaihdosta aiheutuneet, suoraan aikaisemmille ostajille maksetut tai heiltä veloiksi otetut erät ja näin ollen muut aktivoidut kulut on kirjattava suoraan kuluksi kuluvalle tilikaudelle. (KPMG 2017.)

Myös mahdollinen lisäkauppahinta käsitellään FAS:n ja IFRS:n välisessä hankintamenolaskelmassa hieman eri tavoin. FAS:n mukaan lisäkauppahinta tulee huomioida hankintahinnassa, toteutuvasta lisäkauppahinnasta tehdyn parhaan mahdollisen arvion mukaisesti. Kun lisäkauppahinta realisoituu, oikaistaan hankintamenolaskelma vastaamaan todellista toteutunutta kauppahintaa. (Kirjanpitolautakunta 2017.) IFRS 3:n mukaisessa hankintamenolaskelmassa lisäkauppahinta huomioidaan hankintamenoon sellaisenaan, eikä sitä jälkikäteen oikaista hankintamenolaskelmaan, vaikka se ei toteutuisi täysimääräisenä.

Konsernilaskentatyökalun hankintamenolaskelma päädyttiin toteuttamaan omalla erillisellä Excel-välilehdellä. Hankintamenolaskelmamalli rakennettiin matriisimuotoon, jonka

sarakkeissa on hankitut konserniyhtiöt ja riveillä hankintamenolaskentaan liittyvät eritellyt yhtiöittäin ja niiden perusteella tehty Goodwill- eli liikearvon poistolaskenta. Kertyneet poistot on eritelty laskelmaan ensin vuosittain ja lopuksi kuukausittain. Erittelystä saa helposti Excel-kaavaviittauksilla siirrettyä sisäiseen omistukseen liittyvät eliminoinnit yhdistelylaskelmaan. Riveille eriteltiin hankintaan liittyneet erät siten, että kaikki tarvittava tieto saadaan hankintamenovälilehdeltä FAS:n mukaisen hankintamenolaskelman muuntamiseksi IFRS-standardin vaatimaan muotoon. Riveillä on eriteltyinä kauppahinta, hankintaan aktivoituneet muut kulut, lisäkauppahinta sekä hankitun yhtiön pääoma eriteltynä omille riveilleen (osakepääoma, muut rahastot, kertyneet voittovarot). Hankintamenolaskelman rakennetta on havainnollistettu taulukossa 3.

Taulukko 3. Esimerkki hankintamenolaskelman erittelystä ja toteutuksesta.

Hankintamenolaskelma			
Hankitty tytäryhtiö	tytäryhtiö XXX hankintahetkellä konsernivaluutassa	pääoma hankitun yhtiön valuutassa	syntyvä muuntoero
Hankinta ajankohta	xx.xx.2018		raportointihetken valuuttakurssi
Kauppahinta	a)		
Ehdollinen kauppahinta (IFRS)	B)		
Ehdollinen kauppahinta (FAS)	C)		
<b>Muut aktivoituneet kulut:</b>			
Laki- ja asianajokulut sekä viranomaismaksut			
Varainsiirto vero			
Konsultointi palkkiot			
Muut aktivoituneet menot (erittely)			
<b>Aktivoituneet kulut yhteensä</b>	d)		
<b>FAS:n mukainen hankintameno</b>	<b>a + c + d</b>		
<b>IFRS mukainen hankintameno</b>	<b>a + b</b>		
Osakkeet	e	ee	= ee/raportointihetken valuuttakurssilla -e
Svop rahastot	f	ff	= ff/raportointihetken valuuttakurssilla -f
muut rahastot	g	gg	= gg/raportointihetken valuuttakurssilla -g
Aiemmin hankitut voittovarot	h	hh	= hh/raportointihetken valuuttakurssilla -h
Muuntoero	i		summa
<b>FAS:n mukainen konserniliikearvo</b>	<b>= a + c + d - e - f - g - h</b>		

Lisäksi rivitasolle rakennettiin laskenta oman pääoman muuntoeroille. Tästä erittelystä saadaan laskettua kuukausi- ja vuositasoinen omaan pääomaan kurssimuutoksista syntyvä muuntoero. Laskennasta muuntoero saadaan Excel-kaavaviittausten avulla siirrettyä suoraan yhdistelyvälilehdelle omalle rivilleen ja siten mukaan konsernitaseen omaan

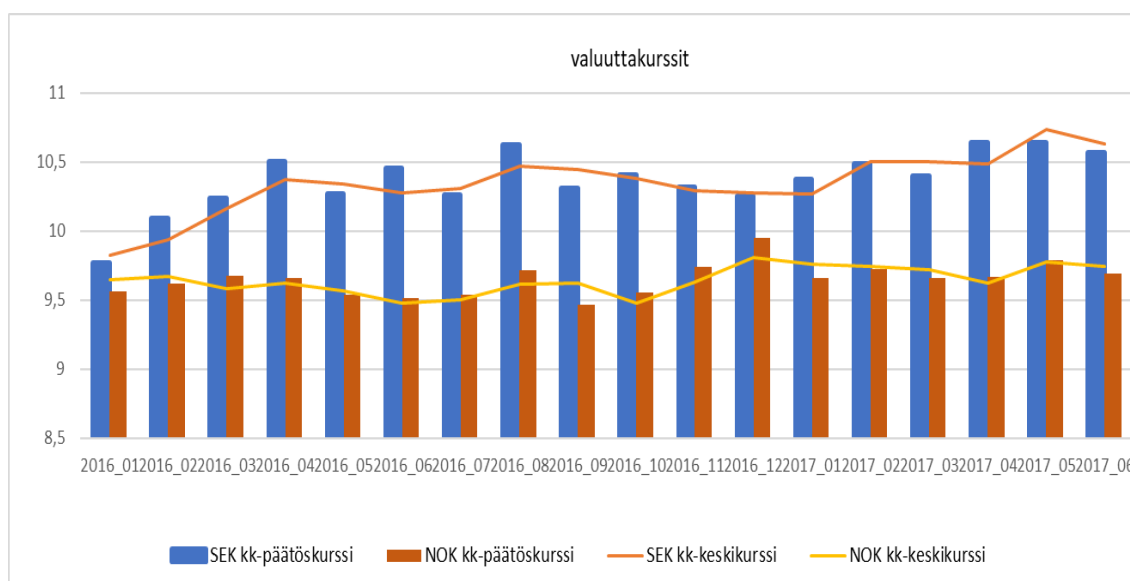
pääomaan. Konsernilaskentatyökaluun lisättiin erilliselle välilehdelle (taulukko 4) valuuttakurssit. Kaikkien konsernissa käytössä olevien toimintavaluuttojen viralliset keski- ja päätöskurssit päivitetään kuukausittain Suomen pankin verkkosivuilta valuuttakurssitaulukkoon. Muuntoerolaskenta päivittää Excel-kaavaviittauksen avulla kunkin kuukauden oman pääoman erät konsernin valuutassa ja laskee syntyvän kumulatiivisen muuntoeron.

