

# Uutta ARTTU2-ohjelmasta

ARTTU2-TUTKIMUSOHJELMAN JULKAISUSARJA ■ NRO 8/2018

ARTTU2  
Tutkimusohjelma Forskningsprogrammet

## Tavoitteet kuntakonsernin kokonaisedun osoittajana

Teoriaa ja havaintoja ARTTU2-tutkimuskunnista

Pentti Meklin

### RAPORTIN SISÄLTÖ

Tiivistelmä	1
1 Johdanto ja tavoitteet	2
2 Konserniohjaus, omistaminen ja omistajaohjaus	3
2.1 Omistaminen ja omistajaohjaus	3
2.2 Kuntakonsernin johto	4
2.3 Omistajaohjauksen välineet ja keinot	4
3 Konsernin muodostamisen perustelut	5
4 Konserniohjauksen päämääränä kuntakonsernin kokonaisuus	6
4.1 Kunnan tarkoitus ja päämäärät tehtävien hoidossa: reaalityö ja rahatalous	6
4.2 Tytäryhteisöt kuntakonsernissa – virastot ja laitokset emokunnassa	7
4.3 Konsernin kokonaisedun elementtien kokoaminen palvelujen järjestämisessä ja kunnan elinvoiman edistämässä	8
4.4 Konsernin, kunnan ja tytäryhteisöjen etujen ristiriidat	9
4.5 Kuntakonsernin tilinpäätöksen kuuluvien yhteisön toiminnallinen luokittelu	10
5 Konsernitavoitteet kuntien talousarvioissa	12
5.1 Yleisiä havaintoja vuoden 2016 talousarvioissa asetetuista tavoitteista	12
5.2 Tytäryhteisöjen tavoitteiden kohteet ja tavoitetasot	14
6 Tiivistelmä ja päätelmät	18
Lähteet	20

### Tiivistelmä

Tämän raportin tavoitteena on jäsentää kuntakonsernien ohjausta sekä teoreettisesti että konkreettisemmin talousarviotavoitteiden valossa, kohteena erityisesti ARTTU2-tutkimusohjelmaan kuuluvat 40 kuntaa. Yleinen havainto on, että kuntien olisi syytä täsmentää konserniyhteisönsä tavoitteita ja ohjeistusta.

Kuntakonsernien tytäryhteisöt muodostavat toiminnallisesti joukon erilaisia yksiköitä. Niiden palvelujen käyttäjät ja myös rahoittajat vaihtelevat. Asiakkaina ja rahoittajina voivat olla kuntalaiset ja kansalaiset, yritykset ja yhteisöt, kunnat itse tai valtio.

Kuntalain mukaan konsernijohton tehtävänä on ohjata tytäryhteisöjä siten, että ohjauksessa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. Lain valmisteluasiakirjoissa todetaan kuitenkin, että kuntakonsernin kokonaisedun sisältö on hankalasti määriteltävissä.

Tutkimuksessa pohditaan, miksi kunta omistaa tytäryhteisöjä tai on mukana niissä, ja miten omistaminen syntyy. Kunnat eivät ole perusluonteeltaan markkinasektorin tapaan sijoittajaomistajia, jotka odottavat sijoitukselleen tuottoa. Kunnat ovat omistajina yleensä siksi, että tytäryhteisöt ovat tapa hoitaa kunnan tehtäviä eli palvelujen järjestämistä ja kunnan elinvoiman edistämistä. Konsernin kokonaisuus tarkoittaisi siis onnistumista yksittäisissä tehtävissä elinvoiman tukena. Tämän kanssa ristiriitainen ja hämmäntävä havainto on kuitenkin se, että useimpien kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksessä ei ole täsmennetty yhtiön tarkoitusta, jolloin kuntayhtiön tarkoituksena on osakeyhtiölain perusolettamuksen mukaan voiton tavoittelu. Kuntakonsernin kokonaisedun sisältö pitäisi löytyä näistä: kuntastrategia, konserniohjeet, talousarvion tavoitteet ja kunnan edustajien ohjeistukset.

Tässä raportissa tarkastellaan niitä tavoitteita, joita ARTTU2-tutkimuskunnat ovat asettaneet talousarvioissa tytäryhteisöilleen. Tavoitteiden asettelusta syntyy varsin vaihteleva kuva useillakin kriteereillä. Monien kuntien odotukset tytäryhteisöille jäävät epäselviksi. Toisaalta voi olla, että tytäryhteisöt toimivat kuntakonsernin kokonaisedun mukaisesti ilman nimenomaisesti julkikirjoitettuja tavoitteita.

Tutkimus vahvistaa käsitystä, että kuntien on syytä paneutua omistajan roolissa tytäryhteisöjen toimintaan ja ohjaukseen erityisesti toimintaympäristön muuttuessa. Merkittäviä muutoksia on tapahtumassa maakunta- ja sote-uudistuksen seurauksena ja myös esimerkiksi ammattikoulutuksen järjestämisessä.

# 1 Johdanto ja tavoitteet

Tämä raportti on ARTTU2-tutkimuskuntien kuntakonserneja tarkastelevasta kolmen raportin sarjan keskimäinen. Ensimmäisessä raportissa Kuntien moninaiset kuntakonsernit selvitettiin kuntakonserneihin kuuluvien yhteisöjen lukumääriä ja tyypejä sekä emokunnan ja tytäryhteisöjen talouden osuutta koko kuntakonsernin taloudesta. Selvitys osoitti, että eri kuntakokoluokkia edustavissa kuntakonserneissa tytäryhteisöjen määrä vaihtelee alle 5 000 asukkaan kuntien viidestä yli 100 000 asukkaan kuntien 42 tytäryhtiöön. Kunnat ovat mukana neljästä kuuteen kuntayhtymässä. Osakkuusyhteisöjen lukumäärä vaihtelee kuntakokoluokittain 1–21 välillä. Suurimmissa kuntakokoluokissa on jonkin verran myös alakonserneja.

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 kunnittain ja kuntakokoluokittain.

Tässä raportissa käsitellään kuntakonsernin tytäryhteisöjen ohjaamista kohti yhteistä päämäärää eli kuntakonsernin kokonaisuutta. Seuraavassa, kolmannessa raportissa tullaan selvittämään konserniyhteisöjen keskinäisiä taloudellisia suhteita.

Nykyisin voimassa olevaan kuntalakiin otettiin kuntakonsernin ohjauksesta säännöksiä, joista osaa on alettu soveltamaan vasta nykyisen valtuustokauden alusta eli 1.6.2017 alkaen (Kuntalaki 410/2015, 147 §). Konsernisäännökset ovat tulleet kuntaympäristöön kirjanpitolainsäädännön kautta. Kirjanpitolaissa tai osakeyhtiölaissa ei ole erityisiä konserniohjauksen säännöksiä. Sen sijaan yrityskonserneissa toimitaan yhteisöjä koskevien säännösten, yleensä siis osakeyhtiölain mukaan. Yrityskonsernissa ylintä päätösvaltaa käyttää emoyhtiön yhtiökokous. Konserniohjausta koskevien säännösten säätäminen ja sisällyttäminen kuntalakiin on kuitenkin tarpeellista ja suorastaan välttämätöntä. Kuntien toimintaympäristö poikkeaa monessa suhteessa yksityisestä sektorista, jota silmällä pitäen konsernin rakenteita koskeva lainsäädäntö on ensi sijassa säädetty.

Kuntien ja yritysten välillä ovat erityisesti seuraavia erottavia tekijöitä:

- Kuntien toimeksiantoluonne, eli kunnat hoitavat niitä tehtäviä, joita kuntalaiset edustajiansa tai lainsäädännön kautta asettavat kunnalle. Rahoitus tapahtuu pääosin pakkoperiaatteella verorahoituksella. Tehtäviään kunta hoitaa erilaisen organisaatiomuotojen avulla tavoitteenaan talouden tasapaino. Yrityksissä taas ajatuksena on etsiä ja toteuttaa sellaisia tehtäviä, joissa on mahdollisuus saavuttaa voittoa. Yritykset ovat ansaintatalouksia, eli ne perustetaan ansaintatarkoituksessa ja syntyneestä voitosta osa jaetaan yrityksen omistajille.
- Kuntakonsernin sisällä oleellinen piirre on se, että emokunta toimii pääosin verorahoituksella. Tytäryhteisöistä suurin osa taas saa tulonsa myynti- ja maksutuloina asiakkailta, mutta jonkin verran myös maksuina tai avustuksina emokunnalta

tai valtiolta valtionosuuksina. Tytäryhteisöjen asiakkaina voivat olla kuntalaiset, yritykset ja yhteisöt, toiset kunnat tai emokunta itse.

- Edellisestä seuraa, että kuntakonsernien tavoitteet ovat yrityskonserneja monimuotoisempia.
- Yrityskonsernit toimivat pääosin osakeyhtiölain mukaan, mutta kuntakonsernin tytäryhteisöjä säätelevät useat lait (osakeyhtiöt → osakeyhtiölaki, kuntayhtymät → kuntalaki, säätiöt → säätiölaki, yhdistykset → yhdistyslaki, osuuskunnat → osuuskuntalaki).
- Kunnat omistavat tytäryhteisönsä, mutta toimeksiantoluonteesta johtuen omistajuuden tarkoituksessa, omistajuusketjussa ja omistajuuden sisällössä on yritysten omistajuudesta eroavia piirteitä.

Kuntakonsernit eroavat siis yrityskonserneista, mistä syystä kuntakonsernin ohjaus ansaitsee perusteellisempaa tarkastelua. Edellisessä raportissa (Kuntien moninaiset kuntakonsernit 2018) määriteltiin lyhyesti konserni oikeudellisessa ja toiminnallisessa merkityksessä.

