

# Uutta ARTTU2-ohjelmasta

ARTTU2-TUTKIMUSOHJELMAN JULKAISUSARJA ■ NRO 3/2018

ARTTU2  
Tutkimusohjelma Forskningsprogrammet

## Kuntien moninaiset kuntakonsernit

Kuntakonsernien yhteisö rakenne ja emokunnan osuus kuntakonsernin taloudesta ARTTU2-tutkimuskunnissa

Pentti Meklin & Heikki Pukki

### RAPORTIN SISÄLTÖ

Tiivistelmä	1
1 Johdattelua kuntakonsernin taustoihin	2
2 Kuntakonsernitutkimuksen tavoitteet ja aineisto	3
3 Kuntakonsernien tutkimus Suomessa	4
4 Konserni oikeudellisena ja toiminnallisena kokonaisuutena	4
5 Konsernirakenteet ARTTU2-kunnissa ja Manner-Suomen kunnissa	5
5.1 Kuntakonsernin yksikkötyyppien luokittelua	5
5.2 Emokunnan ja tytäryhteisöjen osuus kuntakonsernin taloudesta	8
6 Tiivistelmä	13
Lähteet	14
Liitteet	16

### Tiivistelmä

Tässä tutkimuksessa on tavoitteena muodostaa yleiskuva kuntakonserneista, niihin kuuluvista yksiköistä ja konsernitalouden jakautumisesta emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken. Tutkimuksen yleisenä tiedollisena tavoitteena on ollut syventää erityisesti empiiristä ymmärrystä. Keskeisenä empiirisenä aineistona käytetään ARTTU2-tutkimuskuntien talousarvioita ja kuntakonsernien tilinpäätöksiä sekä tilastoja kaikista Manner-Suomen kuntakonserneista.

Tutkimuksen mukaan kuntakonsernien tytäryhteisöjen määrä vaihteli vuonna 2016 kuntakokoluokittain alle 5 000 asukkaan kuntien viidestä yli 100 000 asukkaan kuntien 42 tytäryhteisöön. Kunnat kuuluivat 4–5 kuntayhtymään ja kunnissa oli 1–21 osakkuusyhteisöä. Suurimpien kuntakokoluokkien kunnissa oli myös jonkin verran alakonserneja.

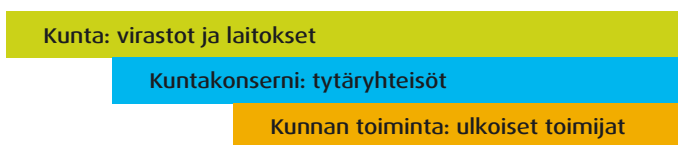
Tutkimuksessa tarkasteltiin emoyhtiön tai tytäryhteisöjen osuutta kuntakonsernin taloudesta useilla tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja taseesta kootuilla mittareilla. Kuntakonsernien talouden kokonaisuudesta emokunnan osuus vaihtelee sen mukaan, mitä osaa taloudesta tarkastellaan. Kuntakonsernin käyttötuotoista ja taseen varallisuudesta emokunnan osuus on keskimäärin noin kaksi kolmasosaa, mutta osuus yksittäisistä tuloslaskelman tai taseen eristä vaihtelee paljon sekä kunnittain että kuntakokoluokittain.

Tutkimus on ensimmäinen osa ARTTU2-tutkimusohjelmassa toteutettavaa kuntakonsernien tutkimusprojektia. Seuraavissa osaraporteissa käsitellään konserniohjausta ja konserniyksikköjen välisiä suhteita tutkimuskuntien talousarvio- ja tilinpäätösaineistoilla tarkasteltuna.

# 1 Johdattelua kuntakonsernin taustoihin

Viime vuosina kunnat on alettu ymmärtää yhä enemmän yrityskonsernien tapaisiksi. Yritysmallien pohjalta ajateltu kunnan taloudellinen kokonaisuus, eli kuntaentiteetti, on kuitenkin monessa suhteessa hajanainen ja sekava. Miten tämän kokonaisuuden rajat määräytyvät, mitä toimintoja ja yksiköjä taloudelliseen kokonaisuuteen oikein kuuluu ja miten tätä kokonaisuutta hallitaan päätöksenteossa? Asiaa voidaan valaista ensiksikin lyhyellä kuvauksella kuntien toiminnan viime vuosikymmenien ja viime vuosien muutoksesta. Toiseksi kuntaentiteetin määrittelyn monisisältöisyydestä saadaan kuvaa tarkastelemalla, miten säädöksissä ja ohjeissa kunnan taloudellinen kokonaisuus on ajan kuluessa rajattu ja määritelty.

Kuntien toimintatavat ja niiden mukana organisaatorakenteet ovat muuttuneet aikojen kuluessa. Toteutuneessa kehityksessä voidaan nostaa esiin suuntaa-antavasti kolme vaihetta (kuvio 1).



Aika > > >

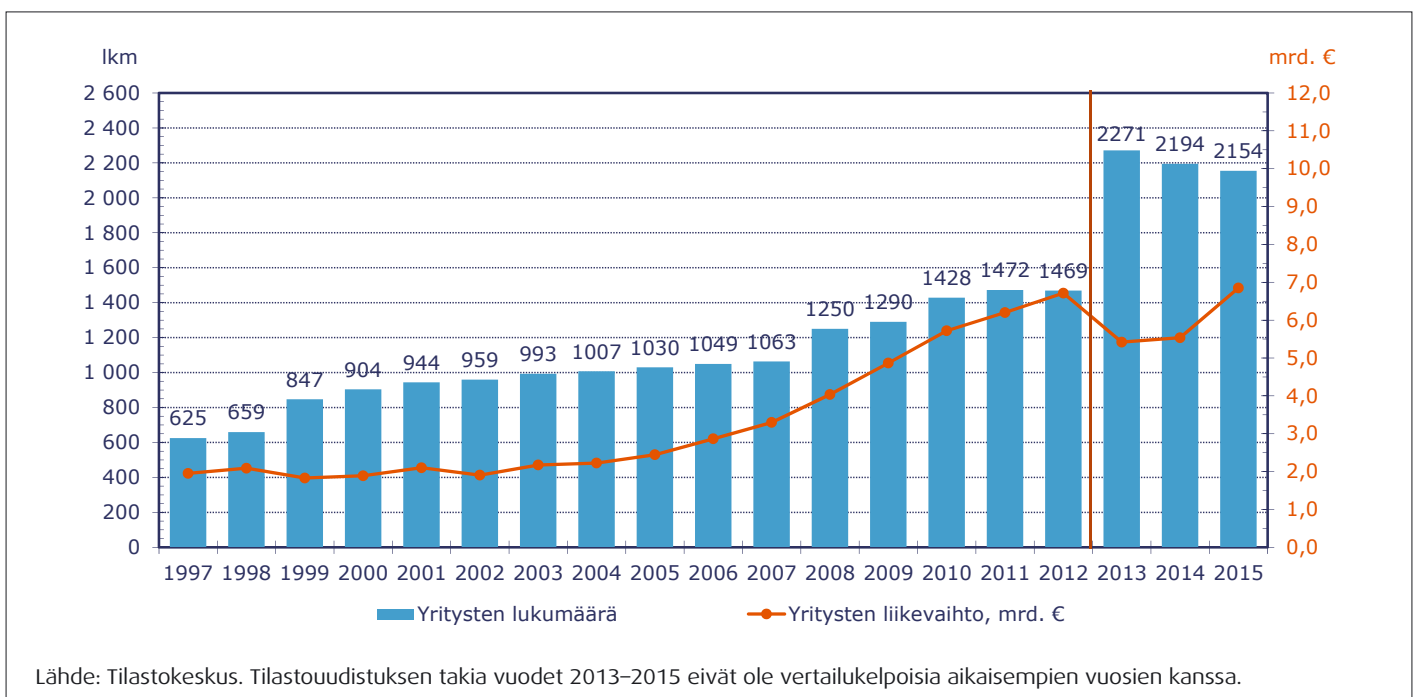
Kuvio 1. Kunta, kuntakonserni ja kunnan toiminta.

Varhaisimmassa vaiheessa kuntien tehtävistä pääosan hoitivat kuntien omat virastot ja laitokset. Vuosien saatossa, kansainvälisen, uuden julkishallinnon virtausten (New Public Management eli NPM) suuntaisesti kunnat ovat vähitellen siirtäneet toiminto-

jaan oman organisaationsa ulkopuolelle kuntayhtymille sekä perustamilleen osakeyhtiöille tai säätiöille. Samalla tehtävät ovat lisääntyneet ja laajentuneet. Viime vuosina suuntauksena on ollut siirtää toimintoja yhä enemmän ostopalveluiksi yrityksiltä ja yhteisöiltä. Samanaikaisesti ovat lisääntyneet myös erilaiset yhteistyömuodot kuten public-private partnership -malli (PPP, 3P tai P3). Kunnat ovat myös perustaneet yhteisyrityksiä yksityisten yritysten kanssa. Kehitys näyttää edelleen monimutkaistuvan ja kulkevan yhä enemmän hybridiorganisaatioiden (Johansson ja Vakkuri 2017; Määttä 2010), mutta myös liiketoiminnallisten ekosysteemien suuntaan (esim. Ekosysteemit uuden elinkeino- ja innovaatiopolitiikan kohteena 2017).

Tapahtunutta kehitystä kuvaavat tilastokeskuksen tilastot kuntaomisteisten yritysten lukumäärän ja liikevaihdon kehityksestä. Huomattavaa on, että tilasto kertoo yritysten lukumäärästä, ei yhtiöiden lukumäärästä. Vuodet 1997–2012 perustuvat Tilastokeskuksen yritysrekisterin tietoihin ja vuosien 2013–2015 luvut Tilastokeskuksen Kuntaliitolle toimittamiin kuntaomisteisten yritysten luokitustietoihin. Näihin rekistereihin kuuluu sellaisia, esimerkiksi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöitä, jotka eivät täytä yritysrekisterin tilastoyksikön kriteereitä ja jäävät näin ollen yritysrekisterin ulkopuolelle. Tämän vuoksi aikaisemmat vuodet eivät ole vertailukelpoisia vuosien 2013–2015 kanssa. Kuvio joka tapauksessa osoittaa sen oleellisen seikan, että yritysten lukumäärä on kasvanut vuodesta 1997 vuoteen 2012 yli kaksinkertaiseksi ja liikevaihto yli kolminkertaiseksi. Vuosina 2013–2015 yritysten lukumäärä on hieman laskenut, mutta liikevaihto on kasvanut. Tämä viittaa siihen, että yrityksiä on fuusioitu.

Nimenomaan kuntayhtiöiden määrään ovat osaltaan vaikuttaneet kilpailuoikeudelliset syyt, jotka on otettu huomioon kuntalain muutoksella vuonna 2013 (23.8.2013/626, 2 a ja 2 b §). Jos



Kuvio 2. Kuntaomisteisten yritysten lukumäärä ja liikevaihto vuosina 1997–2015.

kunta tai kuntayhtymä oli hoitanut tehtävää omana toimintanaan kilpailutilanteessa markkinoilla, niiden oli viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä siirrettävä tehtävä hoidettavaksi yhtiö-, yhteisö- tai säätiömuodossa taikka järjestettävä toiminta muutoin siten, ettei toiminta vääristä kilpailua. (ks. Ruohonen, Vahtera ja Penttilä 2017, 11–14.)

Kehityksen vaiheet eivät ole peräkkäisiä, vaan kuvattu kehitys on tapahtunut ja tapahtuu osittain samanaikaisesti. Tapahtuneessa muutoksessa kunnilla on säilynyt pääosin järjestämisvastuu, mutta toimintojen tekeminen, tuotanto, on siirtynyt yhä kasvavassa määrin perinteisen kuntaorganisaation ulkopuolelle. Kunnat ovat palvelujen ja palvelujärjestelmien tilaajia, päärahoittajia, osallistujia ja sopimuskumppaneita.

Edellä kuvattu kehitys ilmenee selvästi lainsäädännöstä. 1990-luvulle saakka kuntalainsäädännössä puhuttiin pelkästään kunnista. Kunnan taloudellisen kokonaisuuden muuttuminen näkyy jo vuoden 1995 kuntalaissa (365/1995, 68 §), jossa todettiin, että ”Kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteeseen.” Kuntakonserni määriteltiin vuonna 2007 kuntalakiin (519/2007, 16 a§) tehdyllä muutoksella.

Vuoden 2015 (410/2015) kuntalaissa kuntakonsernin lisäksi määriteltiin vielä käsite ”kunnan toiminta” (6,2 §). ”Kunnan toiminta käsittää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan lisäksi osallistumisen kuntien yhteistoimintaan sekä muun omistukseen, sopimukseen ja rahoittamiseen perustuvan toiminnan.” Vastava käsite ”maakunnan toiminta” esiintyy maakuntalain valmisteluasiakirjoissa (HE 15/2017, 4,2 §).

Tapahtunut kehitys on tuonut vaihtelevuutta taloudellisen kokonaisuuden määrittelyyn lainsäädännössä ja ohjeistuksissa. Eri laeissa ja ohjeissa puhutaan vaihtelevasti kunnasta ja kuntakonsernista, mutta myös paikallishallinnosta. Alla on muutamia esimerkkejä kunnan taloudellisen kokonaisuuden määrittelyistä säädöksissä ja ohjeissa. Seuraavassa mainitut pykälät viittaavat kuntalakiin 410/2015.

- Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvion ja taloussuunnitelman kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen (110 §). Taloussuunnitelmaa ja talousarviota ei siis hyväksytä kuntakonsernille.
- Kunnan on tehtävä tilinpäätös (113 §), ja kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös (114 §). Konsernitilinpäätös siis sisältyy kunnan tilinpäätökseen.
- Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely voi alkaa siitä, että vaihtoehtoisesti kunta ei ole kattanut alijäämäänsä määrääjässä tai kuntakonsernin talouden tunnusluvut ovat laissa asetettuja raja-arvoja heikommat (118 §)
- Kuntakonsernin tilinpäätökseen yhdistetään muitakin kuin

kuntalain määritelmän mukaiseen konserniin kuuluvia yksiköjä, esimerkiksi kuntayhtymät ja osakkuusyhtiöt (Yleisohje 2015)

- Osana julkisen talouden suunnitelman ja valtion talousarvion valmistelua laaditaan kuntatalousohjelma. Se sisältää julkisen talouden suunnitelman kuntataloutta koskevan osan (12 §), joka kattaa kunnat ja kuntayhtymät
- Liiallisten alijäämien menettelyssä (EDP-menettely) taas paikallishallintoon luetaan mukaan kuntien ja kuntayhtymien lisäksi joukko osakeyhtiöitä, muun muassa ammattikorkeakoulut ja kiinteistöyhtiöitä, mutta ei kuitenkaan kaikkia kuntakonserneihin kuuluvia yhtiöitä (Ks. Julkisyhteisöt-sektoriin kuuluvat yksiköt 2017)
- Rahoitusasematavoite, samoin kuin euromääräinen rajoite valtion toimenpiteistä kuntataloudelle aiheutuvalla menojen muutoksella, asetetaan kunnille (ks. Julkisen talouden suunnitelma 2018–2021)

Kunnan taloudellisen kokonaisuuden rajat näyttävät siis vaihtelevan budjeteissa, tilinpäätöksissä ja toiminnan ohjaamisessa. Tässä ARTTU2-tutkimusohjelman talousosiossa ei ole tarkoituksena selvittää laajemmin erilaisia kunnan taloudellisen kokonaisuuden määritelmiä, vaan keskitytään jäsentämään kunnan taloudellista kokonaisuutta kuntakonsernin ja kuntakonsernin tilinpäätöksen käsitteistä lähtien.

## 2 Kuntakonsernitutkimuksen tavoitteet ja aineisto

Tutkimuksen yleisenä tiedollisena tavoitteena on syventää erityisesti empiiristä ymmärrystä rakentamalla kokonaiskuva kuntakonserneista. Kuntien toiminta on dokumentoitu hyvin talousarvioissa ja tilinpäätöksissä, vieläpä lähes yhdenmukaisella tavalla, mikä antaa hyvän pohjan ilmiön empiiriselle tarkastelulle.

Tutkimuksen keskeisenä empiirisenä aineistona ovat ARTTU2-tutkimuskuntien talousarviot ja kuntakonsernien tilinpäätökset sekä tilastot Manner-Suomen kuntakonserneista yhteensä.

Kokonaiskuva kuntakonsernien tilasta rakennetaan vastaamalla jäljempänä esitettäviin yksityiskohtaisiin kysymyksiin mahdollisuuksien mukaan yksittäisten ARTTU2-kuntien tasolla tai ainakin kuntakokoluokittain. Kun konsernirakenteella on oleellisin merkitys suurimmissa kuntakokoluokissa, vastauksissa eräisiin kysymyksiin painottuvat suurimpien kaupunkien kuntakonsernit.

Alla olevat kysymykset koskevat ARTTU2-kuntien kuntakonsernien pääosin juridista rakennetta ja konserniyhteisöjen suhteita. Toiminnallisesta näkökulmasta selvitetään, millä tavalla valtuustot talousarviossaan ohjaavat tytäryhteisöjä ja muita yksiköitä.

Tutkimuskysymykset ovat:

1. Millaisia yhteisöjä ja minkä verran kuntakonserneihin sisältyy ja mikä on emokunnan ja konserniyhteisöjen talouden osuus koko kuntakonsernin taloudesta?
2. Miten emokunta ja konsernijohto ohjaavat erilaisia konserniin kuuluvien yhteisöjensä toimintaa?
3. Millaisia taloussuhteita on emokunnan ja muiden konserniin

kuuluvien yhteisöjen välillä, ja miten käsitellään kuntakonsernin ja siihen kuuluvien yksikköjen tulos?

Käsillä olevassa ensimmäisessä osaraportissa haetaan vastauksia ensimmäiseen kysymykseen, toisessa osaraportissa kysymykseen kaksi ja kolmannessa osaraportissa raportissa kolmannen kysymykseen.

Seuraavaksi syvennyttään konsernin käsitteeseen sekä oikeudellisessa että toiminnallisessa merkityksessä.

### 3 Kuntakonsernien tutkimus Suomessa

Konsernitutkimusta on sekä Suomessa ja ulkomailla tehty erityisesti markkinaympäristössä. Tutkimus on painottunut konsernin yksikkörakenteen ja yksikköjen välisten transaktioiden tarkasteluun. Kohteena ovat vuosikymmeniä olleet erityisesti yritysten konsernitilinpäätös ja voitonjako sekä konsernin sisäinen siirtohinnoittelu, konserniavustukset, pääomalinat ja konsernin verotus (ks. esim. Honkamäki, Reponen, Mäkelä ja Pohjonen 2016).

Kuntakonserneihin keskittyvää tutkimusta Suomessa on toistaiseksi tehty vähän, mutta konserneja käsitellään muiden kunta-teemojen osana. Varhaisemmalta ajalta löytyy julkaisuja konsernitilinpäätöksestä (esim. Leppänen 2001). Toiminnallisesta näkökulmasta Määttä (2010) on käsitellyt konsernijohtamisen muotoutumista. Paras-ARTTU-tutkimusohjelman puitteissa toteutetussa, Siv Sandbergin toimittamassa julkaisussa (2013) on käsitelty kuntakonserneja poliittisen ja ammatillisen johtamisen, konsernien muotoutumisen ja henkilöstöjohtamisen näkökulmasta. Kuntakonsernien rakennetta ja talousjohtamista on tarkastellut Tammi (2013). Kuntaliitossa on laadittu kehittämisaloitteita kuntakonsernien (Pauni 2012) ja maakuntakonsernien (Maakuntakonsernin johtaminen -kehittämisaloite 2017) johtamisen kehittämiseksi. Kuntakonserneista on myös tehty muutamia pro gradu -töitä, esimerkkinä Kivimäen (2015) kuntien tytäryhtiöille asettamia tavoitteita koskeva työ.

Kuntaliiton antamissa ohjeissa (Kunnan konserniohje 2017) käsitellään konsernin rakennetta ja sen muodostamista. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut ohjeita konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja sisällöstä (Yleisohje 2015).

Kuntakonsernin keskeisistä tytäryhtiöistä, kuntayhtiöistä ja laajemminkin kuntayrityksistä on sen sijaan tehty tutkimuksia. Aikaisemmalta ajalta on Puttosen (2002) tutkimus kunnallisista yhtiöistä vallan välineenä. Niskakangas, Pönkä ja Hakulinen (2011) ovat laatineet omistajan ja päättäjän käsikirjan. Penttilä, Ruohonen, Uoti ja Vahtera (2015) käsittelevät kuntayhtiöitä lainsäädännön ristiaallokossa. Tuoreimmassa tutkimuksessaan Ruohonen, Vahtera ja Penttilä (2017) käsiteltävät syitä kuntayhtiöiden perustamiselle, kilpailuneutraliteettikysymyksiä sekä kuntayhtiön toimielimien tehtäviä.

### 4 Konserni oikeudellisena ja toiminnallisena kokonaisuutena

Konsernia on tärkeää tarkastella kahdesta näkökulmasta: oikeudellisesta ja toiminnallisesta näkökulmasta. Oikeudellinen

konserni on yksikköjen kokonaisuus, josta lainsäädännössä määritellään rakenne. Finlex-haun mukaan konserni mainitaan yhdessätoista laissa, kirjanpitolain ja osakeyhtiölain lisäksi muun muassa säätiölaissa, osuuskuntalaissa ja asunto-osakeyhtiölaissa.

Kuntalain konsernin määrittely myötäilee markkinasektorin konsernin määritelmää. Kuntalain (410/2015, 6 §) kuntakonserni määritellään kirjanpitolaisissa omaksutun määritelmän mukaan. ”Yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Mitä tässä laissa säädetään kunnan tytäryhteisöstä, sovelletaan myös kunnan määräysvaltaan kuuluvaan säätiöön.” (kirjanpitolain 5§ on muutettu 1610/2015).

Kuntakonserniin kuuluvan tytäryhteisön käsitettä on vielä täsmennetty kuntakonsernien tilinpäätösohjeissa (Yleisohje 2015,7).

Kunnan konsernitilinpäätös ja kuntakonsernin määrittely eivät vastaa tarkasti toisiaan. Kunnan konsernitilinpäätökseen sisällytetään tietoja sellaisistakin yksiköistä, jotka eivät täytä kirjanpitolaisissa mainittuja tytäryhteisön tunnusmerkkejä. Kuntayhtymät yhdistetään aina kuntakonsernin tilinpäätökseen, vaikka kuntayhtymät eivät täyttäisikään konsernin tytäryhteisön tunnusmerkkejä (Yleisohje 2015, 8). Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistetään myös konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisön voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (Yleisohje 2015, 25–28). Konsernitilinpäätökseen sisällytettäviin yksikköihin palataan tarkemmin jäljempänä luvussa 5.1.2.

Toiminnallisesta näkökulmasta konserni on johtamisjärjestelmä, jonka tavoitteena on tuottaa hyötyä kokoamalla konsernin johdon alle yksiköt, joilla on yhteinen toiminta-ajatus ja joiden yhteistoiminta on tärkeää tehtävähoidon onnistumisen kannalta (ks. Lainema 1996, Meklin ja Martikainen 2003, Määttä 2010 ja Pauni 2012). Yksikköjen kokoamisella yhteen konserniksi pyritään tuomaan hyötyä verrattuna siihen, että yksiköt toimisivat erillään. Pyritään siis samaan aikaan synergiaa, eli 1+1>2. Kuntakonsernin kuntayhtiöiden toimintaan ja sen valvontaan kohdistuu ajoittain painavaa kritiikkiä (esim. Tiukka vaikuttaja 2017; Hanhimäki 2017).

Konsernijohto pyrkii edistämään toiminnan tehokkuutta esimerkiksi yhteisen strategian toteuttamisen, yksikköjen välisen yhteistyön tai keskitettyjen konsernipalvelujen järjestämisen avulla. Toiminnallisen konsernin rakenne ei välttämättä noudata konsernin oikeudellista rakennetta.

Toiminnallisesta näkökulmasta kuntakonserni voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen osaan (Karila 1998, 107–120). Kunnan perinteiset yksiköt, virastot, laitokset ja liikelaitokset muodostavat sisäisen konsernin, vaikka juridisesti ne muodostavat emokunnan. Ulkoinen konserni taas kattaa tytäryhteisöt.

Markkinaolosuhteisiin ensisijaisesti säädetty lainsäädäntö ei juuri käsittele konsernia toiminnallisesta näkökulmasta. Tässä suhteessa tilanne kuntaympäristössä on erilainen. Vuoden 2015

(410/2015) kuntalaki säätelee oikeudellisen konsernirakenteen lisäksi konsernia toiminnallisesta näkökulmasta määrittelemällä muun muassa konsernijohtoon sekä säätämällä valtuuston konserniyhteisöille asettamista tavoitteista, konserniohjauksesta, valvonnasta ja raportoinnista. Näillä määräyksillä pyritään siihen, että kunnan taloudelliseen kokonaisuuteen kuuluvat yksiköt saataisiin toimimaan tehokkaasti koko kunnan edun hyväksi.

## 5 Konsernirakenteet ARTTU2-kunnissa ja Manner-Suomen kunnissa

Käsillä olevassa raportissa haetaan vastauksia edellisessä luvussa esitellyn kuntakonsernitutkimuksen ensimmäiseen kysymykseen Millaisia yhteisöjä ja minkä verran kuntakonserneihin sisältyy ja mikä on emokunnan ja konserniyhteisöjen talouden osuus koko kuntakonsernin taloudesta. Tämä tutkimuskysymys jaetaan vielä kahteen alakohtaan seuraavasti:

Ensiksi luokitellaan kunnan konsernitilinpäätökseen kuuluvat yksiköt oikeudellisen muodon mukaan. Tämä luokittelu on perusluokitus, jonka avulla voidaan saada käsitystä konsernien yksikkörakenteista ja yksikköjen määrästä. Tulevissa raporteissa syvennetään tarkastelua konsernitilinpäätökseen sisällytettävien yhteisöjen toiminnan tarkoituksen, toiminnan kohteen ja rahoituksen perusteella. Nämä luokitukset selventävät ja syventävät käsitystä kuntakonserneista erityisesti ohjausnäkökulmasta.

Toiseksi tässä raportissa analysoidaan emokunnan ja kuntakonsernin suhdetta Manner-Suomen kunnissa ja ARTTU-kunnissa vuoden 2016 konsernitilinpäätöstiedoista koottujen tunnuslukujen perusteella. Kuntaväkeä askarruttaa usein, paljonko emokunnan osuus on koko kuntakonsernista ja sen tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen eristä.

### 5.1 Kuntakonsernin yksikkötyyppien luokittelua

#### Kuntaomisteisten yritysten luokittelua tilastoissa

Verohallinnon tilastoissa käyttämiä kuntien omistamien yritysten luokitusta ja lukumääriä sekä henkilöstön määrää esitetään taulukossa 1.

**Taulukko 1. Kuntien omistamat yritykset oikeudellisen muodon mukaan vuosina 2014 ja 2015.**

Verohallinnon oikeudellinen muoto	Yritysten lukumäärä		Yritysten henkilöstö	
	2015	2014	2015	2014
Osakeyhtiöt yhteensä	2 062	2 112	28 573	27 698
- Asunto-osakeyhtiö	343	307	5	25
- Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö	298	291	58	61
- Muu kiinteistöosakeyhtiö	576	619	1 233	1 275
- Muu osakeyhtiö	845	895	27 278	26 337
Säätiö, rahasto	84	74	1 937	1 961
Aatteellinen yhdistys	6	6	56	49
Osuuskunta	1	1	2	2
Verotusyhdistys	1	1	0	0
<b>Yhteensä</b>	<b>2 154</b>	<b>2 194</b>	<b>30 568</b>	<b>29 710</b>

Verohallinnon käyttämän luokituksen mukaan erilaisia yrityksiä on kaikkiaan yli 2 000. Yleisin kuntien käyttämä yritysmuoto on osakeyhtiö, joista yli puolet toimii asunto- ja kiinteistötoimialalla. Muiden osakeyhtiöiden luokkaan kuuluu vajaat puolet osakeyhtiöistä. Näiden joukossa on muun muassa energia-, lämpö- ja vesiyhtiöitä sekä kehittämissyhtiöitä. Huomattavaa on, että yrityksen henkilöstö on pääasiassa muiden osakeyhtiöiden palveluksessa.