Taulukko 4. Valuuttakurssien erittely.

Year_Month	SEK month's ending rate	SEK month's average rate	SEK YTD average rate	NOK Month's ending rate	NOK Month's average rate	NOK YTD average rate
2018_06	10,45	10,28	10,15	9,51	9,47	9,59
2018_07	10,26	10,31	10,17	9,53	9,50	9,58
2018_08	10,62	10,47	10,21	9,71	9,62	9,58
2018_09	10,31	10,44	10,24	9,47	9,62	9,59
2018_10	10,40	10,38	10,25	9,55	9,48	9,58
2018_11	10,32	10,29	10,25	9,74	9,63	9,58
2018_12	10,25	10,28	10,26	9,95	9,81	9,60
2019_01	10,37	10,27	10,27	9,66	9,76	9,76
2019_02	10,48	10,50	10,38	9,73	9,74	9,75
2019_03	10,40	10,50	10,42	9,66	9,72	9,74
2019_04	10,64	10,48	10,44	9,67	9,62	9,71
2019_05	10,64	10,74	10,50	9,79	9,78	9,73
2019_06	10,56	10,63	10,52	9,69	9,75	9,73

Koska valuuttakurssien vaihtelulla on suuri vaikutus konsernin tuloslaskelman ja taseen arvoihin, niin valuuttakurssien Excel-välilehdelle lisättiin myös valuuttakurssien muutosta kuvaava graafi (kuvio 7). Graafista on helposti havaittavissa valuuttakurssien vaihtelut halutulla aikavälillä, ja tämä auttaa hahmottamaan valuuttakurssien muutoksien vaikutusta konserniyhdistelyyn. Esimerkiksi, jos muuntoero konserniyhdistelyssä kasvaa yllättäen, mutta kurssimuutosta ei ole merkittävästi tapahtunut, niin mahdollisen virheen huomaa nopeasti.





Kuvio 7. Valuuttakurssien vaihtelu.

Kuten hankintamenolaskelman liikearvon syntyminen, myös sen poistaminen eroaa FAS:n ja IFRS:n mukaisessa raportoinnissa merkittävästi. FAS:n mukaisessa konsernitilinpäätöksessä konserniliikearvoa poistetaan ennalta suunnitellun poistosuunnitelman mukaisesti. Hankitusta yhtiöstä syntynyt liikearvo pienenee poistosuunnitelman mukaisesti vuosittain ja lopulta poistuu taseesta kokonaan. IFRS 3 -standardin mukaan liikearvoa ei sen sijaan poisteta IFRS:n mukaisessa konsernitilinpäätöksessä ollenkaan. Hankitusta yhtiöstä syntynyt konserniliikearvo pysyy taseessa muuttumattomana siihen saakka, kunnes vähintään vuosittain toteutettavassa liikearvon testauksessa todetaan alaskirjaus tarpeelliseksi. (KPMG 2017.)

Kohdeyritys raportoi konsernitilinpäätöksen Suomen tilinpäätöskäytäntöjen mukaisesti, joten konserniliikearvon poistolaskenta rakennettiin konsernilaskentatyökaluun automaattiseksi. Laskenta toteutettiin siten, että kuukausittaiset poistot kasvavat poistosuunnitelman mukaisesti ja samaan aikaan taseessa jäljellä oleva konserniliikearvo pienenee. Liikearvon kuukausittaisen poistomäärän laskenta toteutettiin hankintamenolaskelman alapuolelle (taulukko 5) siten, että poiston määrä lasketaan hankintamenolaskelmasta summautuvan liikearvon perusteella.

Taulukko 5. Esimerkki konserniliikearvon poistolaskennasta.

FAS:n mukainen liikearvo	100000	
Liikearvopoistot		
2017	=B50/10/12*6	
2018	=B50/10	
2019	=SUMMA(B57:B62)	Tilanne 30.6.2019
kumulatiivinen liikearvo poistojen jälkeen	=B50-B52-B53-B54	
	31.1.2019 =B\$50/10/12	
	28.2.2019 =B\$50/10/12	
	31.3.2019 =B\$50/10/12	
	30.4.2019 =B\$50/10/12	
	31.5.2019 =B\$50/10/12	
	30.6.2019 =B\$50/10/12	
	31.7.2019 =B\$50/10/12	
	31.8.2019 =B\$50/10/12	
	30.9.2019 =B\$50/10/12	
	31.10.2019 =B\$50/10/12	
	30.11.2019 =B\$50/10/12	
	31.12.2019 =B\$50/10/12	

Kumulatiivinen laskettu poisto siirretään Excel-kaavaviittauksen avulla yhdistelyvälilehdelle omaan sarakkeeseensa. Kuukauden päättyessä poistolaskentaan lisätään yhden kuukauden arvo. Tämän perusteella tieto päivittyy eliminointisarakkeeseen automaattisesti. Tilikauden lopussa pohjaan lisätään uusi tilikausi, ja kuluneen tilikauden poistot siirretään aiempien tilikausien voittovaroihin. Uusi poistolaskenta alkaa tilikauden ensimmäisestä kuukaudesta.