- Oikeudellinen määrittely perustuu kirjanpitolain määritelmään konsernin rakenteesta.
- Toiminnallisesta näkökulmasta konserniin kuuluvat yksiköt, joita yhteinen johto pyrkii johtamaan tehokkaasti siten, että niiden lopputuloksena toteutuisi konsernin kokonaisuus, toisin sanoen konserniyhteisöjen tulokset olisivat enemmän kuin erillään toimivien yksikköjen yhteenlaskettu tulos. Yrityskonsernit perustetaan juuri tässä tarkoituksessa. Kuntakonsernien tarkoitus on periaatteessa sama, mutta kokonaisedun sisältö on kovin epämääräinen (Kuntalaki 410/2015, § 47).

Toiminnallisessa konsernissa korostuu siis ohjaaminen ja johtaminen. Toiminnallisesta näkökulmasta kuntakonsernissa erotetaan kunnan sisäinen konserni, joka muodostuu emokuntaan kuuluvista yksiköistä, virastoista, laitoksista ja liikelaitoksista, ja ulkoinen konserni, johon kuuluvat kirjanpitolain ja kuntalain määrittelemät tytäryhteisöt (ks. Karila 1998, 107-120; Meklin ja Martikainen 2003). Molemmissa on tavoitteena, että konserniin kuuluvien yhteisöjen toiminnassa tavoitellaan kuntakonsernin kokonaisuutta.

Tässä raportissa ei käsitellä sisäisen konsernin osuutta, vaan keskitytään ulkoisen konsernin ohjaukseen. Seuraavassa tarkastellaan tytäryhteisöjen ohjausta aluksi teoreettisten perustelujen valossa ja sen jälkeen tarkemmin ARTTU2-tutkimuskuntia empiiristä aineistoa hyödyntäen.

Tämän tutkimuksen tehtävänä on:

1. Jäsentää lyhyesti konserniohjauksen ja omistajaohjauksen rakennetta ja ohjauksen välineitä
2. Tarkastella kuntakonsernin ohjauksen päämäärän, eli kokonaisedun sisältöä ja sen suhdetta kunnan ja tytäryhtiöiden etuun
3. Selvittää, millainen sisältö kuntakonsernin kokonaisedulle hahmottuu ARTTU2-kuntien talousarvioiden tavoitteita tarkastelemalla.

Ensimmäiseen ja toiseen tehtävään haetaan sisältöä aiemmasta kirjallisuudesta, säädöksistä ja säädösten valmisteluaineistosta. Kolmannessa tehtävässä aineistona ovat ARTTU2-kuntien kuntastrategiat, konserniohjeet, talousarviot ja tilinpäätökset. Kirjalista aineistoa täydentää FCG Konsultointi Oy:n kehittämisjohtajana toimineen Jarmo Asikaisen haastattelu, jossa hän valaisee kuntakonsernien johtamisen viimeaikaisimpia kehityspiirteitä. On todettava, että perusteellisen ja syvällisen kuvan saaminen ARTTU2-kuntien tilanteesta edellyttäisi monipuolisemman aineiston käyttöä, mihin tämän hankkeen resursseilla ei ole mahdollista.

Tässä yhteydessä on hyvä täsmentää muutamia käsitteitä.

- Ensiksikin tässä tutkimuksessa puhutaan yksinkertaisuuden vuoksi maksurahoituksesta toiminnasta verorahoitteen toiminnan vaihtoehtona. Maksurahoituksella toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa palveluja käyttävät asiakkaat maksavat palveluista. Raportissa saatetaan välillä käyttää myös termiä asiakasmaksut. Tilastokeskuksen tilastoterminologiassa erotetaan toisistaan maksu- ja myyntitulot, jotka molemmat tässä tutkimuksessa sisältyvät maksurahoitukseen toimintaan.
- Tässä raportissa puhutaan käytännön syistä tytäryhteisöistä, joilla saatetaan viitata yleisesti kirjanpitolain määrittelemiä yhteisöihin tai laajemmin yhteisöihin, jotka sisällytetään kuntakonsernin tilinpäätökseen. Jos näiden erottamisella on merkitystä, mainitaan siitä tekstissä erikseen.
- Raportissa esiintyy myös käsite kuntayhtiö, jolla tarkoitetaan sellaista osakeyhtiötä, jossa yhdellä tai useammalla kunnalla tai kuntayhtymällä on välittömästi tai välillisesti määräysvalta (Ruohonen, Vahtera ja Penttilä 2017, 2).

## 2 Konserniohjaus, omistaminen ja omistajaohjaus

Jäljempänä käsiteltävä kuntakonsernin kokonaisuus määrittelee suunnan ohjaukselle. Aluksi on todettava, että kuntalaissa ohjauksen käsitteistössä on epätarkkuutta, joka saattaa hankaloittaa käytännössä konserniohjausta. Kuntalaissa ei puhuta konserniohjauksesta, vaan omistajaohjauksesta ja sen periaatteista. Konserniohjauksen käsite esiintyy kuitenkin ohjeissa ja suosituksissa. Kunnan konserniohjesuosituksessa (2017, 6) todetaan, että ”Konsernijohto vastaa kuntakonsernissa konserniohjauksesta eli omistajaohjauksen toteuttamisesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä valtuuston päätösten mukaisesti.” Kuntalain mukaan niin konserniohjausta kuin myös omistajaohjausta toteuttaa konsernijohto eli kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset. Kuntavaltuusto ei kuulu konsernijohtoon, sen päätökset eivät juridisesti tarkasti ottaen ole konserniohjausta eikä omistajaohjausta, vaikka valtuusto tekee tärkeitä konsernin toimintaa ohjaavia päätöksiä. Valtuusto hyväksyy muun muassa kuntastrategian, päättää omistajapolitiikan linjauksista, hyväksyy konserniohjeet sekä asettaa konsernille toiminta- ja taloustavoitteet.

Menemättä tarkemmin säännösten tulkintaan, tässä raportissa käytetään tilanteen mukaan vaihtelevasti ja joustavasti konser-

niohjauksen ja omistajaohjauksen käsitteitä. Tämä myös tarkoittaa, että käsitteiden käyttö ei aina vastaa tarkasti kuntalain sisältöä. Tässä yhteydessä on yleisesti mainittava, että kuntayhtiöiden omistajaohjausta sekä toimielimiä ja niiden tehtäviä on käsitelty oikeudellisesta näkökulmasta perusteellisesti Ruohosen, Vahteran ja Penttilän (2017) tuoreessa tutkimuksessa.

### 2.1 Omistaminen ja omistajaohjaus

Kuntalain (410/2015, 46 §) mukaan omistajaohjauksella tarkoitetaan toimenpiteitä, joilla kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan. Toimenpiteet voivat liittyä ainakin perustamissopimukseen, yhtiöjärjestyksensä määräyksiin, muihin sopimuksiin, henkilövalintoihin, ohjeiden antamiseen kuntaa eri yhteisöissä edustaville henkilöille sekä muuhun kunnan määräysvallan käyttöön. Omistajaohjauksella on kuntalain (47,1 §) mukaan huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus.

Omistajaohjaus vaikuttaa selvältä käsitteeltä, mutta sen sisältö on pohjimmiltaan moniulotteinen (ks. esimerkiksi Nyyssölä 2008, 26–51). Paneutumatta tässä syvällisemmin omistajaohjauksen perimmäiseen olemukseen, todetaan ainoastaan, että kuntien omistajuudessa on piirteitä, joihin tässä kannattaa kiinnittää lyhyesti huomiota.

Kuntakentässä omistamisen ja omistajaohjauksen käsitteet on omaksuttu markkinasektorilta. Ne eivät kuitenkaan istu kitkatta kunnalliseen ympäristöön (ks. myös HE 268/2014, 71). Omistaminen sinänsä on selvää, mutta omistamisen tarkoituksessa kuntaympäristössä on omia piirteitä. Omistamiseen ja omistajaan pitäisikin kuntaympäristössä laittaa etuliite, joka täsmentää omistamisen olemusta.

Markkinaympäristössä omistaja on puhtaimmillaan sijoittajaomistaja, joka sijoittaa yritykseen pääomaa ja jolle omistaja odottaa saavansa voitontuloutusta ja omistuksensa arvon kasvua. Sijoittamiseen saattaa liittyä muitakin piirteitä, kuten sijoittajan oma tai perheen työpaikka. Kyse on yrittäjäomistajasta, jossa omistajat ja johto saattavat vielä olla samoja henkilöitä. Näiden lisäksi yleisesti puhutaan asiakasomistajasta. Asiakas ei tee edes nimellistä sijoitusta sen tuoton vuoksi vaan on omistajana siksi, että saa sijoituksesta hyötyä edullisina palveluina.

Kuntaympäristössä omistamisen syntyminen on erilaista. Kunta saa periaatteessa varansa kuntalaisilta, mistä syystä joskus puhutaan asukasomistajista. Kuntalaiset eivät kuitenkaan sijoita varoja kuntaan, sillä verot ovat ymmärrettävissä ensisijaisesti korvaukseksi kunnan järjestämistä palveluista. Kuntalaisille voidaan kyllä laskea kunnan taseesta omistusosuus, mutta kuntalainen ei voi sitä esimerkiksi myydä. Omistusosuuden suuruus myös muuttuu asuinkuntaa vaihdettaessa. Omistusosuutta ei merkitä perunkirjaan, siitä ei mene perintöveroa eikä sitä myöskään voi antaa ennakkoperintönä.

Tässä on vielä syytä korostaa, että kunnalla ei ole omistajaa, joka olisi syntynyt oman pääoman sijoittamisella, vaikka varat ovat lähtöisin pääosin veroa maksavilta kuntalaisilta. Emo-

kunnalle kuitenkin kertyy monenlaista varallisuutta, jonka kunta (organisaatio) omistaa. Samoin kunnat perustavat yhtiöitä, joissa emokunta on omistaja, mutta ei pohjimmiltaan sijoittajaomistaja. Jos ollaan johdonmukaisia kunnan perustehtävälle, kunnan pitäisi omistaa organisaatioita, välineitä ja oikeuksia, joita se tarvitsee kunnan tehtävien hoitamiseen, siis palvelujen järjestämiseen ja kunnan elinvoiman vahvistamiseen. Kunta on tällä perusteella eräänlainen asiakasomistaja.