Tilastokeskus luokittelee kuntaomisteiset yritykset Tol2008 toimialaluokituksella (Toimialaluokitus TOL 2008). Toimialaluokitusta käytetään yritysten ja muiden organisaatioiden tai yksittäisten toimipaikkojen luokitteluun niissä harjoitetun taloudellisen toiminnan perusteella. Toimialaluokituksen määrittelyt perustuvat toiminnalle tyypillisiin tuotantopanoksiin, tuotantoprosesseihin sekä tuotettuihin tavariin ja palveluihin. Kuntien yritykset vuonna 2014 ja 2015 on luokiteltu toimialoittain suuruusjärjestyksessä liitteessä 1.

#### Kuntakonsernin tilinpäätökseen kuuluvat yhteisötyypit oikeudellisen muodon mukaan

Kuntalaissa määriteltyä kuntakonsernin sisältöä on täsmennetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tilinpäätösohjeessa (Yleisohje 2015), jonka mukaan kuntakonsernin tilinpäätökseen otetaan mukaan myös määritelmän mukaisen konsernin ulkopuolisia yksiköitä.

Konsernitilinpäätöksen laativa kunta on kuntakonsernin emoyhteisö. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, kuntayhtymiä, liikelaitoskuntayhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta (Yleisohje 2015, 7).

Konserniyhteisöllä tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa kuntaa sekä sen tytäryhteisöä. (Yleisohje 2015, 7)

Säätiö tai yhdistys on kunnan tytäryhteisön asemassa, jos sen sääntöjen tai säädekirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan kunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen (määräysvalta). (Yleisohje 2015,7.)

Säätiölain mukaan (487/2015, 2 §) säätiöllä on oltava hyödyllinen tarkoitus. Säätiö tukee tai harjoittaa tarkoitusta edistävää toimintaa. Tarkoituksena ei voi olla liiketoiminnan harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen (8 §:ssä määrättyyn) lähipiiriin kuuluvalla. Säätiön toiminta rahoitetaan pääomalla, toiminnan tuloilla ja muulla rahoituksella. Säätiö on perustajastaan erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröimisellä. Rekisteröidyn säätiön perustaja ei vastaa henkilökohtaisesti säätiön velvoitteista.

Kuntayhtymät yhdistetään konsernitilinpäätökseen, vaikka kun-

nalla ei ole niissä määräysvaltaa. Jos kunnalla on määräysvalta, kuntayhtymä kuuluu konserniin tytäryhteisönä. Käytännössä jäsenten äänivaltaa on usein kuntayhtymän perussopimuksessa rajoitettu siten, että yksittäisellä jäsenellä ei ole määräysvaltaa kuntayhtymässä. Kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen aina suhteellisella menetelmällä, vaikka kunnalla olisi määräysvalta kuntayhtymässä. (Yleisohje 2015, 8)

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot niistä kuntayhtymistä ja liikelaitoskuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Yhdistelyyn eivät vaikuta yhdisteltävän kuntayhtymän tai liikelaitoskuntayhtymän mahdolliset äänivaltarajoitukset. Kuntayhtymän yhdistelyssä kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen noudatetaan soveltuvin osin tässä yleisohjeessa tytäryhteisön käsittelyn yhteydessä esitetyt menettelytavat (Yleisohje 2015, 23).

Kuntakonsernin tilinpäätökseen yhdistetään ohjeen mukaan myös osakkuusyhteisöt, vaikka kunnalla ei niissä olekaan määräysvaltaa. Osakkuusyhteisö määritellään omistusyhteisyhteisön kautta. Omistusyhteisyhteisö on kuntakonserniin kuuluvan yhteisö, jossa kuntakonsernilla on sellainen omistusosuus, joka luo kuntakonsernin ja yhteisön välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kunnan tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön toimintaa. Jollei kunta muuta näytä, yhteisöä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa yhteisön osakepääomasta tai vastavasta pääomasta. Omistusyhteisyhteisö voi olla kysymyksessä myös silloin, kun omistusosuus on alle viidesosan, jos pysyvä yhteys syntyy esimerkiksi hallituksen jäsenyyden kautta. (Yleisohje 2015, 8.)

Osakkuusyhteisö on omistusyhteisyhteisö, jossa konserniyhteisöillä yksin tai yhdessä muiden samaan kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu kuntakonserniin. Jollei kunta muuta näytä, omistusyhteisyhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos kuntakonsernilla on vähintään viidesosa tai enintään puolet omistusyhteisyhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

Konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta yhdistetään kunnan konsernitilinpäätökseen. (Yleisohje 2015, luku 8, ks. myös kirjanpitolaki 1997/1336, 12 §)

Jos kunnan tytäryhteisöllä on tytäryhteisöjä, kunnan tytäryhteisö tytäryhteisöineen muodostaa niin sanotun alakonsernin (Yleisohje 2015, 13). Kuntakonserniin kuuluvan yhteisön, joka laatii itsenäisen konsernitilinpäätöksen, tulee noudattaa kirjanpitolautakunnan yleisohjetta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (uusin 28.3.2017). Alakonsernin konsernitilinpäätökseen mahdollisesti sisältyvä osakkuusyhteisö yhdistetään kunnan konsernitilinpäätökseen suoraan alakonsernin konsernitilinpäätöksen perusteella.

Pääsääntö siis on se, että kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen tilinpäätökset ja niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään lisäksi osakkuusyhteisöjen tilinpäätökset. (Yleisohje 2015, 12.)

Tytäryhteisön tilinpäätös voidaan ohjeen mukaan (Yleisohje 2015, 12) jättää yhdistelemättä, jos yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Yhdistelemättä jättämisessä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta. Usein pienet asunto- ja kiinteistöyhtiöt voidaan jättää yhdistelemättä, samoin jos omistus on lyhytaikaista. Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhtiöistä, kuntayhtymistä ja osakkuusyhtiöistä on esitettävä tilinpäätöksen liitteenä ohjeissa mainitut tiedot.

Kuntakonsernin käsitteeseen sisältyvät tytäryhteisöt ja konsernitilinpäätökseen sisällytettävät yksiköt eivät vastaa tarkasti toisiaan. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä raportissa käytetään termiä tytäryhteisö, jolloin sillä viitataan kaikkiin kuntakonsernitilinpäätökseen sisällytettäviin yksiköihin, konsernimäärittelyn mukaisten tytäryhteisöjen lisäksi kuntayhtymiin ja osakkuusyhteisöihin, ellei tekstissä nimenomaisesti toisin sanota.

### Kuntakonsernien rakenteet ARTTU2-tutkimuskunnissa

ARTTU2-tutkimuskuntien konsernirakenteiden yhteenveto on koottu kuntakokoluokittain taulukkoon 2. Raportin liitteenä olevista taulukoista (liitteet 2–7) löytyvät yksittäisten kuntien konsernirakenteet, jotka on koottu ARTTU2-kuntien vuoden 2016 tilinpäätöksistä.

Taulukoihin sisältyvät luokitukset on tehty kuntien tilinpäätöksiin perusteella. Useissa tapauksissa tutkijat ovat joutuneet tulkitsemaan luokituksia, minkä vuoksi samanlaisen yhteisön sijoittamisessa kuntien välillä saattaa olla vaihtelua. Tämä koskee erityisesti kuntien tytäryhtiöitä.

Luokituksista voidaan yleisesti tehdä seuraavia havaintoja:

1. Kuntakonsernin tilinpäätösohjeen (Yleisohje 2015) luokituksen mukaisesti lähes kaikissa ARTTU2-kunnissa erotetaan tytäryhteisöt, kuntayhtymät ja osakkuusyhteisöt.

2. Useimmat kunnat jakavat tytäryhteisöt kolmeen luokkaan: 1) tytäryhtiöt, 2) säätiöt ja 3) yhdistykset. Käytössä on myös muunlaisia luokituksia. Esimerkiksi Jyväskylä erottaa konsernitilinpäätökseen kuuluvissa yhteisöissä:

- elinkeinopoliittisesti merkittävät tytäryhteisöt
- alakonsernien tytäryhteisöt
- muut tytäryhteisöt
- muut säätiöt
- kuntayhtymät
- kaupungin osakkuusyhtiöt ja
- tytäryhtiöiden osakkuusyhtiöt

Mikkelissä tytäryhteisöt -otsikon alla ovat liike- tai muuta toimintaa harjoittavat yhteisöt. Kiinteistö- ja asuntoyhtiöt ovat eri luokassa.

Taulukko 2. Tytär- ja muiden yhteisöt ARTTU2-tutkimuskunnissa vuoden 2016 tilinpäätösten perusteella. Kuntakokoluokittainen tarkastelu, lkm:t keskimäärin.

	alle 5 000 as.	5 000–10 000 as.	10 001–20 000 as.	20 001–50 000 as.	50 001–100 000 as.	yli 100 000 as.	ARTTU2-kunnat keskim.
Emolla tytäryhteisöjä yhteensä	5,0	7,6	5,6	15	27,2	42,5	17,1
Tytäryhtiötä yhteensä	4,8	7,4	5,6	14,3	25,7	38,8	16,1
- Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	4,0	4,3	2,7	8,9	10,7	21,7	8,7
- Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt	0,5	1,5	1,7	1,4	3,2	14,7	3,8
- Muut yhtiöt	0,3	1,6	1,1	4,0	11,8	2,5	3,6
Säätiötä yhteensä	0	0,1	0	0,6	1,5	3,7	1,0
Yhdistyksiä yhteensä	0,2	0,1	0	0,1	0	0	0,1
Kuntayhtymiä yhteensä	4,5	4,4	5,0	5,6	4,5	5,0	4,8
Osakkuusyhteisöjä yhteensä	0,8	1,0	2,7	5,4	11,2	21,0	7,0
Tilinpäätöksen yhdisteltyjä yhteisöjä yhteensä	10,3	13,0	13,3	26,0	42,8	68,5	29
Tilinpäätöksen yhdistelemättömiä yhteensä	2,2	0,8	0,6	1,3	1,2	8,3	2,4
- Tytäryhtiöt	0,2	0,1	0	0,1	0	2,2	0,4
- Säätiöt	0	0,1	0	0	0	0,8	0,2
- Osakkuusyhtiöt	0,8	0,5	0,4	1,1	0,7	3,7	1,2
- Tytäryhtiöiden osakkuusyhtiöt	0	0	0,1	0	0	1,7	0,3
- Muut omistusyhteisöt	1,2	0,1	0	0	0,5	0	0,3

Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2016) on esitetty esimerkki tytäryhteisöjen, kuntayhtymien ja osakkuusyhteisöjen ryhmittelystä.

Tytäryhteisöjen määrä, ymmärrettävistä syistä, kasvaa yleensä kuntakokoluokan kasvaessa, mutta vasta 20 000 asukkaan kunnista alkaen. Kolmessa pienimmässä kuntakokoluokassa tytäryhteisöjen määrä vaihtelee viidestä seitsemään, mutta yli 100 000 asukkaan kunnissa on jo keskimäärin 42,5 tytäryhteisöä.

Lukumääräisesti suurin tytäryhteisöjen ryhmä ovat tytäryhtiöt, joiden luokittelussa kuntien välillä on vaihtelua. Useimmiten kunnat jakavat tytäryhtiöt kolmeen luokkaan:

- asunto- ja kiinteistöyhtiöt
- liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt ja
- muut yhtiöt.

Asunto- ja kiinteistöyhtiöt on useimmiten sijoitettu omaan luokkaan yhtiön nimen perusteella. Liiketoimintaa harjoittavien ja muiden yhtiöiden erottaminen on hankalampaa. Useat kunnat ovat tehneet selvän eron näiden välillä ja asettaneet erilaisia tavoitteita liiketoimintaa harjoittaville yhtiöille. Muutamit kunnat eivät ole tehneet tätä jakoa ja ovat esittäneet muut kuin asunto- ja kiinteistöyhtiöt yhtenä ryhmänä otsikolla "muut yhtiöt" tai "tytäryhtiöt". Osa varsinkin pienistä kunnista ovat esittäneet kaikki yhtiöt yhtenä ryhmänä.

Eräissä suurissa kaupungeissa luokittelua on tehty erilaisilla perusteilla, mikä viittaa siihen, että kunnat ovat miettineet yhtei-

söjen ja yhtiöiden tarkoitusta johtamisen tai palvelutuotannon näkökulmasta. Seuraavassa esitellään Oulun, Vantaan ja Kotkan kaupunkien käyttämät luokittelut:

Oulun kaupunki:

- energia- ja ympäristöliiketoiminta
- asunto- ja kiinteistöliiketoiminta
- matkailu- ja kulttuuriliiketoiminta
- koulutusliiketoiminta
- sisäiset palvelut
- muu liiketoiminta (osakkuusyhtiöissä).

Vantaan kaupunki:

- keskeisimmät ja taloudellisesti merkittävimmät yhtiöt ja
- maanomistus.

Kotkan kaupunki:

- liiketoimintayhtiöt, joille asetetaan tuottotavoite,
- nollatuottoyhtiöt ja
- avustettavat yhtiöt.

Tytäryhtiöiden lukumäärä vaihtelee kuntakokoluokittain, mutta myös yksittäisten kuntien välillä. Lukumääräisesti vähiten tytäryhtiötä, keskimäärin viisi yhtiötä kuntaa kohti, on alle 5 000 asukkaan kuntakokoluokassa. Eniten tytäryhtiötä, keskimäärin 38,8 yhtiötä/kunta, on yli 100 000 asukkaan kuntakokoluokassa. ARTTU2-tutkimuskunnissa on kaikkiaan keskimäärin 16,1 tytäryhtiötä.