Koska konsernin sisäiseen omistajuuteen liittyviä eliminointeja tehdään myös sisäisistä investoinneista, päädyttiin erittelemään (taulukko 6) muut kuin hankintamenolaskelmiin liittyvät, sisäiseen omistuksen liittyvät erät, omalle välilehdelle.

Taulukko 6. Esimerkki sisäisten investointien erittelystä.

Konsernin sisäiset Investoinnit				
Sijoittava yhtiö	vastaanottava yhtiö	summa	Päiväys	selite
Emoyhtiö	tytäryhtiö 1	500 000	1.5.2018	SVOP
Emoyhtiö	tytäryhtiö 2	100 000	1.9.2018	SVOP
Emoyhtiö	Tytäryhtiö 1	50 000	2.1.2019	SVOP

Omalta välilehdeltä sisäiset investoinnit siirretään Excel-kaavaviittauksen avulla konserniyhdistelyyn erilliseen eliminointisarakkeeseen. Koska investoinnit on eritelty ja automatisoitu kaavaviittausten avulla, niitä ei tarvitse erikseen käsitellä kuukausittaisessa tai edes vuosittaisessa raportoinnissa, ellei niihin tule lisäyksiä tai muita muutoksia.

### 6.3 Keskikurssierot ja muuntoero

Yhdisteltävien, eri valuutoissa toimivien konserniyritysten tuloslaskelmat muunnetaan yhdistelyvaiheessa konsernin raportointivaluuttaan. Tuloslaskelma muunnetaan kuukauden keskikurssilla kuukausittaisia lukuja yhdisteltäessä tai kumulatiivisella keskikurssilla kumulatiivisia lukuja yhdisteltäessä. Taseen erät muunnetaan päätyneen kuukauden päätöskurssilla. Näin valuuttakurssien muuttumisen seurauksena syntyy tuloslaskelman ja taseen tilikauden tuloksen välille kurssieroa, jota kutsutaan keskikurssieroksi. Tämä keskikurssiero merkitään konsernitaseen omaan pääomaan (Kirjanpitolautakunta 2017, 35).

Keskikurssieron laskennan ja merkitsemisen käytännön toteutus rakennettiin automaattisella Excel-kaavaviittauksella omaksi rivikseen konserniyhdistelyn välilehdelle. Kaava laskee jokaisen eri valuutassa toimivan yhtiön keskikurssieron automaattisesti ja lisää sen konserniyhdistelyssä omaan pääomaan summautuvalla rivillä (taulukko 7). Keskikurssiero on helposti erotettavissa konsernilaskentapohjassa muuntoerosta, joka on tarkemmin selvitetty seuraavassa kappaleessa.

Taulukko 7. Muuntoerojen käsittely konserniyhdistelyssä.

Tase	Konserni tase yhteensä	Konsernin sisäisten erien eliminointi	Konserniomistuksen eliminti	Hankintahetken eliminointi	muuntoerot	Emoyhtiö	tytäryhtiö 1	tytäryhtiö 2
Osakepääoma	0,00		eliminoidaan tässä		lasjetaan tässä			
SVOP	0,00		eliminoidaan tässä		lasjetaan tässä			
Pääomalainat	0,00				lasjetaan tässä			
edellisten tilikausien voitto/tappio	0,00		eliminoidaan tässä		lasjetaan tässä			
Tilikauden voitto/tappio	0,00							
Muuntoero	0,00				eliminoidaan tässä	Keskikurssiero tässä	Keskikurssiero tässä	Keskikurssiero tässä
<b>Oma pääoma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Pitkäaikaiset lainat	0,00							
Muut pitkäaikaiset velat	0,00							
IC konsernin sisäiset pitkäaikaiset velat	0,00	eliminoidaan tässä						
<b>Pitkäaikaiset velat yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Lyhytaikaiset lainat	0,00							
IC ostovelat konserniyhtiöille	0,00	eliminoidaan tässä	eliminoidaan tässä					
Ostovelat	0,00							
Jaksotukset	0,00							
ALV velka	0,00							
Laskennallinen verovelka	0,00	eliminoidaan tässä	eliminoidaan tässä					
IC konsernin sisäiset lyhytaikaiset velat	0,00							
Muut lyhytaikaiset velat	0,00							
Lyhytaikaiset velat yhteensä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>vieraspääoma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Konsernissa syntyy muuntoeroa, kun hankittujen, eri valuutassa toimivien tytäryhtiöiden hankinta-ajankohdan ja nykyhetken välisessä oman pääoman arvossa tapahtuu muuntumista valuuttakurssien vaihtelujen seurauksena. Muuntoeroa syntyy osakkeiden ja rahastojen arvosta, aiempien tilikausien voittovaroista sekä pääoman ehtoista sisäisistä lainoista. Muuntoerot merkitään konsernitaseessa omana eränä suoraan omaan pääomaan ja ne realisoituvat tuloslaskemaan vasta siinä vaiheessa, kun tytäryhtiö myydään tai puretaan tai jos tytäryhtiö maksaa takaisin oman pääoman ehtoista lainaa. (Kirjanpitolautakunta 2017, 34.)

Muuntoerojen käsittely on ratkaistu konsernilaskentatyökalussa useammalla eri tavalla, sen mukaisesti mistä erästä muuntoeroja syntyy. Kuitenkin kaikki tarvittavat erät on huomioitu siten, että Excelissä muuntoeron laskenta tapahtuu automaattisesti ja syntynyt muuntoero siirtyy Excel-kaavaviittausten avulla yhdistelyvälilehdelle. Koska taseen eliminointisarakeet on mentävä tasan, summautuvat muuntoerojen vastaviennit yhteensä omalle muuntoero nimiselle rivilleen, joka konsernitaseessa summautuu omana eränä omaan pääomaan.