Omistamisen eri piirteistä huolimatta (HE 268/2014, 71–72) omistajaohjaus ymmärretään yhtiön omistajan yhtiön johtoon kohdistamaksi ohjaukseksi, josta ilmenevät omistajien yritykseen kohdistamat tavoitteet. Omistajaohjauksen ensisijaisena tavoitteena on saada yritysjohto toimimaan omistajien etujen mukaisesti. Omistajaohjaus on viestintää omistajan tavoitteista ja vaatimuksista kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen sekä osakkuusyhteisöjen ja kuntien yhteistoimintaorganisaatioiden johdolle.

Kunnan konserniohjeen mukaan (2017, 19) konserniohjauksen toinen osa on konsernivalvonta, jolla tarkoitetaan konsernijohdon vastuulla olevaa tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia.

## 2.2 Kuntakonsernin johto

Osakeyhtiölaissa ei ole erillisiä säännöksiä konsernin hallinnosta. Ylin päättävä elin on käytännössä emoyhtiön yhtiökokous. Emoyhtiön määräysvallan käyttäminen toteutuu yhtiökokouksessa ja hallitusvalinnoissa, mutta myös konsernin yhteisten johtamis- ja toimintaperiaatteiden sekä toimintaohjeiden noudattamisen kautta (ks. lisää HE 268/2014, 47 §).

Kunnan konsernijohtoon (Kuntalaki 410/2015, 48 §) kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset. Tämä määritelmä on samansuuntainen kunnan johdon määrittelyn kanssa (Kuntalaki 410/2015, 38 §). Kuntalain mukaan konsernijohto vastaa omistajaohjauksen toteuttamisesta sekä konsernivalvonnan järjestämisestä, ellei hallintosäännössä toisin määrätä.

Suurimmissa ARTTU2-tutkimuskunnissa on perustettu viime vuosina hallitukseen konsernijaosto, joka voi toimia yhdistettynä esimerkiksi kaupunkikehityksen kanssa.

Edellä jo todettiin, että valtuusto ei kuntalain mukaan kuulu konsernin johtoon eikä sen päätökset ole juridisesti tarkasteltuna konserniohjausta eikä omistajaohjausta. Valtuusto kuitenkin päättää keskeisistä konsernia koskevista asioista (Kuntalaki 410/2015, 14 §), kuntastrategiasta, omistajapolitiikasta, omistajaohjauksen periaatteista ja konserniohjeesta sekä hyväksyy talousarvion ja -suunnitelman kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet (Kuntalaki 410/2015, 110 §).

## 2.3 Omistajaohjauksen välineet ja keinot

Koska valtuusto ja kunnanhallitus eivät voi antaa kuntakonserniin kuuluvan yhteisön toimielimille oikeudellisesti sitovia määräyksiä, on vallinnut epäselvyyttä siitä, mitä keinoja kuntaomis-

tajalla on käytössään. Osakeyhtiöissä (Osakeyhtiölaki 624/2006) johdon huolellisuusvelvoitteet ja vähemmistön suojasäännökset rajoittavat omalta osaltaan omistajaohjauksellisia toimia ja niiden sisältöä. (ks. HE 268/2014, 72.)

Konserninyhteisöjen ohjaus voidaan jakaa karkeasti kahteen luokkaan: 1) ohjauksen rakenteita ja 2) tytäryhteisöjen toiminnan sisältöä koskevaan osaan. Kumpaakin näistä käsitellään samoissa ohjauksen välineissä. Tässä selvityksessä ollaan kiinnostuneita ennen kaikkea ohjauksen sisällöstä.

Ensi sijassa rakenteita koskevaa ohjausta sisältävät konserniohje, yhtiöjärjestykset ja osakassopimukset. Pääasiassa tytäryhteisöjen toiminnan sisällön ohjaamisen välineitä ovat kuntastrategia, omistajapolitiikan linjaukset, tavoitteiden asettaminen tytäryhteisöille, edustajien valinta ja ohjeistaminen sekä ennakkoluvan pyytäminen konsernijohdolta määrättyihin hankkeisiin. Sisällöllisiä ohjeita sisältyy myös konserniohjeisiin. (tästä perusteellemmin Ruohonen, Vahtera ja Penttilä 2017, 145–190.)

Kunnassa on vuoden 2015 kuntalain mukaan oltava kuntastrategia, jossa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategian tulee perustua arvioon kunnan nykytilanteesta sekä tulevista toimintaympäristön muutoksista ja niiden vaikutuksista kunnan tehtävien toteuttamiseen. Kuntastrategiassa tulee määritellä myös sen toteutumisen arviointi ja seuranta. Kuntastrategiassa tulee ottaa huomioon kunnan omistajapolitiikka. Omistajapolitiikalla linjataan muun muassa se, missä kunnan on pitkällä tähtäimellä perusteltua olla mukana omistajana ja sijoittajana ja mitä kunta omistajuudella tavoittelee.

Valtuuston hyväksymiä konserniohjeita sovelletaan kunnan tytäryhteisöjen sekä soveltuvin osin osakkuusyhteisöjen omistajaohjaukseen. Konserniohjeet eivät sido yhtiöoikeudellisesti suoraan tytäryhteisöjen toimielimiä. Yhtiöoikeudellinen sitovuus syntyy vasta siinä vaiheessa, kun tytäryhteisön toimivaltainen elin, yleensä hallitus, on hyväksynyt ohjeet yhteisöä sitovaksi. Tällöinkin yhteisöjen toimielinten, toimielinten jäsenten sekä toimitusjohtajan velvoitteet ja vastuut määräytyvät kyseistä yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaan. Tytäryhteisöjen johto toimii kuitenkin konsernin emoyhteisön eli kunnan luottamuksen varassa. (Kunnan konserniohje 2017, 13.)

Talousarviossa ja -suunnitelmassa valtuusto hyväksyy kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. (Kuntalaki 2015, 110 ja 115.)

Yhtiöjärjestyksissä mainitaan vähintään toiminimi, kotipaikkana oleva kunta sekä toimiala. Jos toiminnan tarkoitus on muu kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille, on siitä oltava määräys yhtiöjärjestyksessä. Kunnat ovat jonkin verran ryhtyneet käyttämään osakassopimuksia erityisesti vähemmistöomistetuissa osakeyhtiöissä. Vaikka tilastotietoa asiasta ei ole, on oletettavissa, että osakassopimusten käyttöä omistajaohjauksen välineenä

olisi edelleen laajennettavissa.

Henkilövalinnat ovat yksi keskeinen tekijä tytäryhteisöjen toiminnan ohjauksessa. Kuntalaisia (410/2015, 47 §) korostetaan, että kunnan tytäryhteisön hallituksen kokoonpanossa on otettava huomioon yhteisön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus.

Kuntakonsernin johto voi antaa yhteisöissä edustaville henkilöille ohjeita (Kuntalaki 410/2015, 46 §), jotka eivät ole sitovia, koska se voisi kokoustilanteessa aiheuttaa kohtuuttomia vaikeuksia. Tällaisista ohjeista poikkeamiseen pitää olla kuitenkin painavat syyt. Kunnan antamien toimintaohjeiden pitää luonnollisesti olla lainmukaisia. (Harjula ja Prättälä 2015, 373–374.)

Omistajaohjauksen kannalta kunnat voivat päättää, että kuntakonserniin kuuluvan yhteisön on ennen omaa päätöksentekoa hankittava konsernijohtoon ennakkokäsitys konserniohjeessa ja/ tai yhtiöjärjestyksessä määriteltyihin asioihin. Ennakkokäsityksen hankkiminen on keino ohjata ja valvoa konserniin kuuluvan yhteisön toimintaa.

Kuntalain (410/2015, 47,1 §) mukaan omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. Kuntakonsernin kokonaisedun pitäisi ilmetä omistajaohjauksen välineissä otetuissa kannanotoissa. Seuraavassa pääluvussa käsitellään yleisellä tasolla kuntakonsernin kokonaisuutta. Jäljempänä lisäksi tarkastellaan, miten se näkyy kuntastrategioissa, kuntakonsernien tavoitteenasettelussa ja konserniohjeissa. Kuntakonsernin kokonaisuus konkretisoituu luonnollisesti myös henkilöstövalinnoissa ja konsernijohtoon antamissa ohjeissa, mutta näiden tarkastelemaan eivät tämän tutkimuksen resurssit riitä.

### 3 Konsernin muodostamisen perustelut

Mistä syystä konserni perustetaan tai minkä vuoksi konserni syntyy? Yksityisellä sektorilla konsernit syntyvät, kun yhtiöt hankkivat omistukseensa toisten yhtiöiden osakkeita, ja yhdessä nämä muodostavat kirjanpitolain mukaisen konsernin. Yrityskonsernien muodostumisen syyt ovat hyödyissä, joita konsernirakenne tuo.

Menemättä syvällisemmin yrityskonsernien syntymisen syihin, voidaan tässä luvuksiin lähteisiin perustuen todeta lyhyesti, että konsernirakenteen hyötyinä yleisesti nähdään konserniavustusten ja pääomallainojen käyttö, toiminnan kehittäminen ostamalla ja myymällä tytäryhteisöjä, keskitettyjen palvelujen hyödyntäminen sekä yksittäisen tytäryhteisön mahdollinen konkurssin sijaan, että emoyhtiö pysyy pystyssä.

Konsernirakenteesta on markkinoilla hyötyä myös kansainvälisessä liiketoiminnassa, kun eri maissa voi toimia oma tytäryhtiö. Verotuksessa hyötyjä saattaa tulla toimintavarausten, siirtohinnoittelun tai aineettoman omaisuuden lisenssitulovirtojen ohjaamisen kautta. Vierasta ei myöskään ole se, että suuremmat yritykset hankkivat kilpailijoidensa osakekannan ja tätä kautta pyrkivät hallitsemaan markkinatilannetta.