Tytäryhtiöistä yleisimpiä ovat asunto- ja kiinteistöyhtiöt. Niitä on noin puolet kaikista tytäryhtiöistä. Liiketoimintaa harjoittavista

yhtiöistä yleisimpiä ovat energia-, sähkö- ja vesiyhtiöt. Monilla kunnilla on liikunta- ja kulttuuritiloja ylläpitäviä ja vuokraavia yhtiöitä. Useilla kunnilla on myös elinkeinopolitiikkaa tukevia kehittämissyhtiöitä. Yhtiöiden tarkempaan luokitteluun palataan tämän kuntakonsernien tutkimusprojektin toisessa, konserniohjaukseen kuuluvaa tavoitteiden asettelua käsittelevässä osaraportissa.

Säätiöt katsotaan kuuluvan kuntakonserniin, jos kunnalla on siinä määräsvalta. Pienimmissä kuntakokoluokissa ei juuri ole säätiöitä, mutta säätiöiden lukumäärä kasvaa kuntakoon suuretessa. 20 001–50 000 asukkaan kunnissa säätiöitä on keskimäärin 0,6 kappaletta/kunta, mutta yli 100 000 asukkaan kuntakokoluokassa säätiöitä on jo keskimäärin lähes neljä (3,7) yhtä kuntaa kohti.

Yhdistysten rooli näyttäisi olevan päinvastainen. Alle 5 000 asukkaan kunnissa niitä on 0,2 kappaletta/kunta, kun taas kahdessa suurimmassa kuntakokoluokassa niistä ei ole yhtään mainintaa.

3. Kuntayhtymät eivät pääsääntöisesti ole kuntakonserniin kuuluvia tytäryhteisöjä, mutta ne yhdistellään kuntakonsernin tilinpäätökseen. Kuntayhtymiä on ARTTU2-kunnissa lukumääräisesti lähes saman verran kaikissa kuntakokoluokissa, keskimäärin noin viisi (4,8) kappaletta. Lukumäärä vaihtelee 4,4 ja 5,6 välillä. Kaikki kunnat ovat sairaanhoitopiirin kuntayhtymän ja maakunnan liiton jäseniä. Useat kunnat kuuluvat myös toisen asteen koulutusta järjestävään koulutuskuntayhtymään. Muita kuntayhtymiä on erityisesti sosiaalipalveluissa ja kulttuuritoimissa.

4. Emokunnan osakkuusyhteisöjen lukumäärä kasvaa tasaisesti kuntakoon suuretessa. Alle 5 000 asukkaan kunnissa on keskimäärin noin yksi (0,8) osakkuusyhteisö, mutta suurimmassa yli 100 000 asukkaan kuntakokoluokassa ARTTU2-kunnilla on keskimäärin 21 osakkuusyhtiötä.

5. ARTTU2-kuntien vuoden 2016 tilinpäätöksissä on mukana myös muita yhteisöjä, joista käytetään nimityksiä yhteisyhteisö, omistusyhteisyhteisö ja muu omistusyhteisö. Näitä ei ole yhdistetty konsernitilinpäätökseen.

6. Kuntakonsernin tilinpäätökseen yhdisteltävät yksiköt ovat usein vielä konserneja, joita kutsutaan alakonserneiksi. Alakonserneihin sisältyvät yksiköt monimutkaistavat konsernirakenteita ja konserniohjausta. Samaa toimintoa, esimerkiksi asuntojen vuokrausta, saattaa saman konsernin sisällä kuulua tytäryhtiön toimintaan, mutta lisäksi tytäryhtiön alakonserniin. Päätöksenteon kannalta alakonsernit ovat mielenkiintoisia yksikköjä. Konsernijohto omistajana valitsee edustajansa tytäryhteisöön, mutta alakonsernin yhteisöihin edustajat valitsee tytäryhteisö, ei kuntakonsernin johto. Konsernijohtolla on mahdollisuus evästää tytäryhteisöjen hallituksen jäseniä edustajavalinnoissa.

Joidenkin kuntien tilinpäätöksissä alakonsernien tytäryhtiöt luetaan konsernin tytäryhtiöiden lukumäärään. Osassa kuntia konsernin tytäryhtiöksi luetaan vain alakonserni, mutta ei erikseen enää alakonserniin kuuluvia tytäryhteisöjä.

Asunto- ja kiinteistöyhtiöt ovat yleensä tytäryhtiöitä, mutta eräissä tapauksissa niitä on myös tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien tytäryhtiöinä. Yksi tapa hoitaa asunto- ja kiinteistötoimintaa on perustaa yhtiö, joka omistaa ja hallinnoi kunnan asunto- ja kiinteistöyhtiötä. Kunnat ovat ratkaisseet tämän parhaaksi katsomallaan tavalla.

7. Alakonsernien purkaminen tilinpäätösaineiston avulla on epätarkkaa tämän tutkimuksen puitteissa. Yhdistettäessä kuntakonsernin tilinpäätökseen alakonsernin tilinpäätös, osa kunnista esittää, mitä nämä alakonsernit oikein sisältävät, ja osa taas ei mainitse kyseessä edes olevan alakonserni.

7. Alakonsernien purkaminen tilinpäätösaineiston avulla on epätarkkaa tämän tutkimuksen puitteissa. Yhdistettäessä kuntakonsernin tilinpäätökseen alakonsernin tilinpäätös, osa kunnista esittää, mitä nämä alakonsernit oikein sisältävät, ja osa taas ei mainitse kyseessä edes olevan alakonserni.

- Alakonsernirakenteet ovat melko yleisiä suurimmissa kaupungeissa. Yli 100 000 asukkaan kaupungeissa niitä oli keskimäärin noin kymmenen kappaletta. Alle 5 000 asukkaan kunnissa alakonsernirakenteita ei löytynyt.
- Alakonserneja on tytäryhtiöillä, säätiöillä ja kuntayhtymillä.
- Alakonserniin voi kuulua tytäryhtiöitä, säätiöitä ja osakkuusyhteisöjä.
- Säätiöiden tytäryhteisöt voivat olla osakeyhtiöitä ja säätiöitä.
- Kuntayhtymien tytäryhteisöt ovat useimmiten osakeyhtiöitä.
- Osakkuusyhtiöiden tytäryhteisöt ovat pääsääntöisesti osakeyhtiöitä.

8. Erilaisia yhteisöjä, tytäryhtiöitä, säätiöitä, yhdistyksiä, kuntayhtymiä ja osakkuusyhteisöjä sekä muita yhteisöjä on ARTTU2-kunnissa kymmeniä. Kuntakoko vaikuttaa selvästi yhteisöjen määrään.

9. Tilinpäätökset osoittavat, että konsernitilinpäätökseen sisältyvien yhteisöjen määrä muuttuu koko ajan varsinkin suurissa kaupungeissa. Useiden kuntien vuoden 2016 tilinpäätöksessä raportoitiin konsernirakenteen muutoksista. Kunnat perustivat uusia yhteisöjä, yhdistivät olemassa jo olevia tai luopuivat niistä.

10. Kuntakonsernien tilinpäätösohje korostaa olennaisuuden periaatetta. Kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun hyvään kirjanpitolapaan kuuluu olennaisuuden periaate. Informaation on oltava olennaista sen käyttäjän päätöksenteon kannalta. Toisaalta olennaisuus merkitsee sitä, että informaation kannalta epäolennaisia eriä ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla. Konsernin ja siihen yhdistettävien yhteisöjen tilinpäätösten kannalta on merkitystä kirjanpitoon merkityn tiedon olennaisuudella. Ohjeessa vielä erikseen todetaan, että osakkuusyhteisön tietojen yhdistelyssä noudatetaan olennaisuuden periaatetta. (Yleisohje 2015, 10 ja 15.)

11. Liitetaulukoihin 2–7 on koottu yksittäisten ARTTU2-kuntien tietoja kuntakokoluokittain. Taulukoissa voi yksittäisten kuntien kohdalla olla epätarkkuuksia, mutta ne eivät oleellisesti vaikuta ARTTU2-kuntien tai yksittäisen kuntakokoluokan kokonaiskuvaan.

## 5.2 Emokunnan ja tytäryhteisöjen osuus kuntakonsernin taloudesta

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on kuvata konsernia yhtenä taloudellisena kokonaisuutena, mitä varten konserniyhteisöjen toimien keskinäiset vaikutukset eliminoidaan. Hallituksen esityksessä kirjanpitolain muuttamisesta (HE 89/2015) todetaan



havainnollisesti: ”Eliminointien myötä konsernitilinpäätökseen jäävät vain tulot ja saamiset konsernin ulkopuolelta samoin kuin menot ja velat konsernin ulkopuolisille tahoille sekä omistukset konsernin ulkopuolisissa yrityksissä. Periaatteessa konserniyri-tysten väliset liiketoimet, kuten sisäiset ostot ja myynnit, eivät synnyttäisi kirjanpitomerkintöjä, jos konsernin tarkoittama ta- loudellinen toiminta olisi organisoitu konsernirakenteen sijasta yhdeksi yritykseksi.”

Konsernitilinpäätöksen lukuja tarkasteltaessa on vielä muistetta- va, että niistä kuntayhtymistä ja liikelaitoskuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä, kunnan konsernitilinpää- tökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot. Osak- kuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muu- toksesta yhdistetään kunnan konsernitilinpäätökseen konserniyh- teisöjen omistusosuutta vastaava määrä (Yleisohje 2015. luku 8).

Kuntakonserni eroaa yrityskonserneissa sisällöllisesti muun mu- assa siinä, että kuntakonsernien yhteisöt toimivat monimuo- toisella rahoituksella. Emokunta toimii suurimmaksi osaksi ve- rorahoituksella, mutta tytäryhteisöistä huomattava osa toimii maksurahoituksella, joskin yhteisöillä on myös verorahoitusta. Tässä raportissa ollaan kuitenkin kiinnostuneita konsernin talou- den jakautumisesta: paljonko rahalla mitattuna kuntakonsernin toiminnoista tapahtuu emokunnassa ja paljonko tytäryhteisöis- sä?

Emokunnan tai tytäryhteisöjen osuutta kuntakonsernin toimin- nasta ja taloudesta ei voi relevantisti osoittaa yhdellä mittarilla. Monipuolisen kuvan saamiseksi on käytettävä useita mittareita, jotka tässä raportissa on koottu konsernien tuloslaskelmasta, ra- hoituslaskelmasta ja taseesta. Tuloslaskelma ja rahoituslaskelma kuvaavat yksittäisten vuosien, tässä raportissa vuoden 2016, ta- loustapahtumia, jotka eivät siirry seuraavalle toimintakaudelle. Tase taas esittää menneinä vuosina kertynyttä varallisuutta sekä vierasta ja omaa pääomaa, jotka siirtyvät seuraavalle toiminta- kaudelle.

Konsernituloslaskelmalla selvitetään konsernitilinpäätökseen kuuluvien yhteisöjen jaksotetut tulot ja menot, eli tuotot ja kulut, liitetietoineen. Tilinpäätösohjeen mukaan (Yleisohje 2015, 10) tuloslaskelma osoittaa kuntakonsernin tulorahoituksen riittävy- den ja toiminnan taloudellisen tuloksen yksikköjen keskinäisten ja muiden erien oikaisun jälkeen.

Tässä raportissa analysoidaan emokunnan ja tytäryhteisöjen osuutta tuloslaskelmasta viidellä mittarilla.

Toimintatuotot kuvaavat toiminnasta saatujen tuottojen (mak- sutuotot ja myyntituotot) jakautumista emokunnan ja tytäryh- teisöjen kesken. Toimintatuotoista useissa kunnissa suuri osa syntyy konsernin tytäryhteisöjen toiminnasta.

Toimintakate kuvaa sitä, paljonko toiminnasta jää maksetta- vaksi verorahoituksella. Tytäryhteisöjen toimintatuotot yleensä kattavat selvästi toiminnan kulut, joten konsernin negatiivinen toimintakate syntyy pääosin emokunnan toiminnasta.

Negatiivisen toimintakatteen peittävä verorahoitus taas tulee lähes yksinomaan emokunnalle, vaikka valtionosuuksia saavat myös koulutuspuolen kuntayhtymät (kuntayhtymille toiminta- tuottoja).

Verorahoituksesta tarkastellaan erikseen valtionosuuksien ja- kautumista.

Käyttötuotot kuvaavat keskeisten tulolähteiden yhteissummaa. Miten käyttötulot, siis toimintatuotot, verotulot ja käyttötalou- den valtionosuudet yhdessä, jakautuvat emokunnan ja tytäryh- teisöjen kesken?

Konsernin vuosikate kertoo, paljonko vuoden tulorahoituksesta jää konsernille käytettäväksi investointeihin, lainanlyhennyksiin tai kunnan rahatalouden vahvistamiseen, ja miten vuosikate ja- kautuu emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

Konsernin tilikauden tuloksesta selvitetään, miten tulos jakautuu emokunnan ja tytäryhtiöiden kesken.

Konsernin rahoituslaskelmalla osoitetaan kuntakonsernin varo- jen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana (Yleisohje 2015, 10). Tässä tarkastelussa (kassaan maksut ja kassasta maksut) kiinnostaa kaksi asiakokonaisuutta: tilikauden investointimenot sekä toiminnan ja investointien rahavirta.

Konsernin investointimenot osoittavat tilikauden aikana toteute- tut konsernin investoinnit ja niiden jakautumisen emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

Konsernitaseella ja sen liitteillä osoitetaan kuntakonsernin ta- loudellinen asema selvittämällä konserniyhteisöjen varat, velat, oma pääoma sekä vastuut ulkopuolisille. Tilinpäätösohjeen mu- kaan (Yleisohje 2015, 10) konsernitaseen tehtävänä on osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdistettyjen yksikköjen keskinäiset ja muut erät on oikaistu.

Taseesta emokunnan osuutta konsernista kuvataan seuraavilla yksittäisiä talouden eriä kuvaavilla mittareilla:

**Vastaavaa:** Kuntakonsernin tase kertoo varallisuuden jakau- tumisesta emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

Aineeton ja aineellinen omaisuus antavat käsitystä, miten keskeiset pitkävaikutteiset tuotannontekijät ovat jakautu- neet emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

Rahavarojen jakautumiseen vaikuttaa kuntakonsernissa käy- tetty konsernitilijärjestelmä.