#### 6.4 Konsernin sisäiset tapahtumat

Konsernin muut kuin omistajuuteen liittyvät sisäiset tapahtumat, kuten ostot ja myynnit, sekä sisäiset rahavarat ja lainat päädyttiin raportoimaan ja täsmäyttämään omalla matriisimuotoisella välilehdellään. Käytännössä tämä päädyttiin toteuttamaan siten, että kuukauden vaihteessa maayhtiöt raportoivat ja vahvistavat keskinäiset tapahtumat erillisellä sisäisten erien täsmäytyspohjalla. Tuloslaskelman tapahtumat sekä taseen varat ja velat raportoidaan siltä osin kuin ne ovat sisäisten transaktioiden seurausta, ja näiden vahvistusten pohjalta syötetään tieto sisäisistä tapahtumista konsernilaskentatyökalun laskentamatriisiin. Matriisi toimii myös sisäisten erien täsmäytystyökaluna, jonka avulla konsernilaskennasta vastaava henkilö pystyy todentamaan, että sisäiset erät on raportoitu oikein ja menevät koko konsernissa tasan.

Raportoivat yritykset ovat kukin omassa sarakkeessaan ja yrityksen yhteyshenkilöt täyttävät sarakkeeseen tuloslaskelman erät ylhäältä alas, siten kuin ne tuloslaskelmassa esiintyvät. Kaikki tuloslaskelman sisäiset tilit on eritelty täsmäytysmatriisiin riveille ja jokaisen sisäisen tilin alapuolelle on eritelty konsernin erillisyhtiöt eli kumppaniyhtiöt. Kun sisäiset myynnit, ostot, kiinteiden kulujen edelleen veloitukset, konsernin palvelumaksut sekä muut mahdolliset erät on eritelty ja syötetty pohjaan, tulee tuloslaskelman erien olla yhteensä nolla. Käytännössä kaikkien yhtiöiden välisten tuottojen ja kulujen tulee olla konsernin sisällä yhtä suuret eli vastata toisiaan. Jos yhdellä erillisyhtiöllä on sisäistä myyntiä +100, niin toisella erillisyhtiöllä täytyy olla sisäistä ostoa -100. Jos kiinteitä kuluja edelleen veloitetaan konsernin sisällä ja esimerkiksi yksi erillisyhtiö edelleen veloittaa ja kirjaa kulun oikaisua +50, niin toiselta yhtiöltä tulee löytyä tuloslaskelmalta sisäisesti laskutettua kulua -50.

Kohdeyrityksellä ei synny keskinäisistä tapahtumista sisäistä katetta, joten sen käsittely on rajattu työn ulkopuolelle. Jos sisäistä katetta syntyisi, tulisi se eliminoida konsernilaskennassa pois. Taulukossa 8 on supistettu malli tuloslaskelman sisäisten erien täsmäytuksesta. Esimerkissä kaavat on jätetty näkyviin havainnollistamaan laskentaa.

Taulukko 8. Tuloslaskelman sisäisten erien täsmäytysmatriisi kaavat esillä.

Tuloslaskelma		sisäiset tapahtumat yhteensä	yhtiö 1	yhtiö 2	yhtiö 3	yhtiö 4
tili	sisäinen tili / kumppaniyhtiö		<i>input cells</i>	<i>input cells</i>	<i>input cells</i>	<i>input cells</i>
3081	sisäinen myynti tili	=SUMMA(C5:C8)	=SUMMA(D5:D8)	=SUMMA(E5:E8)	=SUMMA(F5:F8)	=SUMMA(G5:G8)
	yhtiö 1	=SUMMA(D5:G5)		500		
	yhtiö 2	=SUMMA(D6:G6)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D7:G7)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D8:G8)				
4050	sisäiset ostot	=SUMMA(C10:C13)	=SUMMA(D10:D13)	=SUMMA(E10:E13)	=SUMMA(F10:F13)	=SUMMA(G10:G13)
	yhtiö 1	=SUMMA(D10:G10)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D11:G11)	-500			
	yhtiö 3	=SUMMA(D12:G12)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D13:G13)				
	<b>sisäinen myyntikate</b>	<b>=+C4+C9</b>	<b>=+D4+D9</b>	<b>=+E4+E9</b>	<b>=+F4+F9</b>	<b>=+G4+G9</b>
8430	kiinteiden kulujen edelleenveloitus	=SUMMA(C16:C19)	=SUMMA(D16:D19)	=SUMMA(E16:E19)	=SUMMA(F16:F19)	=SUMMA(G16:G19)
	yhtiö 1	=SUMMA(D16:G16)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D17:G17)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D18:G18)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D19:G19)	100			
8435	sisäiset veloitukset	=SUMMA(C21:C24)	=SUMMA(D21:D24)	=SUMMA(E21:E24)	=SUMMA(F21:F24)	=SUMMA(G21:G24)
	yhtiö 1	=SUMMA(D21:G21)				-100
	yhtiö 2	=SUMMA(D22:G22)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D23:G23)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D24:G24)				
	<b>Kinteät kulut yhteensä</b>	<b>=+C15+C20</b>	<b>=+D15+D20</b>	<b>=+E15+E20</b>	<b>=+F15+F20</b>	<b>=+G15+G20</b>
9160	korkotuotot	=SUMMA(C27:C30)	=SUMMA(D27:D30)	=SUMMA(E27:E30)	=SUMMA(F27:F30)	=SUMMA(G27:G30)
	yhtiö 1	=SUMMA(D27:G27)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D28:G28)	50			
	yhtiö 3	=SUMMA(D29:G29)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D30:G30)				
	<b>IC INTEREST INCOME TOTAL</b>	<b>=SUMMA(D31:E31)</b>	<b>=SUMMA(D27:D30)</b>	<b>=SUMMA(E27:E30)</b>	<b>=SUMMA(F27:F30)</b>	<b>=SUMMA(G27:G30)</b>
9260	korkokulut	=SUMMA(C33:C36)	=SUMMA(D33:D36)	=SUMMA(E33:E36)	=SUMMA(F33:F36)	=SUMMA(G33:G36)
	yhtiö 1	=SUMMA(D33:G33)		-50		
	yhtiö 2	=SUMMA(D34:G34)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D35:G35)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D36:G36)				
	<b>Korkokulut ja tuotot yhteensä</b>	<b>=+C26+C32</b>	<b>=+D26+D32</b>	<b>=+E26+E32</b>	<b>=+F26+F32</b>	<b>=+G26+G32</b>
	<b>Tuloslaskelma yhteensä</b>	<b>=+C14+C25+C37</b>	<b>=+D14+D25+D37</b>	<b>=+E14+E25+E37</b>	<b>=+F14+F25+F37</b>	<b>=+G14+G25+G37</b>

Taulukossa 9 on esitetty sama matriisi kuin taulukossa 8 mutta nyt niin, että kaavojen sijaan arvot ovat näkyvillä.