Suuruus tuo myös suuruuden ekonomiassa tunnistettuja mitataavaetuja tai yhdistelmäetuja esimerkiksi markkinoinnissa, hankinnoissa, hallinnossa ja keskitettyjen tukipalvelujen järjestämisessä. Konsernirakenne tuo yritys ympäristössä monenlaisia järjestelymahdollisuuksia.

Markkinasektorilla yrityksiä siis kootaan konserniksi sen vuoksi, että sen avulla voidaan kasvattaa voittoa ja vahvistaa yrityksen kasvua ja sitä kautta tuottoa omistajille. Konserniin kuuluvien yksikköjen näkökulmasta Lainema (1996, 13) kylläkin toteaa, että monissa yrityksissä konserniin kuuluvat yksiköt kokevat saavansa konsernin rakenteesta vain haittoja. Esimerkkinä tästä on, että konsernijohtoon kustannukset ja konsernitason päätöksenteon viiveet saattavat rasittaa yksikköjen kustannusrakennetta ja vähentää niiden tehokkuutta vertailtaessa niitä itsenäisiin yrityksiin.

Kuntakonsernit syntyvät ja ovat syntyneet aivan muilla perusteilla, ensisijaisesti lainsäädännön velvoittamana, kuin tietoisena konsernietujen tavoitteluna. Kunnat ovat ryhtyneet käyttämään soveltuvien osin kirjanpitolakia, joka määrää konsernisuhteista. Konsernisääntösten käyttöönotto ja kunnan upottaminen ”konsernijuuriin” on tapahtunut useassa vaiheessa vuoden 1995 kuntalaista lähtien.

Useimmat markkinasektorin hyödyt eivät ole oleellisia kuntaympäristössä. Kunnat ovat perustaneet aikojen kuluessa suuren määrän yhtiöitä, esim. vuokratyöyhtiöitä, hoitamaan jotakin kunnan tehtävää. Osittain yhtiöiden perustaminen on johtunut viime vuosien markkinoiden muutoksista, jonka seurauksena kuntien on pitänyt yhtiöittää tiettyjä toimintoja kilpailuneutraaliteettisyistä (HE 32/2013). Kunnat hoitavat tehtäviään myös kuntayhtymien, säätiöiden ja yhdistysten kautta. (Ks. toiminnan yhtiöittämisestä kunnissa Ruohonen, Vahtera ja Penttilä 2017, 15–32.)

Kuntakonserniin ja erityisesti sen tilinpäätökseen on kasattu joukko erilaisia yhteisöjä, joita koskevat erilaiset oikeudelliset säännökset, mutta eroja on myös toiminnallisesta näkökulmasta. Tällä on merkitystä konsernin kokonaisedun kannalta. Asikaisen (2018) mukaan uusimman kuntalain säännökset merkitsevät periaatteellista muutosta perinteiseen kunta-ajatteluun. Konsernikokonaisuus ja sen ohjaus on noussut keskeiseksi ja kuntaa ajatellaan konsernina. Tämä ilmenee myös ns. kriisikuntakriteereissä (Kuntalaki 410/2015,118), jotka koskevat pääosin konsernikokonaisuutta.

Hieman yllättävää on, että kuntapuolella konsernin hyötyjä ei juurikaan ole käsitelty kirjallisuudessa. Sen sijaan huomio on kohdistunut ensi sijassa oikeudellisiin kysymyksiin, kuten kunnan edustajiin ja heidän jäävyteensä. Kunnan konsernitaseen tekemistä perusteltiin aikoinaan (vuosina 1995/1997) lähinnä sillä, että saadaan julkisuuteen kunnan ja sen tytäryhteisöjen yhteinen lainakanta. Myöhemmin konsernitiilinpäätöslaskelmien perusteluina on käytetty sitä, että laskelmat osoittaisivat emokunnan ja tytäryhtiöiden keskinäiset, esimerkiksi omaisuuden järjestelyt, joilla kunnat ovat yrittäneet peitellä emokunnan kehonoa taloustilannetta.

Mutta mikä on kuntakonsernin tarkoitus ja etu? Onko konsernin tarkoitus sama kuin emokunnan tarkoitus? Painottuuko kuntakonsernin edussa emokunnan vai tytäryhteisöjen osuus? Edut synnyttävät ison joukon kysymyksiä.

## 4 Konserniohjauksen päämääränä kuntakonsernin kokonaisetut

Konsernin omistajaohjauksen tehtävänä on huolehtia siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisetut (410/2015, 47 §). Hallituksen kuntalakiesityksessä (HE 268/2014, 174) todetaan, että kuntakonsernin kokonaisedun määrittäminen ei ole välttämättä aina yksiselitteistä tai yksinkertaista kunnallisen päätöksenteon moniulotteisuuden vuoksi. Siitä huolimatta kokonaisetut on kuitenkin perustelua pyrkiä jäsentämään, koska se on ohjauksen päämäärä.

Kuntalaki tuntee kuntakonsernin kokonaisedun lisäksi käsitteen kunnan etu. Kuntalaissa sanotaan (410/2015, 39,3 §), että kunnanhallituksen tehtävänä on valvoa kunnan etua.

Tytäryhteisöistä pääosa on osakeyhtiöitä. Osakeyhtiölaki tuntee käsitteen ”yhtiön etu”. Osakeyhtiölain (8 §) mukaan ”Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.” Yhtiön etu on viime aikoina herättänyt pohdintaa. Lautjärvi (2017) pohtii kirjassaan, merkitseekö yhtiön etu vain yhtiön ja sen osakkeenomistajien, vai myös yhtiön muiden sidosryhmien intressien huomioimista.

### 4.1 Kunnan tarkoitus ja päämäärät tehtävien hoidossa: reaalityalous ja rahalityalous

Seuraavassa tarkastellaan aluksi konsernin kokonaisetut omistajan eli kunnan tehtävästä. Kunnan tehtävä kuntalain (410/2015, 1,2 §) mukaan on ”edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestävällä tavalla.” Kunnan tehtävässä voidaan tässä yhteydessä erottaa karkeasti kaksi osaa: alueen elinvoiman edistäminen ja palvelujen järjestäminen asukkaille. Kunnan elinvoiman edistämiseksi keskeistä on edellytysten luominen elinkeinotoiminnalle ja kuntalaisten asumiselle ja elämiselle. Palvelujen järjestäminen taas tapahtuu ensi sijassa kuntalaisilta kerätyillä varoilla. Palvelujen järjestämisessä on kyse sekä itse palveluista (realityalous, toiminta) että toiminnan rahoituksesta (rahtalityalous, talous).

Edellä kuvattu kuntalain säännös kuvastaa myös sitä, että kunnan tarkoitus samaistuu kuntalaisten edun kanssa, vaikka kunnan etu voi olla ristiriidassa yksittäisen kuntalaisen tai kuntalaisryhmien edun kanssa. Kunta on luonteeltaan alueensa asukkaiden yhteisten asioiden hoitamista varten perustettu, demokraattisesti johdettu organisaatio. Tämän mukaan kunnan edun pitäisi olla yhteneväinen kuntalaisten edun kanssa. Kuntalaiset ovat siis eräänlaisia asukasomistajia, joiden edun mukaisesti kunnan pitäisi hoitaa asioitaan.

Kun palvelujen järjestämistehtävä edellyttää varoja, kuntalaisten etua pitäisi tarkastella sekä veroja maksavan kuntalaisen että

palveluja käyttävän kuntalaisen näkökulmasta. Toisille etu voi olla korkea palvelutaso, toiselle taas alhainen verotus.

Oma kysymyksensä on se, onko kuntaan kulloinkin valituilla päättäjillä intressejä, jotka eivät ole yhteneväisiä kuntalaisten edun kanssa. Esimerkiksi ajattelevatko edustajat oman puolueensa äänimäärää seuraavissa vaaleissa?

Vanhastaan on jo erotettu organisaation asiallinen perustarkoitus, jota se toteuttaa reaalityaloudessa ja taloudellinen perustarkoitus, eli millaista taloudellista tulosta asiallisen perustarkoituksen toteuttamisesta odotetaan syntyvän. Yritysten ja kuntien välillä erona on tarkoitusten järjestysero. Kunnan tehtävissä ensisijainen on asiallinen perustarkoitus, yleensä siis palvelujen järjestäminen. Taloudellinen perustarkoitus on eräänlainen toiminnan ehto tai toimintaan ryhtymisen ja toiminnan laajuuden rajoite. Yritysympäristössä tilanne on päinvastainen: yritykset ryhtyvät sellaisiin tehtäviin, joissa riittävän voiton saavuttaminen on todennäköistä. Voiton saavuttamisen mahdollisuus on ensisijainen ja määrää sen, mitä yritykset reaalityaluelalla ryhtyvät tekemään.

Kunnan taloudenpidon tavoite on tasapaino: pitkällä aikavälillä tulojen ja menojen on vastattava toisiaan (Kuntalaki 410/2015, 110). Pelkistäen ilmaistuna kuntalaisilta kerätään rahaa menojen verran. Tasapaino on eräänlainen välttämätön ehto toiminnalle ja toiminnan laajuuden rajoite. Kunnat voivat tehdä pitkällä aikavälillä palveluja vain tulojensa puitteissa. Toinen kunnan toiminnan taloudellinen tavoite koskee toiminnan tapaa. Yleisestä talouden niukkuudesta seuraava talouden realiteetti on vaatimus toiminnan tuloksellisuudesta eli kustannusvaikuttavuudesta, joka sisältää odotukset palvelujen mahdollisimman alhaisista kustannuksista (kustannustehokkuus, taloudellisuus) ja hyvästä palvelujen tasosta ja vaikuttavuudesta. Tämä on kuntalaisten etu.