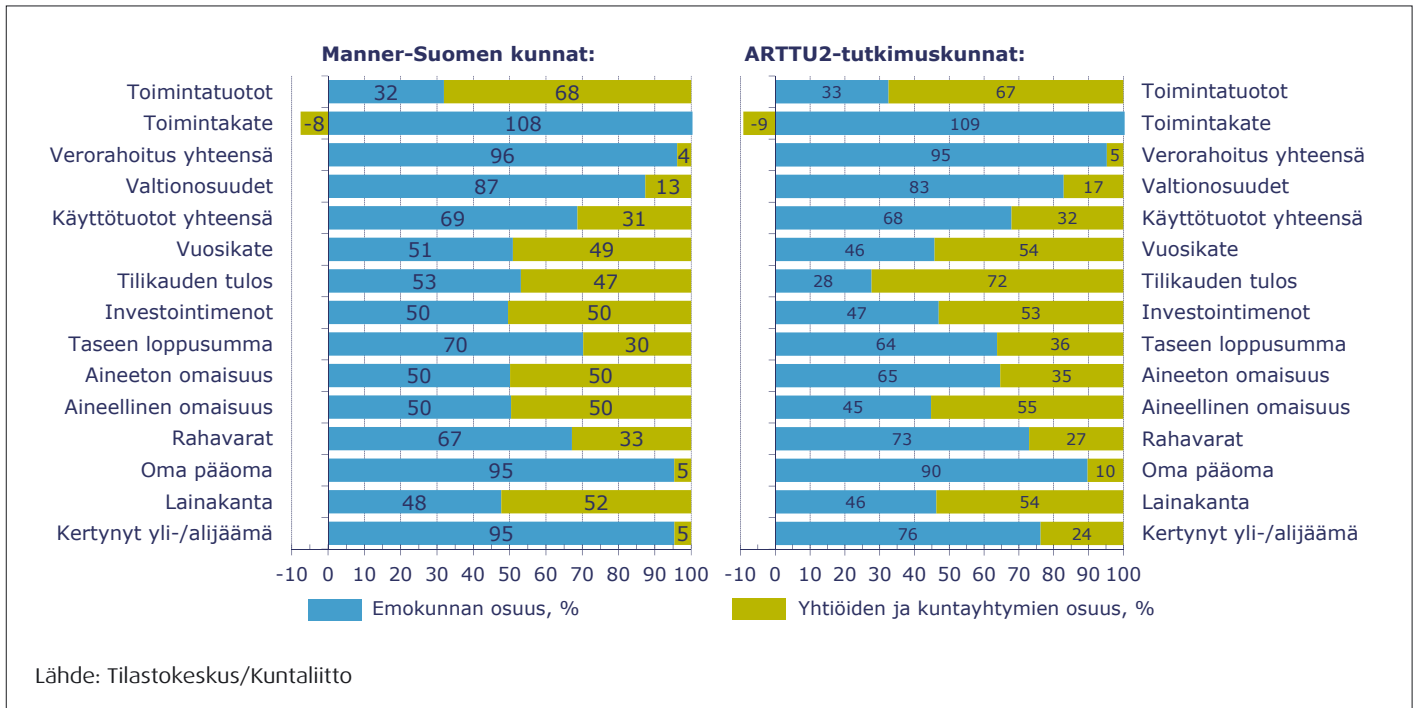
**Vastattavaa:** Vastattavaa puolelta kiinnostavia mittareita ovat lainakannan jakautuminen emokunnan ja tytäryhteisö- jen kesken.

Konsernin oman pääoman jakautuminen kertoo, miten oman pääoman rahoitus jakautuu emokunnan ja tytäryhteisö- jen kesken.

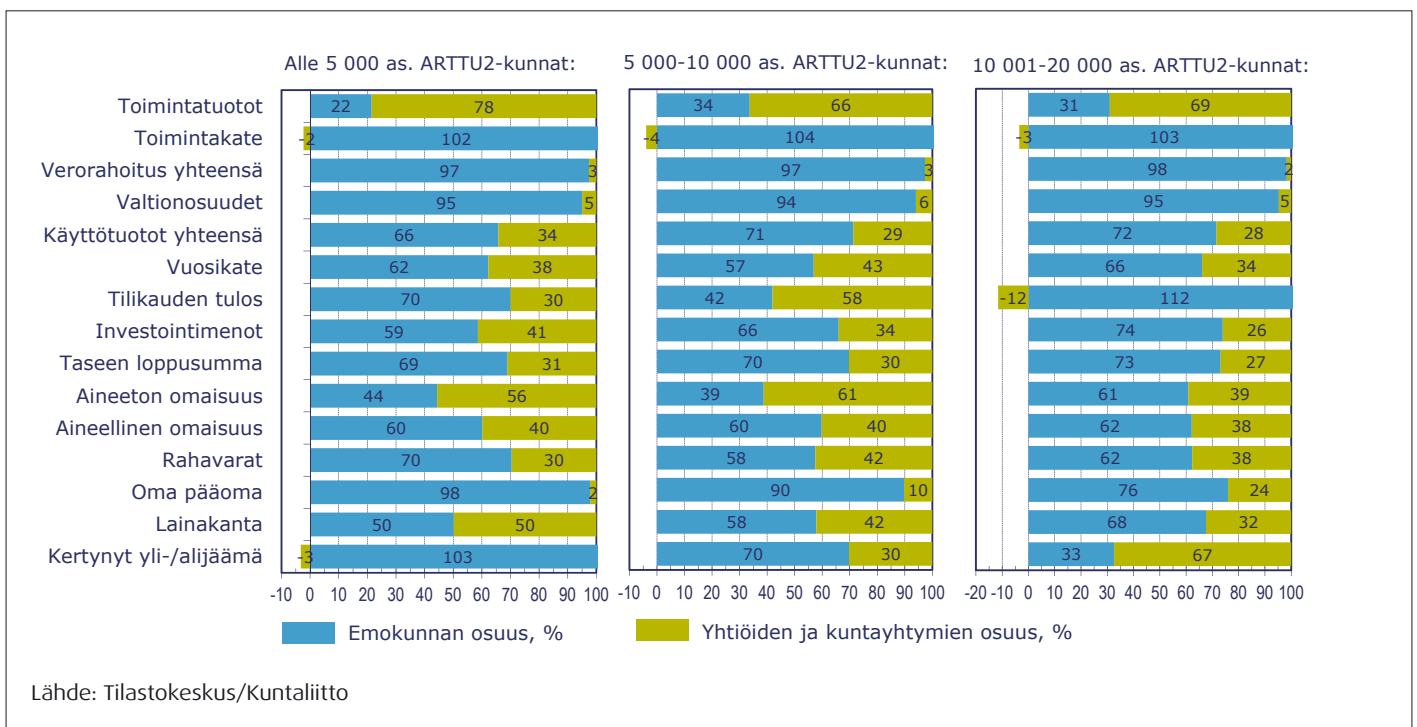
Konsernin kertyneen yli-/alijäämän jakautuminen on mielenkiintoinen erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelyn vuoksi (Kuntalaki 2015, 18 §). Konsernin alijäämä voi syntyä sekä emokunnan että tytäryhteisöjen toiminnassa.

### Manner-Suomen kuntien ja ARTTU2-kuntien talouslukuja

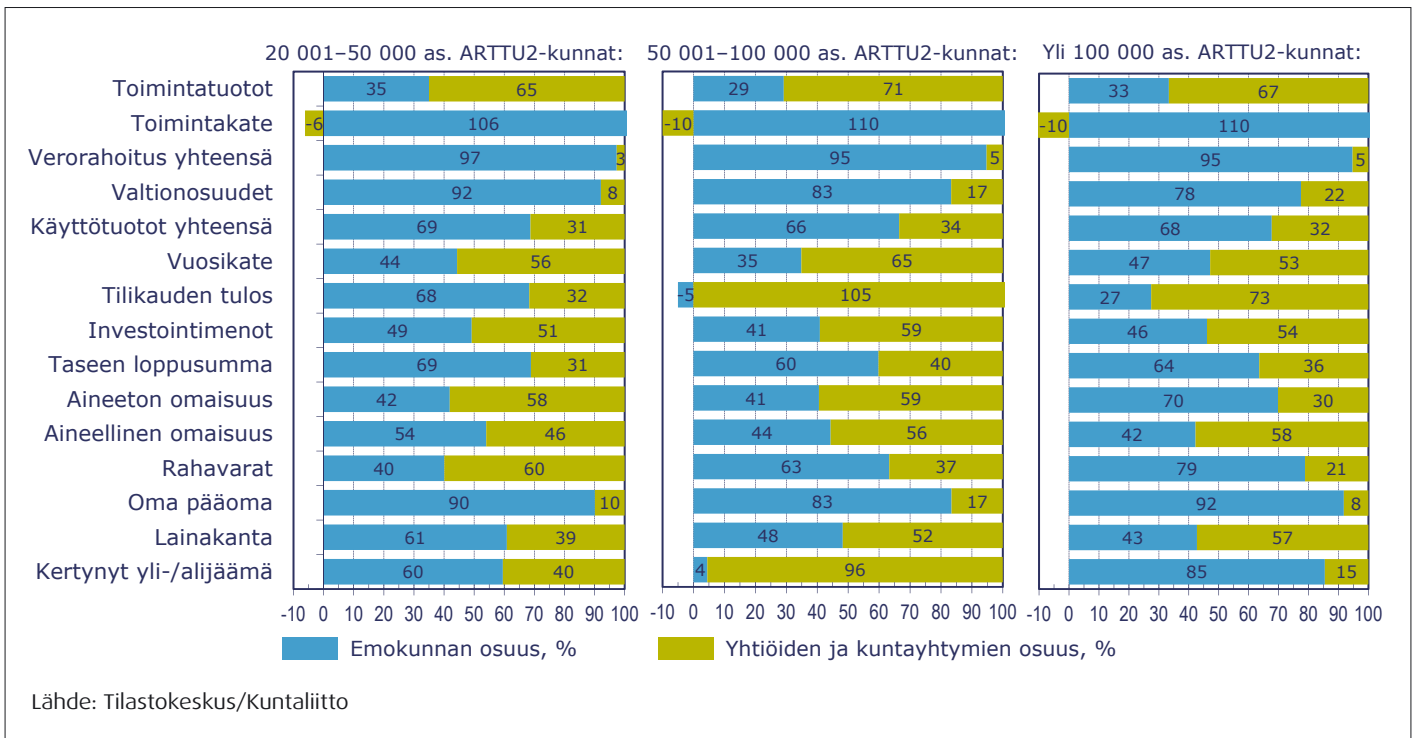
Kuviossa 3 esitetään Manner-Suomen kuntien ja ARTTU2-kuntien osuuksia kuntakonserneista. Kuviot 4-5 sisältävät vastaavat tiedot ARTTU2-kuntien kuntakokoluokista. Yksittäisten kuntien tietoja löytyy liitteestä 8.



Kuvio 3. Kuntakonsernien ja emokuntien talouden lukuja vuodelta 2016 Manner-Suomen kunnissa ja ARTTU2-tutkimuskunnissa.



Kuvio 4. Kuntakonsernien ja emokuntien talouden lukuja vuodelta 2016 alle 5 000, 5000-10 000 ja 10 001-20 000 asukkaan kuntakokoluokissa.



Kuvio 5. Kuntakonsernien ja emokuntien talouden lukuja vuodelta 2016 kuntakokoluokissa 20 001–50 000, 50 001–100 000 ja yli 100 000 asukasta.

### Tuloslaskelma – konsernin tuottojen ja kulujen jakautuminen

Konsernin toimintatuotoista noin kolmasosa (Manner-Suomen kunnissa 32 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 33 prosenttia) syntyy emokunnan toiminnasta ja loput muiden konsernitiinpäätökseen sisällytettävien yhteisöjen toiminnasta. Tämä tarkoittaa, että tytäryhteisöt tekevät pääosan maksullisesta toiminnasta kuntakonsernissa.

Kuntakokoluokissa (kuviot 4 ja 5) emokunnan toimintatuottojen osuus konsernin toimintatuotoista vaihtelee 29–35 prosentin välillä. Poikkeuksen tekevät alle 5 000 asukkaan kunnat, joissa osuus on vain 22 prosenttia.

Yksittäisissä kunnissa (liite 8) emokunnan toimintatuottojen osuus vaihtelee 12 prosentista (Lappeenranta) 61 prosenttiin (Hollola).

Verorahoitus kohdistuu pääosin emokunnalle, mutta useimmat kunnat kuuluvat koulutuskuntayhtymiin, jotka toimivat yksikköhintoihin perustuvalla valtionosuusrahoituksella. Emokunnan osuus konsernin verorahoituksesta onkin yleisesti Manner-Suomen kunnissa 96 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 95 prosenttia. Kuntakokoluokkien keskiarvot vaihtelivat 95–98 prosentin välillä. Valtionosuusrahoitus verorahoituksesta pienenee kuntakokoluokan kasvaessa.

Valtionosuuksista emokunnan osuus Manner-Suomen kunnissa oli 87 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 83 prosenttia. Kuntakoko-

luokissa emokunnan osuus vaihteli 78 prosentista (yli 100 000 asukasta) 95 prosenttiin (alle 5 000 ja 10 001–20 000 as. kunnat) välillä. Yksittäisissä kunnissa emokunnan osuus konsernin valtionosuuksista vaihteli 52 prosentista (Espoo) ja 100 prosenttiin (useita kuntia).

Käyttötuotoista (toimintatuotot, verotulot, käyttötalouden valtionosuudet) taas emokunnan osuus Manner-Suomen kunnissa oli 69 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 68 prosenttia. Kuntakokoluokissa emokunnan osuus vaihteli 66 prosentista (alle 5 000 ja 50 001–100 000 as. kunnat) 72 prosenttiin (10 001–20 000 as. kunnat). Yksittäisissä kunnissa emokunnan osuus konsernin käyttötuotoista vaihteli 56 prosentista (Nivala ja Kankaanpää) 82 prosenttiin (Kuusamo ja Lempäälä).