Taulukko 9. Tuloslaskelman sisäisten erien täsmäytysmatriisi.

Tuloslaskelma		sisäiset tapahtumat yhteensä	yhtiö 1	yhtiö 2	yhtiö 3	yhtiö 4
tili	sisäinen tili / kumppaniyhtiö	input cells		input cells		input cells
3081	sisäinen myynti tili	500,00	0,00	500,00	0,00	0,00
	yhtiö 1	500,00		500,00		
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
4050	sisäiset ostot	-500,00	-500,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2	-500,00	-500,00			
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
	<b>sisäinen myyntikate</b>	<b>0,00</b>	<b>-500,00</b>	<b>500,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
8430	kiinteiden kulujen edelleenveloitus	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4	100,00	100,00			
8435	sisäiset veloitukset	-100,00	0,00	0,00	0,00	-100,00
	yhtiö 1	-100,00				-100,00
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
	<b>Kinteät kulut yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-100,00</b>
9160	korkotuotot	50,00	50,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2	50,00	50,00			
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
	<b>IC INTEREST INCOME TOTAL</b>	<b>50,00</b>	<b>50,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
9260	korkokulut	-50,00	0,00	-50,00	0,00	0,00
	yhtiö 1	-50,00		-50,00		
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
	<b>Korkokulut ja tuotot yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>50,00</b>	<b>-50,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>Tuloslaskelma yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>-350,00</b>	<b>450,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-100,00</b>

Myös taseen puolen tileistä on tehty samankaltainen täsmäytysmatriisi, johon kaikki taseen puolen sisäiset tilit on eritelty. Erittely on toteutettu siten, että ensin on vastaavaa puolen tilit ja niiden erittely ja sen jälkeen vastattavaa puolen erittelyt. Taulukossa 10 on kuvattu taseen puolen erien täsmäytys supistetulla mallilla siten, että taulukon kaavoitus on jätetty havainnollistamaan laskentaa. Tässä mallissa on esimerkkinä näkyvissä vain

osa taseessa olevista sisäisistä eristä. Käytännössä täsmäytystyökaluun sisällytetään kaikki taseessa olevat tilit, joilla sisäisiä eriä voi olla.

Taulukko 10. Esimerkki sisäisten erien taseen täsmäytyksen Excel-kaavoista.

Tase		sisäiset tapahtumat yhteensä	yhtiö 1	yhtiö 2	yhtiö 2	yhtiö 2
tili	sisäinen tili / kumppaniyhtiö	input cells		input cells	input cells	input cells
1500	Myyntisaamiset	=SUMMA(C43:C46)	=SUMMA(D43:D46)	=SUMMA(E43:E46)	=SUMMA(F43:F46)	=SUMMA(G43:G46)
	yhtiö 1	=SUMMA(D43:G43)		500	0	0
	yhtiö 2	=SUMMA(D44:G44)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D45:G45)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D46:G46)				
1738	Korkosaamiset	=SUMMA(C48:C51)	=SUMMA(D48:D51)	=SUMMA(E48:E51)	=SUMMA(F48:F51)	=SUMMA(G48:G51)
	yhtiö 1	=SUMMA(D48:G48)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D49:G49)	50			
	yhtiö 3	=SUMMA(D50:G50)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D51:G51)				
1739	Muut konsernisaamiset	=SUMMA(C53:C56)	=SUMMA(D53:D56)	=SUMMA(E53:E56)	=SUMMA(F53:F56)	=SUMMA(G53:G56)
	yhtiö 1	=SUMMA(D53:G53)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D54:G54)	1000			
	yhtiö 3	=SUMMA(D55:G55)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D56:G56)	100			
	<b>vastaavaa yhteensä</b>	<b>=+C42+C47+C52</b>	<b>=+D42+D47+D52</b>	<b>=+E42+E47+E52</b>	<b>=+F42+F47+F52</b>	<b>=+G42+G47+G52</b>
2100	ostovelat	=SUMMA(C59:C62)	=SUMMA(D59:D62)	=SUMMA(E59:E62)	=SUMMA(F59:F62)	=SUMMA(G59:G62)
	yhtiö 1	=SUMMA(D59:G59)				
	yhtiö 2	=SUMMA(D60:G60)	-500			
	yhtiö 3	=SUMMA(D61:G61)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D62:G62)				
2700	Korkovelat	=SUMMA(C64:C67)	=SUMMA(D64:D67)	=SUMMA(E64:E67)	=SUMMA(F64:F67)	=SUMMA(G64:G67)
	yhtiö 1	=SUMMA(D64:G64)		-50		
	yhtiö 2	=SUMMA(D65:G65)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D66:G66)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D67:G67)				
2800	Muut konserninelat	=SUMMA(C69:C72)	=SUMMA(D69:D72)	=SUMMA(E69:E72)	=SUMMA(F69:F72)	=SUMMA(G69:G72)
	yhtiö 1	=SUMMA(D69:G69)		-1000		-100
	yhtiö 2	=SUMMA(D70:G70)				
	yhtiö 3	=SUMMA(D71:G71)				
	yhtiö 4	=SUMMA(D72:G72)				
	<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>=+C58+C63+C68</b>	<b>=+D58+D63+D68</b>	<b>=+E58+E63+E68</b>	<b>=+F58+F63+F68</b>	<b>=+G58+G63+G68</b>
		=C57+C73	=D57+D73	=E57+E73	=F57+F73	=G57+G73

Taulukossa 11 on esitetty sama taulukko, mutta nyt siten, että kaavojen tuloksena syntyneet arvot ovat näkyvillä. Taseen vastaavaa ja vastattavaa on oltava erittelyssä yhtä suuret. Jos taseeseen jää eroa, se tarkoittaa, että yhtiöiden väliset saamiset ja velat eivät



ole yhtä suuret. Taseen täsmäytysrivi on taulukossa viimeisenä ja sen yhteensä sarakkeen arvo täytyy olla nolla. Konsernin raportointiprosessin mukaisesti, jos taseen täsmäytykseen jää eroa, on tytäryhtiöiden sisäisistä eristä vastaavien henkilöiden selvittävä mistä erot johtuvat. Eron selvittyä toinen yhtiöistä kirjaa puuttuvan erän.