Kunnan toiminnan ja talouden päämäärä voidaan näin kiteyttää kolmeen osaan: a) tarjota hyvä palvelutaso kuntalaisille, b) tarjota palvelut veronmaksajille mahdollisimman alhaisin kustannuksin ja c) pitämällä kunnan talous pitkällä aikavälillä tasapainossa.

Kuntalaissa kuntakonsernille ei erikseen aseteta tehtäviä, vaan konsernin tehtävät ovat emokunnan ja tytäryhteisöjen tehtäviä. Kuntakonsernille ei myöskään ole erillisiä talouteen kohdistuvia vaatimuksia. Kuitenkin erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelyssä kunnan talouden tilaa tarkastellaan myös kuntakonsernin tasapainoa kuvaavien lukujen mukaan (Kuntalaki 410/2015, 118). Tämä tarkoittaa, että myös kuntakonsernin talouden on oltava tasapainossa kuntalaissa olevien periaatteiden mukaisesti. Kuntakonsernille ei sen sijaan ole erikseen säädöksiä toiminnan tuloksellisesta (kustannusvaikuttavasta) järjestämisestä. Yleinen taloudenpidon lähtökohta, niukkuus, koskee kuitenkin erikseen mainitsematta myös kuntakonserneja.

Emokunnan toiminta jakautuu useisiin virastoihin, laitoksiin ja liikelaitoksiin. Ne hoitavat ainakin osaksi samaa palvelutuotantotehtävää kuin kuntakonsernin tytäryhteisöt.

## 4.2 Tytäryhteisöt kuntakonsernissa – virastot ja laitokset emokunnassa

Tilinpäätökseen sisällytettävät kuntakonsernin tytäryhteisöt ovat toiminnallisesta näkökulmasta kirjava joukko. Yhteistä niille on se, että ne tuottavat palveluja samaan tapaan kuin emokunnan virastot, laitokset ja liikelaitokset. Erottavia piirteitä näiden välillä on rahoitus ja taloudenhoidon päämäärä. Kunnan virastot ja laitokset saavat rahoituksensa pääosin kunnan budjetin kautta: kunta päättää mitä palveluja virasto tai laitos tarjoaa ja osoittaa pääosan rahoituksesta. Tytäryhteisöinä toimien osakeyhtiöiden rahoitus tapahtuu pääosin asiakkailta perittävillä maksuilla. Osa konsernitilinpäätökseen sisällytettävistä yhteisöistä, esimerkiksi kuntayhtymät, toimii kuitenkin pääosin kunnan (sairaanhoidopiirit) tai valtion (koulutuskuntayhtymät) rahoituksella. Kuntien liikelaitokset ovat toiminnallisesta näkökulmasta osakeyhtiöiden kaltaisia ja ne toimivat pääosin maksurahoituksella.

Kunnan virastojen ja laitosten asiakkaat ovat pääosin kuntalaisia. Kuntakonsernien tytäryhteisöjen tarkastelu ARTTU2-tutkimuskunnissa sen sijaan osoittaa, että tytäryhteisöt tuottavat yhä enemmän palveluja myös muille kuin oman kunnan kuntalaisille ja kunnassa toimiville yhteisöille.

Kunnan virastoilla ja laitoksilla ei ole varsinaista taloudellista tulosta, vaan niiden on toimittava talousarviossa osoitetulla rahoituksella. Virastot ja laitokset eivät tuota voittoa eikä tappiota, vaan vuoden lopussa todetaan saadun rahoituksen riittävyys. Näennäismarkkinoiden tai nettobudjetointimallien avulla on pyritty luomaan emokunnan laitoksiin tilanteita, joissa toiminnalle voitaisiin asettaa tulostavoite.

Konsernin tytäryhteisöillä on aina jokin oma talouden tavoite: ne ovat itsenäisiä talousentiteettejä. Tytäryhteisöjen asiakkaat suorittavat käyttämistään palveluista maksut ja näillä rahoilla tytäryhteisöt hankkivat resurssit. Tytäryhteisölle on tärkeitä, että maksutulot riittävät menoihin. Tavoitteena voi olla voitto (ylijäämä), nollatulot tai tappio (alijäämä). Mielenkiintoista on, mikä tytäryhteisöjen taloudellisen tuloksen suhde on kuntakonsernin kokonaisuuteen. Osa yhteisöistä toimii kilpailutilanteessa markkinoilla ja osa ei, sillä tytäryhteisöillä saattaa myös olla monopoliasemassa.

Kuntakonsernien tytäryhteisöistä lukumääräisesti suurin osa on osakeyhtiöitä. Osakeyhtiölaissa (624/2006, 5 §) on olettamassäännös osakeyhtiön toiminnan tarkoituksesta: ”Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin.” Ruuhonen, Vahtera ja Penttilä toteavat (2017, 133), että kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä tarkoitukseksi on vain harvoissa tilanteissa määritelty muu kuin voiton tavoittelu (ks. myös Penttilä, Ruuhonen, Uoti ja Vahtera 2015, 77-84). Tällöin kuntayhtiö toimii osakeyhtiölain olettamassäännöksen mukaan voitontuottamistarkoituksessa.

Kuntakonsernin tytäryhteisöjen tarkoitus on mielenkiintoinen kuntakonsernin näkökulmasta. Nykyistä kuntalakea koskevassa hallituksen esityksessä (HE 268/2014, 16) todetaan, että ”kunnan yleisen toimialan määrittelyn on katsottu rajaavan myös kunnan oikeutta perustaa yhtiöitä. Kunnan ei ole katsottu voivan harjoittaa puhtaasti kaupallista tai teollista toimintaa. Spekulaatiiv-

visen toiminnan kiellon mukaisesti kunta ei saa ottaa tehtävää hoitaakseen pelkästään taloudellisen voiton tavoittelemiseksi.” Edelleen esityksessä (HE 268/2014, 173) todetaan, että tytäryhteisön perustamisella tulee aina olla jokin kunnan toimintaan liittyvä strateginen tavoite ja tytäryhteisön tulee lähtökohtaisesti pyrkiä toteuttamaan näitä omistajan tavoitteita ja tarkoituspereä sekä ottaa toiminnassaan ja päätöksenteossaan huomioon yhteisön asema osana kuntakonsernia. Viime vuosina ainakin suurimmat kaupungin ovat kirjanneet omistajapoliittisissa ohjelmissaan, mikä on kunnan tehtävään pohjautuva omistamisen perusta kunkin tytäryhteisön toiminnalle (ks. esimerkiksi Oulun kaupungin omistajapoliittiset linjaukset 2018).

Hallituksen esityksessä (HE 268/2014, 62) todetaan kuitenkin, että kuntien tehtäväkenttä on käytännössä kuntayhtiöiden kautta muuttunut. Kunnat ovat laajentaneet toimintaansa paikallisuusperiaatteen sekä kaupallisen ja teollisen toiminnan vastaisesti kunnan perustamien omien yhtiöiden osalta. Useat kuntaomisteiset yhtiöt, esimerkiksi energiayhtiöt, toimivat kansallisesti ja jopa kansainvälisesti. Oikeuskäytännössä kunnan oikeus harjoittaa elinkeinotoimintaa on tullut arvioitavaksi vain muutamissa tapauksissa ja oikeuskäytäntöä yleisen toimialan rajoista on vähän ja oikeustapaukset ovat vanhoja.

Näyttäisi siltä, että kun yhtiöjärjestyksessä ei ole muuta vahvistettu, kuntien omistaman yhtiön tarkoitus oikeudellisesti tarkasteltuna on voiton tavoittelu. Voittoa yhtiöt voivat tuottaa, mutta toiminnan ensisijainen tarkoitus pitäisi olla kuntalaisten hyvinvoinnin edistäminen (Kunnat, yhtiöt ja markkinat 2016). Yhtenä syynä siihen, ettei yhtiöjärjestyksissä ole määritelty osakeyhtiön tarkoitusta, voi olla kuntayhtiöiden yhtiöjärjestysmalli. Siinä ei korosteta yhtiön tarkoituksen määrittelyn merkitystä (Kunnan omistaman osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen perusmalli 2016).

Muista tytäryhteisöistä ovat omat säännökset. Säätiöillä on säätiölain (487/2015, 2 §) mukaan oltava hyödyllinen tarkoitus. Säätiö tukee tai harjoittaa tarkoitusta edistävää toimintaa. Tarkoituksena ei voi olla liiketoiminnan harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen 8 §:ssä määrättyyn lähipiiriin kuululle.

Yhdistyksen saa yhdistyslain (503/1989, 1 ja 5 §) mukaan perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten. Yhdistys saa harjoittaa vain sellaista elinkeino- tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä tai joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen taikka jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena.

Kuntayhtymistä on oletettavaa, että kuntayhtymän asiallinen ja taloudellinen perustarkoitus on sama kuin kunnan perustarkoitus (Kuntalaki 410/2015, 8 §). Terveystuonon kuntayhtymät toimivat pääosin kuntien kautta tulevalla verorahoituksella ja tuottavat pohjimmiltaan kunnan järjestämistä vastuulle kuuluvia palveluja.

Tiiviinä päätelmänä tytäryhteisöistä voidaan todeta, että niiden toiminnan perusta samaistuu pohjimmiltaan kunnan asiallisen perustarkoituksen kanssa: kunnan tehtävään kuuluvien palvelujen tuottaminen kuntalaisille, jotka maksavat pääosan palvelu-

jensa hinnasta. Tässä on kuitenkin muistutettava siitä, että tytäryhteisöt tuottavat yhä enemmän palveluja muille kuin oman kunnan asukkaille, millä voi olettaa olevan merkitystä tytäryhteisön taloudellisen tuloksen tavoittelussa.