Kuntakonsernien toimintakate on negatiivinen, mikä johtuu siitä, että emokunnan toiminta tapahtuu pääosin verorahoituksella. Konsernin negatiivinen toimintakate on yleensä emokunnan toimintakatetta pienempi mikä taas aiheutuu siitä, että tytäryhteisöjen yms. toimintakate on positiivinen. Manner-Suomen kunnissa emokunnan toimintakate on 108 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 109 prosenttia kuntakonsernin negatiivisesta toimintakatteesta.

Kaikissa kuntakokoluokissa keskimäärin emokunnan negatiivinen toimintakate on kuntakonsernia suurempi. Pienimmässä kuntakokoluokassa emokunnan negatiivinen toimintakate on vain vähän konsernin negatiivista toimintakatetta suurempi. Tämä tarkoittaa sitä, että konsernissa on tytäryhtiöitä, joiden positiivinen toimintakate hieman pienentää emokunnan toiminta-

takatetta. Kahdessa suurimmassa kuntakokoluokassa tytäryhtiöiden positiivinen toimintakate parantaa konsernin toimintakatetta enemmän.

Vaihtelut yksittäisten kuntien välillä ovat suuret: emokunnan negatiivisen toimintakatteen osuus vaihtelee 97 prosentista (Säkylä ja Hattula) 123 prosenttiin (Lappeenranta). Useista kuntakokoluokista löytyy kuntia, joissa emokunnan negatiivinen toimintakate on konsernin negatiivista toimintakatetta pienempi. Tämä tarkoittaa sitä, että tytäryhtiöiden toimintakate on myös negatiivinen.

Vuosikate kuvaa juoksevien menojen maksamisen jälkeen jäävää tulo-rahoituksen osuutta, joka on käytettävissä investointeihin, lainanlyhennyksiin tai sijoituksiin. Vuosikatteen jakautuvat lähes puoliksi emokunnan ja muiden konserniyhteisöjen kesken sekä Manner-Suomen kunnissa (51 %) että ARTTU2-kunnissa (46 %).

Emokunnalla ja tytäryhteisöillä näyttäisi siis olevan lähes yhtä suuri osa tulo-rahoituksesta käytettävissä investointeihin ja lainojen lyhennyksiin.

Emokunnan osuus konsernin vuosikatteen vaihtelee kuntakokoluokissa ilman selvää systematiikkaa. Pienimmillään emokunnan osuus on 35 prosenttia 50 001–100 000 asukkaan kunnissa, suurimmillaan 66 prosenttia 10 001–20 000 asukkaan kunnissa. Pienemmissä kuntakokoluokissa emokunnan osuus vuosikatteen osuudesta on suuria kuntakokoluokkia suurempi. Tämä on luonnollista, sillä tytäryhteisöjen merkitys kasvaa suurimmissa kuntakokoluokissa. Toisaalta tämä on hieman yllättävää siinä suhteessa, että toimintatuotoilla on varsin pieni vaihtelu kuntakokoluokkien välillä. Sen sijaan emokunnan vuosikatteen osuuden vaihtelu on suurta kuntakokoluokan sisällä. Yksittäisissä kunnissa emokunnan osuus vuosikatteen vaihtelee 21 prosentista (Kurikka) 88 prosenttiin (Säkylä).

Tilikauden tuloksesta Manner-Suomen kunnissa 53 prosenttia syntyy emokunnassa, mutta ARTTU2-kunnissa vain 28 %. Emokuntien osuus konsernin tilikauden tuloksesta vaihtelee paljon kuntakokoluokkien välillä. Pienimmillään emokunnan osuus on -5 prosenttia (50 001–100 000 as. kunnat) ja suurimmillaan 112 prosenttia (10 001–20 000 as. kunnat). Näissä kahdessa kuntakokoluokassa on selviä poikkeuksia: 10 001–20 000 asukkaan kuntakokoluokassa tytäryhteisöjen yms. tilikauden tulos on negatiivinen, mistä syystä konsernin tulos on emokunnan tulosta pienempi. Emokunta tosin sanoen kompensoi tytäryhtiöiden negatiivista tulosta. Toinen kuntakokoluokka on 50 001–100 000 asukkaan kunnat, joissa emokunnan tilikauden tulos on negatiivinen, mutta tytäryhteisöjen yms. tilikauden tulos nostaa konsernin tuloksen positiiviseksi.

### Rahoituslaskelma – muutamien kassavirtojen jakautuminen

Investointimenot kertovat tilikauden aikana toteutetuista konsernin investoinneista ja niiden jakautumisesta emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

Investointimenoista vuonna 2016 emokunnan osuus Manner-Suomen kunnissa on 50 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa keskimäärin 47 prosenttia.

Emokunnan osuus investointimenoista vuonna 2016 vaihtelee jonkin verran kuntakokoluokittain. Suurimmillaan osuus on 10 001–20 000 asukkaan kunnissa 89 %. Osuus pienenee sekä kuntien kasvaessa (yli 100 000 asukasta) 46 prosenttia että pienetessä (alle 5 000 asukasta) 59 prosenttia. Yksittäisten kuntien välillä on vaihtelua. Pienin osuus on Tornion 30 prosenttia ja suurin Hattulan 93 prosenttia.

### Tase – emokunnan osuus konsernin vastaavista ja vastattavista

Konsernitaseella ja sen liitteillä osoitetaan kuntakonsernin taloudellinen asema selvittämällä konserniyhteisöjen varat, velat, oma pääoma ja vastuut ulkopuolisille.

Taseen loppusumma kertoo konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien varojen yhteissummasta. Manner-Suomen kuntakonserneissa emokunnan osuus on 70 prosenttia, ja ARTTU2-kunnissa hieman vähemmän, 64 prosenttia. Kirjanpidon periaatteilla rekisteröidystä varallisuudesta noin kaksi kolmasosaa on emokunnissa.

Kuntakokoluokittain emokunnan osuus taseen loppusummasta vaihteli vähän melko vähän. Suurimmillaan osuus, 73 prosenttia, on 10 001–20 000 asukkaan kuntaluokassa ja pienimmillään, 60 prosenttia, 50 001–100 000 asukkaan kuntaryhmässä.

Yksittäisissä kunnissa suurin emokunnan osuus on 93 prosenttia (Sipoo) ja pienin 46 prosenttia (Kankaanpää).

Keskeisistä omaisuuseristä, aineellisesta ja aineettomasta omaisuudesta Manner-Suomen kunnissa noin puolet kuluu emokunnalle ja toinen puoli tytäryhteisöille. ARTTU2-kunnissa aineettomasta omaisuudesta on vajaat kaksikolmasosaa emokunnassa ja aineellisesta alle puolet. Rahavaroista on kirjanpidon mukaan kaksikolmasosaa emokunnan sekä Manner-Suomen kunnissa että ARTTU2-kunnissa.

Emokunnan osuus aineettomasta omaisuudesta vaihtelee. Suurimmillaan aineettoman omaisuuden osuus on 70 prosenttia, on yli 100 000 asukkaan kunnissa ja pienimmillään, 39 prosenttia, 5 000–10 000 asukkaan kunnissa.

Aineellisen omaisuuden osuus vaihtelee 42 prosentista (yli 100 000 asukkaan kunnat) 62 prosenttiin (10 001–20 000 asukkaan kunnat). Yksittäisissä kunnissa pienin emokunnan osuus on 26 prosenttia (Inari) ja suurin 81 prosenttia (Hollola).

Emokunnan osuus rahavaroista vaihteli kuntakokoluokittain 40 prosentin (20 001–50 000 as.) ja 79 prosentin (yli 100 000 as.) välillä. Yksittäisissä kunnissa emokunnan osuus oli pienimmillään 9 prosenttia (Hattula) ja suurimmillaan 90 prosenttia (Hirvensalmi, Kuusamo ja Hämeenlinna).

## Vastattavaa

Taseen vastattavaa puoli esittää, mikä osuus vastaava puolen omaisuudesta on rahoitettu omalla pääomalla tai vieraalla pääomalla. Vierasta pääomaa erotetaan lyhyt ja pitkäaikainen laina.

Lainakanta jakautuu lähes puoliksi emokunnan ja muun konsernin kesken. Manner-Suomen kunnissa emokuntien osuus on 48 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 46 prosenttia. Kuntakonsernien lainakannan pääpaino on kuntakonsernien tytäryhteisöissä.

Kuntakokoluokista alhaisin emokunnan lainan osuus on 43 prosenttia (yli 100 000 asukasta) ja suurin 68 prosenttia (10 001–20 000 as.). Yksittäisissä kuntakonserneissa pienin emokunnan lainan osuus on 7 prosenttia (Hirvensalmi) ja suurin 100 prosenttia (Sipoo).

Kuntakonsernin omasta pääomasta emokunnan osuus on tilaston mukaan suuri. Manner-Suomen kunnissa emokunnan osuus on 95 prosenttia ja ARTTU2-kunnissa 90 prosenttia.

Kuntakokoluokista pienin emokunnan osuus konsernin omasta pääomasta on 76 prosenttia (10 001–20 000 as.) ja suurin, 98 prosenttia, pienimmässä kuntakokoluokassa (alle 5 000 as.).

Yksittäisistä kunnista pienin emokunnan osuus konsernin omasta pääomasta on 53 prosenttia (Kankaanpää) ja suurin 121 prosenttia (Säkylä). Huomiota herättävät kuntakonsernit, joissa emokunnan osuus on yli 100 prosenttia (Hirvensalmi, Rautalampi, Paltamo, Askola, Säkylä, Lempäälä, Raisio, Raasepori ja Oulu).

Kertynyt ylijäämä on Manner-Suomen kunnissa syntynyt suurimmaksi osaksi, 95-prosenttisesti, emokunnassa. Tytäryhteisöjen yms. osuus kertyneestä ylijäämästä on siis vain viisi prosenttia. ARTTU2-kunnissa emokunnan osuus on 76 prosenttia, jolloin konsernien tytäryhteisöt ym. ovat tuottaneet ylijäämästä noin neljäsosan, 24 prosenttia. Yhtiöittämisten myyntivoitot kasvatavat emokunnan osuutta, mutta ne eliminoituvat konsernissa.

## 6 Tiivistelmä

Pitkällä aikavälillä kuntien toimintamuodot ovat muuttuneet. Perinteisen kunnan virastojen ja laitosten rinnalle on vähitellen syntynyt yksityisoikeudellisia organisaatioita, osakeyhtiöitä, säätiöitä ja kuntayhtymiä, joissa kunta on kokonais- tai osaomistajana ja määräysvallan käyttäjänä. Viime vuosikymmeninä ovat lisääntyneet erilaiset mallit kuten kuntien ja yritysten yhteistyömallit, ppp-mallit tai allianssimallit, joissa kunta on pääasiassa sopimuskumppani ja rahoittaja, mutta toiminnan toteuttaminen tapahtuu kuntaorganisaation ulkopuolella.

Toimintamudoissa tapahtunut muutos on näkyvässä myös lainsäädännössä. Kuntakonsernia koskevia säädöksiä on sisällytetty kuntalakiin viimeisten kymmenen vuoden aikana ja vuoden 2015 (6,2 §) kuntalakiin otettiin ilmaisu ”kunnan toiminta”, joka käsittää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan lisäksi osallistumisen kuntien yhteistoimintaan sekä muun omistukseen, sopimukseen ja rahoittamiseen perustuvan toiminnan.

Kuntakonsernia on tarkasteltava oikeudellisena ja toiminnallisena kokonaisuutena. Kuntakonserniajattelu näyttäisi olevan osa laajempaa yksityisen sektorin ajattelutapojen ja toimintamallien yleistymistä julkisyhteisöissä (New Public Management). Kuntalain konsernimäärittely on tehty kirjanpitolainsäädännön pohjalta. Kuntakonserniin kuuluvat yksiköt on määritelty kirjanpitolain mukaisesti. Kuntakonsernin tilinpäätökseen otetaan kuitenkin mukaan osuus kuntayhtymien taloudesta, vaikka ne eivät täytäisikään konsernin tunnusmerkkejä.

Tässä peruseräraportissa selvitettiin ensiksikin, mitä yksiköitä ja minkä verran kuntakonsernien tilinpäätökseen sisältyy ARTTU2-kunnissa. Toiseksi tarkasteltiin lukuisilla mittareilla, miten kuntakonsernien talous jakautuu emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken.

ARTTU2-kunnissa tytäryhteisöjen lukumäärän keskiarvo oli kolmessa pienimmässä, alle 20 000 asukkaan kuntakokoluokassa lähes sama, 5,0–7,6 yhteisöä. Kuntakoon kasvaessa tytäryhteisöjen lukumäärä kasvoi selvästi. 20 001–50 000 asukkaan kuntakokoluokassa tytäryhteisöjä keskimäärin oli 15, mutta yli 100 000 asukkaan kunnissa jo 42,5.

Tytäryhteisöistä suurin osa oli tytäryhtiöitä. Kuntayhtymien lukumäärä oli lähes kaikissa kuntakokoluokissa sama (4,4–5,6 kappaletta). Osakkuusyhteisöjen lukumäärä kasvoi selvästi kuntakokoluokan kasvaessa. Suurimmissa kunnissa tytäryhteisöt muodostivat usein alakonserneja.

Emoyhtiön tai tytäryhteisöjen osuutta kuntakonsernin taloudesta tarkasteltiin useilla tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja taseesta kootuilla mittareilla. Konsernin toimintatuotoista selvästi suurempi osa tuli tytäryhteisöjen toiminnasta. Emokunta kokosi pääosin verorahoituksen ja sen osana valtionosuudet. Käyttötuotoista emokuntien osuus oli noin kaksi kolmasosaa. Investointimenot jakautuivat suunnilleen puoliksi emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken. Konsernin varallisuudesta noin kaksi kolmasosaa kuului emokunnille. Lainakanta jakautui noin puoliksi emokunnan ja tyttärien kesken. Emokunnan tai tytäryhteisöjen osuutta kuntakonsernin taloudesta ei voida esittää yhdellä mittarilla.