Taulukko 11. Esimerkki sisäisten erien taseen täsmäytyksestä.

Tase		sisäiset tapahtumat yhteensä	yhtiö 1	yhtiö 2	yhtiö 2	yhtiö 2
tili	sisäinen tili / kumppaniyhtiö	input cells		input cells		input cells
1500	Myyntisaamiset	500,00	0,00	500,00	0,00	0,00
	yhtiö 1	500,00		500,00	0,00	0,00
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
1738	Korkosaamiset	50,00	50,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2	50,00	50,00			
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
1739	Muut konsernisaamiset	1 100,00	1 100,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2	1 000,00	1 000,00			
	yhtiö 3					
	yhtiö 4	100,00	100,00			
	<b>vastaavaa yhteensä</b>	<b>1 650,00</b>	<b>1 150,00</b>	<b>500,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
2100	ostovelat	-500,00	-500,00	0,00	0,00	0,00
	yhtiö 1					
	yhtiö 2	-500,00	-500,00			
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
2700	Korkovelat	-50,00	0,00	-50,00	0,00	0,00
	yhtiö 1	-50,00		-50,00		
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
2800	Muut konsernivetat	-1 100,00	0,00	-1 000,00	0,00	-100,00
	yhtiö 1	-1 100,00		-1 000,00		-100,00
	yhtiö 2					
	yhtiö 3					
	yhtiö 4					
	<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>-1 650,00</b>	<b>-500,00</b>	<b>-1 050,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-100,00</b>
		0,00	650,00	-550,00	0,00	-100,00

Sisäiset eliminoinnit tuodaan täsmäytysmatriisista automaattisesti yhdistelyvälilehden sisäisten erien eliminointisarakkeeseen Excel-kaavaviittausten avulla. Jokainen eliminoitava erä kohdistetaan tuloslaskelman tai taseen oikealle riville sen mukaisesti, millä kirjanpidon tilillä alkuperäinen sisäinen tapahtuma on kirjattuna. Näin lopullisessa konsernin tuloslaskelmassa ja taseessa on jäljellä vain konsernin ulkopuolisista tapahtumista koostuvat luvut. Yhdistelyn tuloksena sisäiset raportointirivit pitäisi eliminoidua konsernitasolla ja tuloksen olla niiden osalta nolla. Sisäisten erien täsmäytys toimii siis myös yhtiön sisäisenä kontrollina, jolla voidaan varmistaa, että kaikki konsernin sisäiset tapahtumat ovat lopullisesta tuloksesta ja varallisuudesta asianmukaisesti eliminoitu.

## 6.5 Konsernin rakennemuutosten hallinta

Tässä opinnäytetyössä ja kehittämishankkeessa keskitytään tytäryhtiöiden hankintaan. Laskentapohja on valmiiksi suunniteltu siten, että myös muiden konsernirakennemuutosten huomioonottaminen pohjassa sujuu järjestelmällisesti ja on helposti seurattavissa. Tytäryhtiön mahdollinen myynti tai purkaminen näkyy konsernilaskentatyökalussa vain muutamalla Excel-kaavamuutoksella, samoin näkyy sisar- tai tytäryhtiösulautuminen. Jatkokehityksaiheeksi jää työkalun toimintojen lisääminen siten, että konserniyhdistely toimii oikein myös esimerkiksi osakkuusyritysten tai yhteisyritysten yhdistelyssä konserniin. Nämä ja muut mahdolliset konsernirakennemuutokset on rajattu tämän kehittämishankkeen ulkopuolelle.

Kohdeyritys oli kehittämishankkeen aikana voimakkaassa kasvun vaiheessa, joten oli tiedossa, että hankittavia yhtiöitä tulisi olemaan lyhyessä ajassa useita. Konsernilaskentatyökalu oli suunniteltava siten, että uusi hankittava tytäryhtiö saadaan yhdisteltyä pohjaan mahdollisimman vaivattomasti ja niin pitkälle automatisoidusti kuin mahdollista. Konsernilaskentatyökalun hankintamenolaskelma onkin suunniteltu siten, että lisättäessä uusi yhtiö hankintamenovälilehdelle, sen saa lähes automaattisesti lisättyä sisäisen omistajuuden eliminointisarakkeeseen. Eliminointisarakkeen alaosassa on tarkastuslaskenta, joka täsmäyttää taseen molemmat puolet, jolloin virheellinen eliminointi erottuu heti taseen puolten erotuksena. Konsernilaskentatyökalun toiminnallisuudet uusien tytäryhtiöiden hankintojen yhteydessä mahdollistavat sen käyttämisen myös ennustamiseen uusia hankittavia kohteita kartoitettaessa. Työkalusta on helposti todennettavissa, miten suunniteltu hankinta tai tytäryhtiön myynti tulisi vaikuttamaan konsernin taserakenteeseen.