Jos yksittäinen tytäryhteisö tuottaa voittoa ja se jaetaan omistajille, jää tämä osuus konsernin käyttöön, paitsi jos kunnan tytäryhteisöllä on kunnan lisäksi muita omistajia. Kunnan ei pitäisi perustaa tai sen ei pitäisi olla mukana tytäryhtiöissä pelkästään sijoitetun pääoman tuotto mielessä. Useissa tapauksissa yksittäisten tytäryhtiöiden tavoiteltu tulos ei näy tuloslaskelmassa, vaan niissä ulkoisvaikutuksissa, joita tytäryhteisö toiminnallaan tuottaa. Keskeinen tavoiteltu tulos näkyy silloin kunnan elinvoiman paranemisessa, mistä ovat tyypillisiä esimerkkejä kuntien kehitysyhtiöt. Valtio on erikseen määritellyt lailla (Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta 1368/2007, 2) valtion kehitysyhtiön, jolla tarkoitetaan valtioenemmistöistä yhtiötä, joka perustaa, omistaa, hallinnoi ja kehittää toisia osakeyhtiöitä sekä luovuttaa tai hankkii niiden osakkeita.

### 4.3 Konsernin kokonaisedun elementtien kokoaminen palvelujen järjestämisessä ja kunnan elinvoiman edistämässä

Toimeksiantotalouden periaatteen mukaan kuntakonsernin aikaansaamien hyötyjen pitäisi näkyä lopulta kuntalaisten hyötyinä tai kunnan elinvoiman ylläpitämisenä ja kehittymisenä.

Kuntakonsernin kokonaisedun pääkohteet voidaan jakaa viiteen ryhmään:

- 1) Yhteisöt tuottavat palveluja konsernin kannalta keskeisillä toimialoilla ja tarjoavat mahdollisimman korkean palvelutason (vaikuttavuus, laatu) (TUOTOS)
- 2) Yhteisöjen toiminta on mahdollisimman kustannustehokasta (PANOS)
- 3) Yhteisöjen varallisuuden tila määrittää palvelukapasiteetin, joka käytettävissä palvelutuotannossa (VARAT JA VELAT)
- 4) Yhteisöt hoitavat tehtävän tuottamalla kirjanpidon osoittamaa voittoa (ylijäämä), nollatuloksen tai tappiota (alijäämä). Kirjanpidon tulos ei kuntaympäristössä osoita suoraan yhteisön onnistumista tehtävässään (TULOS)
- 5) Yksittäiset yhteisöt voivat tulouttaa voittoa omistajille, joka on pääasiassa emokunta (TULOKSEN KÄYTTÖ)

Emokunnan virastojen ja laitosten toiminnassa palvelutason (kohta 1) pitäisi ilmetä budjettipäätöksissä. Kustannustehokkuutta (2) voidaan vertailla kuntien kesken ja pohjatietoa kustannustehokkuudesta antavat taloustilastot (veronmaksajat). Virastojen laitosten varat ja velat (3) ovat pääosin kunnan varoja ja velkoja. Voittoa tai tappiota (4-5) ei lasketa, poikkeuksena liikelaitokset.

#### Tytäryhteisöissä

- 1) Tuotos. Konsernin etu on varmasti se, että tytäryhteisön toiminta kohdistuu kuntakonsernin kokonaisuuden kannalta keskeisiin tehtäviin, jotka kuntakonsernin johto on sille yhtiöjärjestyksessä ja omistajaohjauksessa asettanut. Oma mielenkiintoinen kysymys on, ovatko asiakkaiden tarpeet risti-

riidassa kuntakonsernin määrittelemien tarpeiden kanssa. Tytäryhteisö tarjoaa asiakkailleen korkean palvelutason siitä huolimatta, että asiakkaat itse maksavat palveluista.

- 2) Panos. Tytäryhteisöiden toiminta on kustannustehokasta, mikä pitää asiakkaiden palvelumaksut alhaisena.
- 3) Varat ja velat. Kuvaavat toiminnan vakautta, kiinteiden resurssien määrää ja niiden rakennetta sekä oman ja vieraan pääoman suhdetta.
- 4) Tulos. Taloudellisen tuloksen vaatiminen ja tulouttaminen. Milloin on konsernin edun mukaista, että tytäryhteisö tuottaa voittoa (ylijäämä), nollatuloksen tai tappiota (alijäämä)?
- 5) Voitonjako. Taloudellisen tuloksen tulouttaminen omistajille eli pääosin emokunnalle. Osakeyhtiössä osakkaana voi kunnan lisäksi olla muita osakkaita, jolloin osa voitonjaosta menee kuntakonsernin ulkopuolelle.

Tulostavoitteissa on kiinnitettävä huomiota muutamiin asioihin. Kirjanpidon osoittama tulos markkinaympäristössä osoittaa yhteisön onnistumisen tehtävässään. Monopolitilanteessa voiton voi saavuttaa tehottomalla toiminnalla ja korkeilla asiakasmaksuilla. Tämä ei ole kuitenkaan kuntakonsernin edun mukaista. Jos kyseessä on toimiva kilpailutilanne, jossa asiakkailla on vaihtoehtoja, konsernijohdon ei tarvitse vahtia tytäryhteisön kustannuksia ja palvelujen hintoja. Lisäksi kuntaympäristössä on huomattava se, että tytäryhteisön kokonaistulos saattaa näkyä tuloslaskelman ulkopuolella. Huomiota on myös kiinnitettävä siihen, että tytäryhteisö saattaa tuottaa tulojen saamiseksi sellaisia palveluja, jotka eivät ole konsernin edun mukaisia. Lisäksi voidaan esittää tulkinta, että kuntakonsernin tytäryhteisöjen tehtävänä saattaa olla huolehtia kilpailutilanteessakin sellaisista palveluista, joita kilpailijat eivät jostain syystä tuota.

Oma lukunsa tässä ovat vielä kuntayhtymät, joiden toiminnan rahoittavat kunta itse ja valtio.

Toinen huomio koskee taloudellisen tuloksen merkitystä tytäryhtiön tarkoituksen toteutumisessa. Osa yhtiöistä on jo lähtökohtaisesti sellaisia, että niiden keskeinen tarkoitus on saada aikaan kuntaan ja kuntalaisiin vaikutuksia, jotka eivät ilmene tuloslaskelmassa. Tällainen voi olla esimerkiksi kunnan kehittämissyhtiö, jonka toiminnan tulokset näkyvät uusina ja menestyvinä yrityksinä, joiden toiminnan tulos näkyy kunnan elinvoiman, väestön määrän ja verotulojen lisäyksenä. Lopulta kuntien veronmaksajat saattavat hyötyä kunnan alijäämän kompensatiosta.

Voiton (ylijäämä) käytön kannalta oleellista on, jätetäänkö voitto yhtiön käyttöön vai tuloutetaan se omistajille. Yhtiön käytössä voitto päättyy lähinnä kehittämistoimintaan.

Kuntaomistajan kannalta saatu kohtuullinen voiton tuloutus on ymmärrettävissä terveen taloudenhoidon periaatteen mukaisesti sidotulle pääomalle maksetuksi korvaukseksi, jonka pääoman vaihtoehtoinen käyttötarkoitus tuottaisi. Kunnan kannalta voiton tuloutus voi alentaa veroprosentteja tai emokunnan järjestämien palvelujen palvelumaksuja. Voiton tuloutuksessa siis tytäryhteisöjen tuottamien palvelujen käyttäjät rahoittavat kunnan muuta toimintaa. Tappion kattamisessa tilanne on päinvastainen. Veronmaksajat rahoittavat silloin tytäryhtiön toimintaa



ja subventoivat palvelujen hintoja. Voittoa tuottavien yhteisöjen asiakkaat saattavat myös olla muiden kuntien asukkaita ja yrityksiä, jotka eivät maksa veroja ao. kunnalle.

Tytäryhtiön tappio (alijäämä) merkitsee ajan mittaan sitä, että kunta joutuu kattamaan alijäämää jollain tavoin verovarilla. Silloin se tarkoittaa sitä, että veronmaksajat rahoittavat palvelun käyttäjien asiakasmaksuja. Tässä on merkitystä vielä sillä, ovatko asiakkaat kuntalaisia, kansalaisia ja yhteisöjä.

Alijäämän kattaminen mietityttää vielä siinä suhteessa, että tytäryhtiöiden alijäämä on saattanut syntyä tuottaessa palveluja, joita kunta voisi tarjota itsehallintonsa puitteissa nimellistä maksua vastaan, jolloin alijäämä luonnollisesti katettaisiin verovarilla.