Jos maakunta- ja sote-uudistus toteutuu kaavailulla tavalla, muuttaa se merkittävästi emokunnan ja tytäryhteisöjen osuutta kuntakonsernin taloudesta. Emokunnan tuloista ja menoista siirtyisi noin puolet maakunnille, varallisuudesta ajan oloon myös osa. Lainakanta jäänee lähes entiselleen. Kuntayhtymien purkamisella on vaikutusta kuntakonsernin taseeseen.

Kuntakonsernien rakennetarkastelu osoitti, että kuntakonsernit ovat yrityskonserneja monimuotoisempia. Lukumääräisesti eniten tytäryhteisöistä on asunto- ja kiinteistöyhtiöitä, joihin sitoutuu suuria summia varallisuutta. Toimialan johtaminen edellyttää asuntopoliittisen asiantuntemuksen lisäksi kiinteistöalan tuntemusta. Tämä tuo vaatimuksia omistajan edustajien valinnalle asunto- ja kiinteistöyhtiöihin. Taloudellisesti merkittäviä yhtiöitä ovat energiayhtiöt ja suurissa kaupungeissa satamat.

Kuntakonsernien tilinpäätösten läpikäyminen vahvisti myös epäilyksiä siitä, miten hyvin kuntien luottamushenkilöt saavat kokonaiskäsityksen oman kuntansa kuntakonsernista. Asioita on paljon ja ydinasioiden löytäminen talousarvioista ja tilinpäätöksistä voi tuottaa vaikeuksia.

Maakunta- ja sote-uudistuksen toteutuessa tytäryhteisöjen toiminta ja talous nousevat nykyistä suurempaan osaan hyvinvointia edistävän ja elinvoimaa luovan kunnan kokonaisuudessa. Luottamushenkilöiden ja ammattijohdon on suunnattava huomiota yhä enemmän koko konserniin. Samalla tämä tuo kasvavia osaamisvaatimuksia sekä luottamushenkilöille että ammattijohdolle.

\*\*\*

Tässä ARTTU2-ohjelman kuntakonsernien tutkimusprojektin ensimmäisessä raportissa tavoitteena on ollut muodostaa yleiskuva kuntakonserneista, niihin kuuluvista yksiköistä ja konsernitulouden jakautumisesta emokunnan ja tytäryhteisöjen kesken. Kahdessa seuraavassa raportissa käsitellään konserniohjausta ja konserniyksikköjen välisiä suhteita ARTTU2-kuntien talousarvio- ja tilinpäätösaineistoilla.

## Lähteet

ARTTU2-tutkimuskuntien talousarviot ja tilinpäätökset vuodelta 2016.

Julkisyhteisöt-sektoriin kuuluvat yksiköt (2017). Tilastokeskus. Saatavilla: [http://www.stat.fi/meta/luokitukset/\\_linkki/julkisyhteisot.html](http://www.stat.fi/meta/luokitukset/_linkki/julkisyhteisot.html)

Ekosysteemit uuden elinkeino- ja innovaatiopolitiikan kohteena (2017). Työ- ja elinkeinoministeriö. Maaliskuu 2017. Saatavilla: <https://tem.fi/documents/1410877/4429776/Ekosysteemit+uuden+elinkeino-+ja+innovaatiopolitiikan+kohteena/f46d3709-fdcf-4a73-83df-e84ae24b4196>

Hanhimäki, Jorma (2017). Kuntayhtiöiden hallintoon lisää ammattitaitoa. HP Hallituspartnerit verkosto. Saatavilla: <https://www.hallituspartnerit.fi/?x171220=280887>

HE 89/2015 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.

HE 15/2017. Hallituksen esitys eduskunnalle maakuntien perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2017/20170015>.

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

Johanson, Jan-Erik and Vakkuri, Jarmo (2017). Governing Hybrid Organisations: Exploring Diversity of Institutional Life. Routledge.

Julkisen talouden suunnitelma 2018–2021. Saatavilla: [http://vm.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/julkisen-talouden-suunnitelma-vuosille-2018-2021-hyvaksytty](http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/julkisen-talouden-suunnitelma-vuosille-2018-2021-hyvaksytty)

Julkisyhteisöt-sektoriin kuuluvat yksiköt 2017. Saatavilla: [http://www.stat.fi/meta/luokitukset/\\_linkki/julkisyhteisot.html](http://www.stat.fi/meta/luokitukset/_linkki/julkisyhteisot.html)

Karila Alpo (1998). Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä politiikasta rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

Kirjanpitolaki 1336/1997 muutoksineen.

Kivimäki, Jenna (2015). Kunnan tytäryhtiöille asettamat tavoitteet. Case:

Helsinki, Tampere ja Oulu. Pro gradu. Saatavilla: <http://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/96801/GRADU-1426672758.pdf;sequence=1>

Kunnan konserniohje (2017). Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3381](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3381)

Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus. Kuntaliiton suositusten perustelut (2015) Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3149](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3149)

Kuntalaki 365/1995

Kuntalaki 410/2015.

Kuntaliiton sopimussuositus 26.5.2017. Saatavilla: <https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Sopimussuositus%C3%A4ivitetty2017.pdf>

Lainema, Matti (1996). Konsernin johtaminen. Miten konserni-johto voi lisätä yksikköjensä arvoa? Porvoo.

Leppänen, Pasi (2001). Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinta ja tarkastaminen. Artikkeliteoksessa Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulos, normi, tilivelvollisuus. Tampere University Press 2001, s. 118–138.

Maakuntakonsernin johtaminen -kehittämisaioite (2017). Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3355](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3355) (31.8.2017)

Meklin, Pentti ja Martikainen, Juha (2003). Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä. Käytäntöjä ja kehittämistarpeita. Acta nro 153. Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [shop.kunnat.net/download.php?filename=uploads/p051123084359Y.pdf](http://shop.kunnat.net/download.php?filename=uploads/p051123084359Y.pdf) (31.8.2017)

Meklin, Pentti ja Pukki, Heikki (2015). Kuntien kirjanpidollinen ja rahoituksellinen tasapaino. Osa I Tasapainon tulkinnan perusteita. Uutta ARTTU2-ohjelmasta. ARTTU2-tutkimusohjelman julkai-

susarja Nro 3/2016, 23 sivua. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3211](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3211)

Määttä, Juhani (2010). Hybridiorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen. Tutkimus Jyväskylän, Oulun, Tampereen ja Turun hierarkkisten ja markkinasuuntautuneiden toimintatapojen ja niiden konsernijohtamisen muutoksista 1993–2006. Acta-väitöskirja. Acta 221. Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/uploads/maatta\\_vaikariebook.pdf](http://shop.kunnat.net/uploads/maatta_vaikariebook.pdf) (31.8.2017)

Niskakangas, Heikki Pönkä, Pasi ja Hakulinen, Pentti (2011). Kuntayhtiöt. KL-kustannus Oy. Helsinki.

Osakeyhtiölaki 624/2006.

Pauni Markus (toim.). Kuntakonsernin strateginen ja poliittinen johtaminen. Kuntien konsernijohtamisen asiantuntijaryhmän kehittämisaloihe. Kuntaliitto 2012. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2818](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2818)

Penttilä Seppo, Ruuhonen Janne, Uoti Asko ja Vahtera Veikko (2015). Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. KAKS Kunnallisan kehittämissäätiön Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88. Helsinki.

Puttonen Pauli (2002). Kunnalliset yhtiöt vallan välineinä. Acta Universitatis Tamperensis 883. University of Tampere.

Ruuhonen Janne, Vahtera Veikko ja Penttilä Seppo (2017). Kuntayhtiö. Alma Talent. Helsinki.

Sandberg, Siv (toim.) (2013). Kasvavat kuntakonsernit ja supistuvat hallinnot. Paras-ARTTU-ohjelman tutkimuksia nro 30. Acta 251. Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2945](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2945) (31.8.2017)

Sopimusjohtaminen ja riskienhallinta. Suomen Kuntaliitto 27.2.2017. Saatavissa: <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/sopimusjohtaminen-ja-riskienhallinta>

Säätiölaki 487/2015.

Tammi Jari (2013). Kuntakonserni uudistuu. Teoksessa Sandberg, Siv (toim.) Kasvavat kuntakonsernit ja supistuvat hallinnot. Paras-ARTTU-ohjelman tutkimuksia nro 30. Acta 251. Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2945](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2945) (31.8.2017)

Tiukka vaikuttaja. Suomen yrittäjien toimitusjohtaja Mikael Pentikäinen. Toimittaja Martti Niemisen juttu. Kuntalehti 12/2017, 16.11.2017, s. 6-11.

Toimialaluokitus TOL (2008). Tilastokeskus. Saatavilla: <https://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/kasikirja.pdf> Toimintakykyiset kuntakonsernit. Toimintakykyiset kuntakonsernit -kehittämishankkeen alkukartoitus – Peruseräraportti (muokattu).

Yleisohje (2015). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitalinpäätöksen laatimisesta (2015) Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 4. tarkistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

Yleisohje (2017). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 4. tarkistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

Yleisohje konsernitalinpäätöksen laatimisesta (2017). Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö 28.3.2017. Helsinki.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2016). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 4. tarkistettu painos. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

## Liite 1. Kuntien omistamat yritykset toimialan mukaan vuosina 2015 ja 2014

Toimiala	Yritysten lukumäärä		Yritysten henkilöstö	
	2015	2014	2015	2014
Kiinteistöalan toiminta	1 428	1 435	2 037	2 026
- Muiden kuin asuinkiint. vuokr. ja hallinta	692	721	499	500
- Asuntojen ja asuinkiint. hallinta	465	435	69	89
- Asuntojen vuokraus	253	263	1 262	1 306
- Muu kiinteistöalan toiminta	18	16	207	132
Sähkö-, kaasu-, lämpöhuolto, jäähdytys	155	147	4 267	3 154
- Kaukolämmön ja -kylmän tuot. ja jakelu	101	90	869	675
- Sähkön jakelu	24	23	608	722
- Sähkön ja kaukolämmön yhteistuot.	18	20	2 012	951
- Sähkön kauppa	6	10	624	804
- Sähkön tuot. vesi- ja tuulivoimalla	5	4	43	2
- Teollis. palv. sähkön, lämmön tuot.	1		111	
Urheilutoiminta, hui- ja virkistyspalvelut	69	80	821	897
- Urheilulaitosten toiminta	61	70	475	496
- Hiihto- ja laskettelukeskukset	4	6	138	143
- Muualla luokit. hui-, virkist.toim	3	3	12	13
- Hui- ja teemapuistojen toiminta	1	1	196	245
Veden otto, puhdistus ja jakelu	65	76	478	569
Pääkonttorien toim; liikkeen johdon konsult.	50	57	796	593
- Suhdetoiminta ja viestintä	4	4	5	5
- Muu liikkeenjohdon konsultointi	46	53	791	588
Varastointi ja liikennettä palveleva toim.	39	34	680	338
- Satamat	19	14	565	247
- Maksullinen pysäköinti	15	16	78	79
- Ilmaliikennettä palveleva toiminta	3	3	11	12
- Muu vesiliikennettä palveleva toiminta	1		26	
- Varastointi	1	1	0	0
Koulutus	31	40	6 803	7 838
- Korkea-asteen koulut. yliopistot ja amk	12	14	5 691	5 473
- Keskiasteen ammatillinen koulutus	8	11	788	1 966
- Kansan-, kansalais-, työväenopistot	2	3	160	191
- Muut koulutuksen toimialat	9	12	164	207
Kulttuuri- ja viihdetoiminta	30	26	1 078	1 042
- Esittävät taiteet	18	16	894	867
- Taidelaitosten toiminta	8	7	154	149
- Esittäviä taiteita palveleva toim.	4	3	31	27
Sosiaalihuollon laitospalvelut	21	19	935	1 039
- Ikääntyneiden palveluasuminen	16	16	272	373
- Vammaisten palveluasuminen	2		.	
- Ikääntyneiden hoitolaitokset	1	1	537	542
- Mielenterveysongel. asumispalvelut	1	1	102	103
- Lasten ja nuorten laitok, perhehoit	1	1	25	22
Kiinteistön- ja maisemanhoito	18	18	2 882	2 775
- Kiinteistönhoito	13	15	1 030	907
- Kiinteistöjen siivous	4	3	1 852	1 868
- Maisemanhoitopalvelut	1	0	.	0
Matkatoimistot, -järjestäjät, varauspalv.	18	15	108	109
Rahoituspalvelut	17	16	41	40
Järjestöjen toiminta	17	13	33	25
Talonrakentaminen	17	18	12	26



Toimiala	Yritysten lukumäärä		Yritysten henkilöstö	
	2015	2014	2015	2014
Maa- ja vesirakentaminen	16	15	379	492
Terveyspalvelut	13	10	632	566
- Lääkäriasemat ja erikoislääkäripalv.	6	4	131	179
- Kuntoutuslaitokset ja sairaskodit	3	2	288	159
- Laboratoriotutkimukset	2	1	29	23
- Varsinaiset sairaalapalvelut	1	2	184	201
- Muu terveyspalvelu	1	1	.	5
Jätteen keruu, loppusijoitus, kierrätys	13	25	325	512
Viemäri- ja jätevesihuolto	13	16	127	97
Kirjastot, arkistot, museot yms.	12	14	136	140
Muut erikoistuneet palv. liike-elämälle	12	11	184	127
Majoitus	11	8	99	61
Sosiaalihuollon avopalvelut	10	8	270	188
- Päivä-, työtoiminta (pl ikäänt, vamm)	3	3	197	84
- Vammaisten päivä- ja työtoiminta	1	2	25	58
- Muut muualla luokit. sosihuollon avopalv.	5	2	47	46
- Lasten päiväkodit	1	1	.	.
Arkkitehti- ja ins.palv; tekn. testaus	8	9	188	215
Televiestintä	7	6	21	19
Ravintemistoiminta	6	8	1 256	1 274
Julk. hallinto, maanp, pak. sos.vak	6	7	45	60
Työllistämistoiminta	5	5	2 377	2 237
- Työvoiman vuokraus	3	3	2 158	2 055
- Muut henkilöstön hankintapalvelut	1	1	181	148
- Työnvälitystoiminta	1	1	38	35
Lakiasia- ja laskentatoimen palv.	5	7	149	395
Hallinto- ja tukipalv. liike-eläm.	5	7	142	120
Tieteellinen tutkimus ja kehittäm.	5	7	27	24
Muut henkilökohtaiset palvelut	4	8	172	712
Maaliikenne ja putkijohtokuljetus	3	3	1 099	1 228
Ohjelmistot, konsultointi, siihen liitt. toim.	3	4	274	355
Muut toimialat	22	22	1 696	419
<b>Yhteensä</b>	<b>2 154</b>	<b>2 194</b>	<b>30 568</b>	<b>29 710</b>