## 7 Yhteenveto ja reflektointi

### 7.1 Johtopäätökset

Onnistuin löytämään opinnäytetyölle sopivan tutkimusmenetelmän ja lähestymistavan sekä rajaamaan viitekehysten. Aikataulu oli päivätyön ohessa kunnianhimoinen eikä opinnäytetyö täysin toteutunut alkuperäisen suunnitelman mukaisesti. Kehittämishanke kuitenkin toteutui suunnitellussa aikataulussa. Kehittämishanke onnistui hyvin ja kehittämishankkeen myötä yritykselle valmistui toimiva, käytännönläheinen konsernilaskentatyökalu sekä raportointiprosessi, joten johtopäätöksenä voidaan todeta tutkimuskysymys ratkaistuksi. Työkalun avulla konsernin erillisyhtiöt saadaan kuukausiraportoinnin mukaisessa aikataulussa raportoitua Suomen kirjanpitoasetuksen eli FAS:n vaatimusten mukaisesti. Myös uudet hankittavat tytäryhtiöt saadaan hallitusti ja nopealla aikataululla yhdisteltäviä konserniraportointiin euromääräisenä, huolimatta siitä mitä kotivaluuttaa hankittu uusi yhtiö käyttää. Kehitetyn konsernilaskentatyökalun avulla voidaan myös ennustaa ja mallintaa olemassa olevien yhtiöiden myyntiä sekä uusien hankittavien yhtiöiden yhdistelyn vaikutusta konsernin taserakenteeseen.

Luotettavuusarvioinnissa on huomioitava, että kehittämishanke toteutettiin tutkimuksellisenä kehittämishankkeena eli laadullisen tutkimuksen menetelmää hyödyntämällä. Laadullisen tutkimushankkeen lähtökohdat eroavat kvantitatiivisesta tutkimuksesta eikä siinä siten tule kysymykseen kaikki validiteetin eri muodot. Jorma Kananen (2014, 131) toteaa kirjassaan, että on olemassa koulukuntia, joiden mukaan laadullisen tutkimuksen validiteetti ei ole ollenkaan mitattavissa.

Laadullisessa tutkimuksessa tulokset ovat tutkittavan kannalta luotettavia ja uskottavia, joten tulokset voidaan arvioida ja validoida kohdeyrityksen toimesta. Tätä validiteetti kriteeriä voidaan kutsua laadullisen tutkimuksen yhteydessä nimityksellä ”luotettavuus” eli ”Creability”. (Kananen 2014, 131–135.) Tämän kehittämishankkeen seurauksena syntynyt konsernilaskentatyökalu ja raportointiprosessi on tarkastettu ja validoitu konsernin talousjohtajan sekä konsernin tilintarkastuskumppanin toimesta ja todettu tuottavan oikeellista ja luotettavaa informaatiota. Lisäksi työkalu on ollut konsernin konserniraportoinnin työvälineenä useamman kuukauden ajan ja todettu käytännössä toimivaksi. Reliabiliteettia lisää myös lähdeaineistona käytetyn teorian luotettavuus.

Opinnäytetyönä toteutettavan kehittämishankkeen päämääränä oli luoda yritykselle toimiva työkalu ja prosessi konserniraportointiin. Onnistuessaan työkalu antaa käytännön keinoja siihen, kuinka konsernirakenteen muutoksia voidaan hallita nopeasti ja tehokkaasti, varmistaen luotettava ja ajantasainen konserniraportointi nopeasti muuttuvassa ja kasvavassa yrityksessä. Työkalu myös mahdollistaa konsernirakennemuutosten hallinnan ja käsittelyn kohdeyrityksessä sisäisesti ilman ulkopuolista konsultointi apua. Kananen toteaa kirjassaan, ettei kehittämishanketta voida arvioida toteavan arvioinnin menetelmin, vaan hankkeen saavutettuja tuloksia pitäisi verrata hankkeen alkuperäisiin tavoitteisiin. Jos tavoite on pystytty saavuttamaan tai ongelma poistamaan, on toiminnallinen tutkimus onnistunut (Kananen 2014, 137). Kehittämishankkeen molemmat tavoitteet saavutettiin, joten kehittämistyön voidaan todeta onnistuneen.

## 7.2 Työn opinnollistamisen yhteenveto

Sain tietoa erilaisista tutkimusmenetelmistä ja samalla myös pienimuotoisen itseanalyysin siitä, millainen tutkija ja oppija itse olen. Kuvailisin itseäni enemmän tekijäksi kuin tutkijaksi. Koen mielekkääksi toiminnallisen tutkimuksen, jossa kehitetään konkreettisesti kohdeyrityksen tai yritysten käytännön prosesseja ja luodaan yritykselle jokin uusi tuote tai menetelmä. Opin myös, että tutkimuksia ja varsinkin laadullisia tutkimuksia on hyvin erilaisia, ja laadullinen tutkimus on hyvin joustava ja tutkijalähtöinen. Havainnointimenetelmiä ja aineiston hankintatekniikoita on monipuolisesti käytettävissä ja tutkijana niiden rajaaminen on haastavaa, mutta antaa toisaalta myös monipuolisia mahdollisuuksia. Järjestelmällinen prosessien hyödyntäminen ja suunnittelu ovat vahvuuksiani, ja etsin aktiivisesti uusia tapoja päästä parhaaseen lopputulemaan. Teoriatiedon keruu ja sen yhdistäminen kokonaisuuksiksi ja uudeksi innovatiiviseksi työvälineeksi oli todella mielenkiintoinen ja haastava projekti.

Yhtenä tärkeänä huomiona koin työn opinnollistamisen hyödyn eli sen, miten paljon sekä yritystä että asiantuntijaa hyödyttää työn ohessa suoritettava opiskelu ja kuinka paljon uusia valmiuksia ja innovaatiota se antaa asiantuntijalle itselleen. Työyhteisössä tapahtuva opiskelu tuo uutta tietoutta ja osaamista myös yrityksen muulle henkilöstölle ja samalla lisää yrityksen aineetonta pääomaa eli asiantuntijoiden hiljaista tietoa.