#### 4.4 Konsernin, kunnan ja tytäryhteisöjen etujen ristiriidat

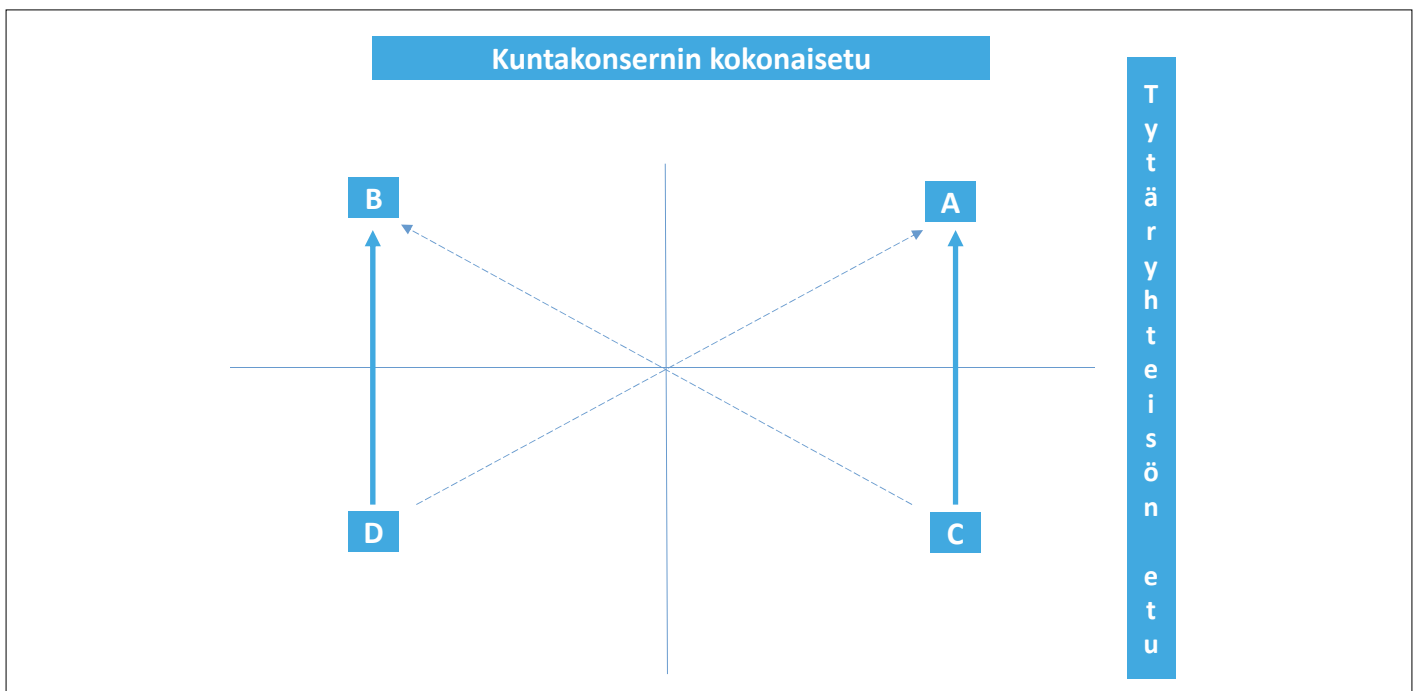
Kun kuntalaisia erikseen nostetaan esiin kuntakonsernin kokonaisuuteen, niin voidaan olettaa, että tytäryhteisöjen edut voivat olla ristiriidassa kuntakonsernin edun kanssa ja konserniohjauksen tehtävä on oikaista tytäryhteisöjen toimintaa kohti koko konsernin etua. Hallituksen kuntalakiesityksessä todetaan (HE 268/2014,72) seuraavaa: ”Tällä hetkellä on havaittavissa, että kuntaomistajien asettamat tavoitteet ja näkemykset eivät tyydyttävällä tavalla näy yhteisöjen toiminnassa ja että kuulu omistajakuntien ja omistettujen yhteisöjen välillä uhkaa kasvaa entistään kuntatalouden resurssien niukentuessa.” Tätä ongelmaa on kuntalain konsernisäännöksillä pyritty ratkaisemaan korostamalla vahvaa omistajaohjausta (Asikainen 2018). Etujen suhdetta periaatteellisella tasolla esitetään kuviossa 1.

Periaatteellisia etujen suhteita ovat, että (A) konsernin kokonaisuuteen ja tytäryhteisöjen etu voivat yhtyä, (B) tytäryhteisön toiminta voi olla tytäryhteisön edun vastainen, mutta konsernin edun mukainen, (C) toiminta voi olla tytäryhteisön edun mukainen, mutta konsernin edun vastainen tai (D) toiminta voi olla sekä konsernin että tytäryhteisön edun vastaista. Konserniohjauksen tehtävänä on ohjata tytäryhteisöjen toimintaa siten, että konsernin etu (A tai B) toteutuu.

Mitkä seikat sitten vaikuttaisivat siihen, että konsernin kokonaisuuteen ei toteudu? Konsernin kokonaisedun ja tytäryhteisöjen etujen ristiriidassa on yleisellä tasolla kyse tytäryhteisöjen taipumuksesta osaoptimointiin: Yhteisöt toteuttavat joko tietoisesti tai tiedottomasti omaa etuaan kokonaisuuden kustannuksella tai kokonaisuudesta välittämättä. Tytäryhteisöt saattavat hoitaa tehtäviä, jotka menevät sen toimialan ulkopuolelle, mihin toimivan konsernivalvonnan pitäisi reagoida (Asikainen 2018). Tätä pyrkimystä vielä saattaa vahvistaa se, että erikseen seurataan ja raportoidaan kunkin yhteisön aikaansaannoksia: yhteisön on näytettävä omalta osaltaan ”hyvää tulosta” ilman että tämä kytetään konsernin kokonaisuuteen.

Meneillään olevan maakunta- ja sote-uudistuksen keskeisenä alkuperäisenä perusteluna on ollut toimijoiden osaoptimoinnista seuraava integrointitarve emokunnan sisällä (sosiaali ja terveys) ja kunnan ja kuntayhtymien välillä (kunta-sairaanhoidopiiri) sekä niputtaa palveluketjujen rahoitus yhdelle toimijalle. Tyypillinen konserniohjauksen tehtävä on yksikköjen toimintojen välinen koordinointi: koordinointitarve voi olla sisäisen konsernin yksikköjen ja ulkoisen konsernin yksikköjen sisällä tai niiden välillä.

On oletettavaa, että mahdolliset etujen ristiriidat riippuvat ainakin osittain tytäryhteisön toiminnan luonteesta. Millainen osa-



Kuvio 1. Kuntakonsernin kokonaisedun ja tytäryhteisön edun ristiriidat

optimoinnin mahdollisuus on erilaisissa tehtävissä? Tarvitaanko kunnan tehtävien hoitamiseksi tytäryhteisöjen ja emokunnan yksikköjen välistä yhteistyötä? Tytäryhteisö saattaa myös suunnata toimintaansa alueelle, josta saa helposti tuloja, mutta tämä ei ehkä ole konsernin kokonaisedun mukaista.

#### 4.5 Kuntakonsernin tilinpäätöksen kuuluvien yhteisön toiminnallinen luokittelu

Kuntakonsernin tytäryhteisöt luokitellaan yleisesti niiden oikeudellisen muodon mukaan osakeyhtiöihin, säätiöihin ja yhdistyksiin. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään osakkuusyhteisöt ja kuntayhtymät riippumatta siitä, ovatko ne tytäryhteisöjä.

Oikeudellinen luokittelu on luonnollisesti tärkeä, mutta konsernin ohjauksen näkökulmasta tytäryhteisön toiminnasta, palvelujen tuottamisesta lähtevillä luokituksilla on merkitystä kuntakonsernin kokonaisedun kannalta. Muodollisesta samankaltaisuudesta huolimatta esimerkiksi osakeyhtiöitä pitäisi ohjata erilaisilla sisällöllisillä tavoitteilla. Kirjallisuudesta ja kuntien omista asiakirjoista löytyy erilaisia tytäryhteisöjen luokituksia. Kuntien talousarvio- ja tilinpäätösasiakirjojen läpikäyminen osoittaa, että varsinkin suuremmat kunnat ovat viime vuosina aktiivisesti hakeneet tytäryhteisöjen luokituksia tytäryhteisöjen ohjauksen kannalta.

Niskakangas, Pönkä ja Hakulinen (2011, 10–12) ovat esittäneet yhtiöiden toimialalähtöiseksi kutsumansa ryhmittelyn, joka on seuraavanlainen:

- perinteinen liikelaitos tai osakeyhtiömuotoinen toiminta: energia-, vesi- ja lämpölaitokset, satamat
- strategisia tavoitteita ja ensisijaisesti elinkeinopolitiikkaa toteuttavat yhtiöt
- vuokra- ja asuntopalveluja tarjoavat kunnalliset yhtiöt
- kunnalliset ja ylikunnalliset koulutuksen, sosiaali- ja terveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon palveluja tuottavat osakeyhtiöt
- yhtiötetyt hallinnon tukipalvelut
- teknistä toimialaa, jätehuoltoa ja kiinteistötekniikkaa palvelevat yhtiöt.

Penttilä, Ruohonen, Uoti ja Vahtera (2015, 82-84) erottavat kuntayhtiöissä yhtiön taloudellisen tarkoituksen mukaan kolme kategoriaa:

- voitontavoitteluyhtiöt kilpailluilla markkinoilla
- voitontavoitteluun rinnastettavan tavoittelun yhtiöt ei-kilpailluilla markkinoilla
- muut kuin voittoa tai välillisesti taloudellista hyötyä tavoittelevat yhtiöt.

Vaikka kaikki nämä ovat yhtiöitä ja niitä oikeudellisesti käsitellään samoilla säädöksillä, on niiden toiminnan sisältö keskenään erilaista ja kuntakonsernin etu voi ilmetä erilaisena.

Yksi vakiintunut yhtiöiden luokitus kuntien talousarviossa on luokittelu asunto- ja kiinteistöyhtiöihin, liiketoimintaa harjoittaviin yhtiöihin ja muihin yhtiöihin. Luokittelu antaa viitteitä esimerkiksi siitä, mikä toiminnassa on voitontavoittelun merkitys yhtiöissä.

Yksittäiset kunnat ovat myös luokitelleet asiakirjoissaan tytäryhteisöjä ja tytäryhtiöitä. Seuraavassa muutamia kuntaesimerkkejä:

**Jyväskylä** on erottanut vuoden 2016 konsernitilinpäätökseen kuuluvissa yhteisöissä:

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

**Mikkelin** vuoden 2016 konsernitilinpäätöksessä tytäryhteisöt -otsakkeen alla ovat liike- tai muuta toimintaa harjoittavat yhteisöt. Eri luokassa ovat kiinteistö- ja asuntoyhtiöt.

**Oulun** liiketoiminta-alueuokittelussa tytär- ja osakkuusyhtiöissä erotetaan:

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

**Vantaalla** eritellään keskeisimmät ja taloudellisesti merkittävimmät yhtiöt ja maanomistus.

**Kotka** on jakanut yhtiöt kolmeen luokkaan: liiketoimintayhtiöt, nollatuottoyhtiöt ja avustettavat yhtiöt.

**Hämeenlinna** erottaa strategiset tytäryhtiöt, joille asetetaan budjetissa toiminta- ja taloustavoitteet, ja muut yhtiöt.