## Liite 2. Konserniin kuuluvat yhteisöt alle 5 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

Alle 5 000 asukkaan kunnat	Hirvensalmi	Keitele	Paltamo	Petäjävesi	Rautalampi	Vimpeli	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	10	6	2	3	5	4	30	5,0
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	10	6	1	3	5	4	29	4,8
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	8	6	1	3	3	3	24	4,0
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt	2					1	3	0,5
Muut yhtiöt					2		2	0,3
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ	0	0	0	0	0	0	0	0,0
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ	0	0	1	0	0	0	1	0,2
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	4	6	3	3	6	5	27	4,5
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	0	0	2	0	3	0	5	0,8
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	14	12	7	6	14	9	62	10,3
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	3	1	7	0	2	0	13	2,2
Tytäryhtiöt					1		1	0,2
Säätiöt ja yhdistykset							0	0,0
Osakkuusyhtiöt	3	1			1		5	0,8
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt							0	0,0
Muut omistusyhteisöt			7				7	1,2

## Liite 3. Konserniin kuuluvat yhteisöt 5 000–10 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

5 000–10 000 asukkaan kunnat	Askola	Hattula	Inari	Kemiönsaari	Parkano	Pudasjärvi	Säkylä	Vöyri	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	5	1	17	7	8	13	3	7	61	7,6
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	5	1	15	7	8	13	3	7	59	7,4
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	4	1	6	3	5	8	2	5	34	4,3
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt			9			2		1	12	1,5
Muut yhtiöt	1			4	3	3	1	1	13	1,6
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ			1						1	0,1
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ			1						1	0,1
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	5	4	5	5	3	3	3	7	35	4,4
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	2	0	1	0	1	3	0	1	8	1,0
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	12	5	23	12	12	19	6	15	104	13,0
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	0	0	1	3	1	0	1	0	6	0,8
Tytäryhtiöt							1		1	0,1
Säätiöt ja yhdistykset					1				1	0,1
Osakkuusyhtiöt			1	3					4	0,5
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt									0	0,0
Muut omistusyhteisöt			1						1	0,1

## Liite 4. Konserniin kuuluvat yhteisöt 10 001–20 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

10 001–20 000 asukkaan kunnat	Kankaanpää	Keuruu	Kuusamo	Liperi	Nivala	Mustasaari	Sipoo	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	5	11	5	4	6	3	5	39	5,6
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	5	11	5	4	6	3	5	39	5,6
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	2	5	1	2	2	2	5	19	2,7
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt	0	6		2	3	1	0	12	1,7
Muut yhtiöt	3		4		1			8	1,1
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ								0	0,0
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ								0	0,0
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	5	4	2	4	5	6	9	35	5,0
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	4	0	2	4	0	4	5	19	2,7
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	14	15	9	12	11	13	19	93	13,3
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	0	0	1	0	0	0	3	4	0,6
Tytäryhtiöt								0	0,0
Säätiöt ja yhdistykset								0	0,0
Osakkuusyhtiöt			1				2	3	0,4
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt									
Muut omistusyhteisöt							1	1	0,1

## Liite 5. Konserniin kuuluvat yhteisöt 20 001–50 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

20 001–50 000 asukkaan kunnat	Hollola	Kokkola	Kurikka	Lempäälä	Raasepori	Raisio	Tornio	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	5	40	17	13	12	5	13	105	15,0
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	5	37	17	13	12	4	12	100	14,3
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	4	19	11	10	10	3	5	62	8,9
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt			2	2	1	1	4	10	1,4
Muut yhtiöt	1	18	4	1	1		3	28	4
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ		2				1	1	4	0,6
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ		1						1	0,1
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	5	7	7	4	6	6	4	39	5,6
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	1	17	5	6	2	1	6	38	5,4
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	11	64	29	23	20	12	23	182	26,0
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	0	0	7	0	0	0	2	9	1,3
Tytäryhtiöt							1	1	0,1
Säätiöt ja yhdistykset									0,0
Osakkuusyhtiöt			7				1	8	1,1
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt								0	0,0
Muut omistusyhteisöt								0	0,0

## Liite 6. Konserniin kuuluvat yhteisöt 50 001–100 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

50 001–100 000 asukkaan kunnat	Hämeenlinna	Kotka	Lappeenranta	Mikkeli	Salo	Vaasa	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	43	15	25	39	17	24	163	27,2
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	38	15	24	36	17	24	154	25,7
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	15	3	7	12	13	14	64	10,7
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt		2	13		4		19	3,2
Muut yhtiöt	23	10	4	24		10	71	11,8
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ	5		1	3			9	1,5
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ							0	0,0
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	4	4	3	5	5	6	27	4,5
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	21	2	9	15	8	12	67	11,2
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	68	21	37	59	30	42	257	42,8
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	0	6	0	0	0	1	7	1,2
Tytäryhtiöt							0	0,0
Säätiöt ja yhdistykset							0	0,0
Osakkuusyhtiöt		3				1	4	0,7
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt							0	0,0
Muut omistusyhteisöt		3					3	0,5

## Liite 7. Konserniin kuuluvat yhteisöt yli 100 000 asukkaan ARTTU2-kunnissa

yli 100 000 asukkaan kunnat	Espoo	Jyväskylä	Oulu	Tampere	Turku	Vantaa	Lkm yht.	Kaikki keskim.
TYTÄRYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	26	55	24	51	49	50	255	42,5
TYTÄRYHTIÖITÄ YHTEENSÄ	23	50	21	46	43	50	233	38,8
Asunto- ja kiinteistöyhtiöt	15	36	10	19	17	33	130	21,7
Liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt	8		11	27	26	16	88	14,7
Muut yhtiöt		14				1	15	2,5
SÄÄTIÖITÄ YHTEENSÄ	3	5	3	5	6	0	22	3,7
YHDISTYKSIÄ YHTEENSÄ							0	0,0
KUNTAYHTYMIÄ YHTEENSÄ	9	3	3	3	4	8	30	5,0
OSAKKUUSYHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	21	24	14	9	43	15	126	21,0
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELTYJÄ YHTEISÖJÄ YHTEENSÄ	56	82	41	63	96	73	411	68,5
TILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMÄTTÖMIÄ YHTEENSÄ	19	0	0	12	13	6	50	8,3
Tytäryhtiöt	5			2	4	2	13	2,2
Säätiöt ja yhdistykset				1	4		5	0,8
Osakkuusyhtiöt	13				5	4	22	3,7
Tytäryhtiön osakkuusyhtiöt	1			9			10	1,7
Muut omistusyhteisöt							0	0,0

## Liite 8. Emokunnan talouden lukujen suhde kuntakonsernin lukuihin vuonna 2016 ARTTU2-tutkimuskunnissa. Kuntakokoluokittainen tarkastelu.

Kuntaryhmä/kunta	Emokunnan suhde kuntakonserniin, %										
	Toiminta- tuotot	Toiminta- kate	Valtion- osuudet	Käyttö- tuotot	Vuosi- kate	Investointi- menot	Taseen loppu- summa	Aineel- linen omaisuus	Oma pää- oma	Raha- varat	Laina- kanta
<b>ARTTU2-kunnat yhteensä</b>	<b>33</b>	<b>109</b>	<b>83</b>	<b>68</b>	<b>46</b>	<b>47</b>	<b>64</b>	<b>45</b>	<b>90</b>	<b>73</b>	<b>46</b>
<b>Alle 5 000 as. kunnat yht.</b>	<b>22</b>	<b>102</b>	<b>95</b>	<b>66</b>	<b>62</b>	<b>59</b>	<b>69</b>	<b>60</b>	<b>98</b>	<b>70</b>	<b>50</b>
Hirvensalmi	30	106	100	71	56	50	73	60	112	90	7
Keitele	36	102	94	72	47	41	55	46	79	38	40
Vimpeli	17	102	93	66	74	35	72	63	97	53	62
Rautalampi	17	102	94	61	71	48	69	59	105	13	53
Paltamo	16	104	100	57	66	76	78	76	103	76	73
Petäjävesi	27	99	90	74	32	69	67	58	91	81	43
<b>5 000–10 000 as. kunnat yht.</b>	<b>34</b>	<b>104</b>	<b>94</b>	<b>71</b>	<b>57</b>	<b>66</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>90</b>	<b>58</b>	<b>58</b>
Askola	31	102	100	76	65	60	85	68	117	69	76
Vöyri	53	103	100	79	78	76	79	69	84	57	60
Parkano	54	100	88	76	58	75	73	67	91	30	65
Inari	24	117	100	69	39	35	52	26	77	68	32
Kemiönsaari	29	106	100	73	66	89	77	70	89	66	63
Säkylä	49	97	86	81	88	57	81	73	121	20	56
Pudasjärvi	15	105	100	58	67	49	71	66	95	68	48
Hattula	27	97	77	73	50	93	82	71	89	9	80
Keuruu	37	106	88	70	37	64	63	60	88	32	57
<b>10 001–20 000 as. kunnat yht.</b>	<b>31</b>	<b>103</b>	<b>95</b>	<b>72</b>	<b>66</b>	<b>74</b>	<b>73</b>	<b>62</b>	<b>76</b>	<b>62</b>	<b>68</b>
Nivala	17	101	87	56	39	47	58	39	84	58	53
Kankaanpää	14	109	95	56	44	56	46	40	53	30	57
Liperi	40	100	93	78	68	62	70	62	68	41	67
Kuusamo	47	105	100	82	69	86	76	63	94	90	53
Mustasaari	42	102	100	80	85	80	85	80	88	19	87
Sipoo	36	104	100	75	78	87	93	76	63	44	100
<b>20 001–50 000 as. kunnat yht.</b>	<b>35</b>	<b>106</b>	<b>92</b>	<b>69</b>	<b>44</b>	<b>49</b>	<b>69</b>	<b>54</b>	<b>90</b>	<b>40</b>	<b>61</b>
Kurikka	24	103	89	65	21	41	73	46	99	64	61
Tornio	28	99	74	68	34	30	54	46	66	19	50
Lempäälä	45	105	100	82	73	68	78	74	106	38	66
Hollola	61	103	100	80	78	78	85	81	98	80	78
Raisio	49	99	80	75	59	52	77	56	101	39	57
Raasepori	30	106	100	73	53	57	87	62	114	39	86
Kokkola	25	117	100	57	23	41	57	44	76	15	53
<b>50 001–100 000 as. kunnat yht.</b>	<b>29</b>	<b>110</b>	<b>83</b>	<b>66</b>	<b>35</b>	<b>41</b>	<b>60</b>	<b>44</b>	<b>83</b>	<b>63</b>	<b>48</b>
Salo	31	99	85	73	60	82	77	69	90	57	56
Kotka	33	120	86	67	22	33	59	36	88	50	52
Mikkeli	37	105	79	68	37	34	54	45	76	40	42
Vaasa	31	113	84	65	38	45	52	51	64	30	47
Hämeenlinna	40	101	78	75	41	46	71	38	96	90	54
Lappeenranta	12	123	88	57	29	35	56	36	95	72	44
<b>Yli 100 000 as. kunnat yht.</b>	<b>33</b>	<b>110</b>	<b>78</b>	<b>68</b>	<b>47</b>	<b>46</b>	<b>64</b>	<b>42</b>	<b>92</b>	<b>79</b>	<b>43</b>
Jyväskylä	33	105	65	65	37	32	54	35	98	44	37
Turku	34	112	84	67	41	39	64	35	83	72	52
Oulu	30	104	72	65	38	62	89	57	108	79	77
Vantaa	28	120	97	66	57	46	59	43	83	77	54
Tampere	39	115	85	69	29	59	59	47	84	56	37
Espoo	34	107	52	72	67	39	60	39	93	87	27

## ARTTU2-tutkimusohjelma

Kunnissa toteutettujen ja tulevien uudistusten arviointitutkimusohjelma 2014–2018 eli ARTTU2 on useasta osaprojektista koostuva tutkimuskokonaisuus. Sen tavoitteena on tuottaa systemaattista ja vertailukelpoista tutkimustietoa kuntia koskevien uudistusten ja kehittämistoiminnan vaikutuksista. Se selvittää, miten uudistukset ovat vaikuttaneet mm. kuntien palveluihin, talouteen, demokratiaan ja johtamiseen, henkilöstövoimavaroihin sekä yhdyskuntarakenteeseen ja elinvoimaan.

Ohjelmassa on mukana 40 tutkimuskuntaa, jotka edustavat erikokoisia ja -tyyppisiä kuntia eri puolilta Suomea. Tutkimuskunnat ovat Askola, Espoo, Hattula, Hirvensalmi, Hollola, Hämeenlinna, Inari, Jyväskylä, Kankaanpää, Keitele, Kemiönsaari, Keuruu, Kokkola, Kotka, Kurikka, Kuusamo, Lappeenranta, Lempäälä, Liperi, Mikkeli, Mustasaari, Nivala, Oulu, Paltamo, Parkano, Petäjävesi, Pudasjärvi, Raasepori, Raisio, Rautalampi, Salo, Sipoo, Säkyä, Tampere, Tornio, Turku, Vaasa, Vantaa, Vimpeli, Vöyri.

ARTTU2 on jatkoa vuosina 2008–2012 toteutetulle, vastaavantyyppiselle Paras-arviointitutkimusohjelmalle. Ohjelma on eri tutkimus- ja rahoittajatahojen yhteinen, ja sitä koordinoi Kuntaliitto.

Lisätietoja ARTTU2-tutkimusohjelmasta: [www.kuntaliitto.fi/arttu2](http://www.kuntaliitto.fi/arttu2)