### 7.3 Jatkokehitysmahdollisuudet

Kohdeyrityksessä konsernilaskentatyökalua tullaan jatkokehittämään vastaamaan myös tämän opinnäytetyön ulkopuolelle rajattuihin konserniraportoinnin tarpeisiin. Useiden yrityshankintojen kautta kasvaneessa yrityksessä konsernirakennetta halutaan yleensä tiivistää ja hankittuja yhtiöitä sulautetaan eli fuusioidaan joko toisiinsa tai emoyhtiöön. Myös näiden tulevien konsernirakennemuutosten toteuttaminen on mahdollista, ja osittain automatisoitavissa, työkalua jatkokehittämällä.

Kohdeyrityksen ulkopuolisena jatkokehitysmahdollisuutena näkisin kehittämäni työkalun muokkaamisen standardiin visuaaliseen muotoon ja tekemällä sen käytöstä käytännönläheisen, havainnollistavan oppaan. Kehittämishankeprojektin edetessä ja sen erivaiheissa oli todettavissa, että konsernilaskennan oppaat ovat usein hyvinkin teoreettisia. Teorioiden ja säädösten soveltamisesta on hyvin vähän käytännön esimerkkejä eikä konkreettista käyttöön otettavaa mallipohjaa löytynyt valmiina.

Markkinoilla on useita konsernilaskennan sähköisiä järjestelmiä, mutta ne voivat olla pienille konserneille liian raskaita ja vaatia erillistä kouluttautumista. Konsernilaskentajärjestelmän käyttöönotto vaatii myös yritykseltä isoja taloudellisia panostuksia, joten pienelle konsernille se voi olla kohtuuttoman suuri investointi. Laskenta-asiantuntijoilta yleensä edellytetään Excel-osaamista, joten Excel-ohjelmistossa toimivan mallin käyttöön ei tarvita erillistä tietoteknistä koulutusta eikä isoja investointeja. Varsinkaan kun kehitetty konsernilaskentatyökalu ei sisällä Excelin peruskaavoja monimutkaisempaa automatiikkaa.

## Lähteet

Elinkeinoelämän keskusliitto EK 2013. EK:n henkilöstö- ja koulutustiedustelu 2013. [https://ek.fi/wp-content/uploads/henko\\_tiedustelu\\_2013.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/henko_tiedustelu_2013.pdf). Luettu 1.7.2018.

Hanhinen Taina, 2010. Työelämäosaaminen. Kvalifikaatioiden luokitusjärjestelmän konstruointi. Väitöskirja. Tampereen yliopisto, Tampere. <https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/66674/978-951-44-8290-8.pdf?sequence=1>. Luettu 19.8.2018.

Helakorpi Seppo 2017. Knowhow - tietoa ja taitoa. <https://sites.google.com/site/skillsknowhow/home/ammattitaito>. Luettu 18.8.2018.

Honkamäki, Tuomas & Reponen, Marko & Mäkelä, Lotta & Pohjonen, Sari 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. 4. uudistettu painos. Talentum Pro, Helsinki.

Isotalo, Merja 2010. Mentorointiopas. Akavan Erityisalat ry, Helsinki <https://www.akavanerityisalat.fi/files/2618/Mentorointiopas.pdf>. Luettu 15.9.2018.

Kananen, Jorma 2014. Toimintatutkimus kehittämistutkimuksen muotona. Miten kirjoittajan toimintatutkimuksen opinnäytetyönä. Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja 185. Jyväskylän ammattikorkeakoulu, Jyväskylä.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kirjanpitolautakunta 2017. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 2017. Työ- ja elinkeinoministeriö, Helsinki. 28.3.2017. <https://www.edilex.fi/kilaohje/konsti4>. Luettu 1.6.2018.

KPMG 2017. IFRS-Käytännön käsikirja. 4. uusittu painos. Edita Publishing, Helsinki.

KPMG 2004. IAS/IFRS Käytännön esimerkein. Edita Publishing, Helsinki.

Metropolia Ammattikorkeakoulu. Toteemi – työstä oppimassa, työhön. Metropolia Ammattikorkeakoulu. <https://www.metropolia.fi/tutkimus-kehittaminen-ja-innovaatiot/hankeet/toteemi/>. Luettu 1.7.2019.

Moisio Anu & Mäki Kimmo 2017. Opiskeleva asiantuntija vai asiantuntijatyötä tekevä opiskelija? – Työn opinnollistaminen osaamisen johtamisen tukena. Kolme kulmaa opinnollistamiseen: Opas opinnollistamisen ratkaisuihin, työkaluista ja vinkeistä. Haaga-Helian julkaisut 6/2017. [https://shop.haaga-helia.com/WebRoot/HaagaHelia/Shops/Haaga/MediaGallery/HH\\_Kolme\\_kulmaa\\_verkkoversio.pdf](https://shop.haaga-helia.com/WebRoot/HaagaHelia/Shops/Haaga/MediaGallery/HH_Kolme_kulmaa_verkkoversio.pdf). Luettu 1.7.2018.

Ojasalo, Katri & Moilanen, Teemu & Ritalahti, Jarmo 2014. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3. uudistettu painos. Sanoma Pro, Helsinki.

Opinnäytetyöohje. 2017. Opinnäytetyöryhmä. Metropolia Ammattikorkeakoulu. Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Päivitetty 10.2017. [https://oma.metropolia.fi/delegate/download\\_workspace\\_attachment/5078857/1.%20Opinn%C3%A4ytety%C3%B6ohje\\_10\\_2017\\_yhten%C3%A4inen\\_dokumentti\\_ei\\_liiteit%C3%A4.pdf](https://oma.metropolia.fi/delegate/download_workspace_attachment/5078857/1.%20Opinn%C3%A4ytety%C3%B6ohje_10_2017_yhten%C3%A4inen_dokumentti_ei_liiteit%C3%A4.pdf). Luettu 30.10.2018

Pelin, Risto 2006. Projektihallinnan käsikirja. 6. painos. Projektijohtaminen Oy Risto Pelin, Helsinki.

Perälä, Samuli & Mäki, Lauri & Vänskä, Panu 2016. Konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiä. 2. uudistettu painos. ST-Akatemia, Helsinki.

Vilka, Hanna & Airaksinen, Tiina 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Tammi, Helsinki.