Todettakoon vielä, että valtion yhtiöissä erotetaan tyyppinä yhtiöt, joissa valtiolla on finanssi-intressi tai strateginen intressi, tai sitten yhtiöllä on jokin erityistehtävä.

Finanssi-intressi -luokan yhtiöt jakautuvat Valtion kehitysyhtiö Vakeen tai Solidiumiin kuuluviin yhtiöihin. Valtion kehitysyhtiö Vakeen ei ole siirretty yhtiöiden osakkeita, mutta siirron voi toteuttaa valtioneuvosto päätöksellään. Strategisen intressin yhtiöihin kuuluu hyvin erikokoisia yhtiöitä. Erityistehtävien luokkaan kuuluvissa yhtiöissä valtiolla on erilaisia intressejä. (Valtion yhtiöomistukset 2018.)

Luokituksista näkee, että pelkkä osakeyhtiö ei ole riittävä yhtiön luonteen kuvaaja. Sen sijaan yhtiöjoukosta etsitään erilaisia tyyppisiä kunnan tehtävien sekä tarkoitusten näkökulmasta. Tärkeä kysymys on, mikä kuntakonsernin kokonaisuus on erityyppisissä tytäryhteisöissä.

Kuntaympäristö on yritys ympäristöä monimuotoisempi ja tällä on merkitystä konsernin edun näkökulmasta. Asiakkuus, rahoitus ja omistajuus voivat mennä ristiin toisin kuin markkinoilla.

Kunta voi esimerkiksi omistaa tytäryhteisön ja maksaa ainakin osan tuottamisen kustannuksista, mutta käyttäjä on kuntalainen. Koulutuskuntayhtymän rahoituksesta vastaa pääosin valtio, mutta asiakkaana ovat kansalaiset ja kunta on omistaja.

Asiakkuuden osalta on huomattava, että asiakkaana, palvelujen käyttäjinä voivat olla kuntalaisten lisäksi muiden kuntien asukkaat ja yhteisöt.

Mikä on sellaista kunnan toimintaa, josta kunta voi odottaa voiton tuloutusta itselleen? Missä toiminnoissa kunta voi lähteä tukemaan tytäryhtiön toimintaa? Missä tytäryhteisöissä asiakkaiden pitäisi maksaa kaikki palvelun tuottamisen kustannukset eli omakustannus? Missä asiakkailta voidaan periä hinta, joka tuottaa voittoa yhtiölle? Entä missä toiminnoissa kunta voi tukea yhtiötä? Mikä näissä on kuntakonsernin kokonaisuus?

Tytäryhteisön voitto voi syntyä monopolitilanteessa. Voittoa voi syntyä myös silloin kun yhtiö toimii tehottomasti, jolloin asiakkaat maksavat palveluista ylihintaa. Kilpailutilanteessa voidaan olettaa, että asiakkaat maksavat markkinahinnan. Taloudelliseen tulokseen kuuluu oleellisesti kysymys, mitä tytäryhtiön mahdolliselle voitolle tehdään tai miten tappio katetaan. Periaatteessa voitto voidaan jättää tytäryhtiön toiminnan kehittämiseen ja investointeihin tai jakaa voitto osinkoina kuntaomistajalle.

Taulukkoon 1 on koottu hahmotelma kuntakonsernin tilinpäätökseen otettavista yhteisöistä palvelun käyttäjien, asiakkaiden ja rahoittajien näkökulmasta. Taulukkoon on myös sijoitettu oletettu taloustavoite, eli nollatulos, voitto (ylijäämä) tai tappio (alijäämä).

Luokittelu on syntynyt tarkastelemalla ARTTU2-tutkimuskuntien konsernitilinpäätöksiin sisältyviä yksiköjä. Kuntaomistajan panoksen suuruus vaihtelee paljon tytäryhteisöjen välillä ja sillä on vaikutusta kunnan omistajaintressin kannalta. Panoksen suuruutta ei tässä kuitenkaan tarkastella.

Tällä tavalla ristiintaulukoiden voisi periaatteessa olla noin 16 tyyppiä, mutta empiirisessä tarkastelussa tyyppejä löytyy tosiasiasa seitsemän. Tyyppejä löytyy lisää, kun näihin lisätään vielä oletettu taloudellinen tavoite. Tyyppien väliset rajat eivät ole tarkkoja, sillä muutamissa tapauksissa yksikkö voisi kuulua useampaan kategoriaan. Esimerkiksi palvelun rahoittajia voi olla useita. Seuraava luokittelu on ymmärrettävä suuntaa-antavana apuvälineenä kuntakonsernin kokonaisedun määrittelyssä.

### Tyyppi AA

Asiakkaina: Kuntalaiset ja kansalaiset

Rahoittajana: Kuntalaiset, kansalaiset ja kunta

AAa: Tähän ryhmään näyttää kuuluvan huomattava osa kuntakonsernien yksiköistä, jotka ovat pääasiassa asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöitä.

AAb: Kunnat omistavat tai ovat osakkaina lukuisissa osakeyhtiöissä, jotka pääasiassa tuottavat palveluja kuntalaisille tai yrityksille sekä yhteisöille. Tällaisia yhtiöitä ovat muun muassa uimahallit, monitoimihallit sekä jäähallit, joissa kunnan omistusosuus voi vaihdella sadasta prosentista vähemmistöosuuksiin.

AAc: Joukossa on myös suuria energiayhtiöitä, sähkölaitoksia, vesilaitoksia ja satamia.

### Tyyppi AC

Asiakkaina: Kuntalaiset ja kansalaiset

Rahoittajina: Pääosin kunta, osaksi asiakkaat

ACa: Lakisääteiset sairaanhoitopiirikuntayhtymät ja erityis- huollon kuntayhtymät ovat tyyppillisesti yksiköjä, joiden palveluja käyttävät kuntalaiset tai laajemmin kansalaiset, mutta kunnat vastaavat pääosin maksurahoituksesta. Pieni osa maksurahoituksesta tulee palveluja käyttäviltä asiakkailta. Sairaanhoitopiirit voivat saada tuloa rahoitusta myös tutkimus- ja koulutustehtävistä.

Kuntakonsernin näkökulmasta tyyppin keskeinen taloudellinen tavoite on nollatulos eli talouden tasapaino. Kunnan kannalta tasapainon saavuttamiseksi kunnat saattavat joutua maksamaan enemmän tai vähemmän. Tasapainoa tärkeämpiä ovatkin tuotettujen palvelujen kustannukset.

### Tyyppi AD

Asiakkaina: Kuntalaiset ja kansalaiset

Rahoittajana: Valtio (kunnat)

ADa: Koulutuksen kuntayhtymät ja kuntien perustamat koulutusosakeyhtiöt tuottavat koulutusta eri kunnissa asuville kansalaisille. Rahoituksesta vastaa pääosin valtio, joka osoittaa rahoituksen koulutuksen järjestäjälle. Tilanne on sikäli hieman erikoinen, jos kunnat joutuvat vastaamaan koulutuskuntayhtymien alijäämistä siinä tapauksessa, että kuntakonserni olisi alijäämäinen.

Kuntakonsernin näkökulmasta tyyppin keskeinen taloudellinen tavoite on nollatulos. Silloin osakaskunnat eivät joudu suoraan rahoittamaan toimintaa. Jos koulutuskuntayhtymän tai -osakeyhtiön valtionrahoitus ei riitä, kunnat joutunevat maksamaan osan.

**Taulukko 1. Kuntakonsernin tytäryhteisöjen luokittelu asiakkuuden ja rahoituksen näkökulmasta**

Asiakas, palvelun käyttäjä / Toiminnan rahoittaja	A. Kuntalaiset ja kansalaiset	B. Yritykset ja yhteisöt	C. Kunta ja kunnan yksiköt sekä henkilökunta	D. Valtio
A. Kuntalaiset ja kansalaiset	AA. a nollatulos AA. b tuettavat AA. c voittoa tuottavat			
B. Yritykset ja yhteisöt		BB. a nollatulos BB. c voittoa tuottavat		
C. Kunta ja kunnan yksiköt	AC. a nollatulos	BC. b tuettavat	CC. a nollatulos	
D. Valtio	AD. a nollatulos			DD. a nollatulos

**Tyyppi BB**

Asiakkaat: Yritykset ja yhteisöt

Rahoittaja: Yritykset ja yhteisöt

BBa: Tähän ryhmään kuuluvat lähinnä tavalliset osakeyhtiöt, joissa kunta on osakkeiden omistajana ja yritykset tai yhteisöt ovat asiakkaana, vuokraajana ja samalla maksajana.

BBc: Tähän luokkaan kuuluvat yhtiöt ovat sellaisia, jotka saattavat toimia kilpailutilanteessa tai tuottaa palveluja ylikunnallisesti. Kunnan energiayhtiöt, sähköyhtiöt ja vesiyhtiöt kuuluvat myös tähän joukkoon.

**Tyyppi BC**

Asiakkaat: Kunta

Rahoittaja: Kunta

BCb: Tähän ryhmään kuuluvat kuntien kehitysyhtiöt ja elinkeinoyhtiöt, jotka voivat antaa lainoja, takauksia sekä tukea yrityksen toimintaa liiketaloudellisella ja teknisellä asiantuntemuksella. Hyötyä kunnalle tulee onnistuneesta elinkeinopolitiikasta, mutta kunta myös kantaa riskit epäonnistumisesta.

Kuntakonsernin näkökulmasta tyyppin keskeinen taloudellinen tavoite on nollatulot tai kunnan tuki. Toiminnan hyötyvaikutukset eivät näy suoraan tuloslaskelmasta.

**Tyyppi CC**

Asiakkaat: Kuntakonsernin yksiköt ja henkilökunta

Tulorahoitus: Kuntakonsernin yksiköt

CCa: Tähän ryhmään kuuluu useita yksikkötyyppejä. Osakeyhtiöt tuottavat palveluja kunnalle ja sen yksiköille, jotka saavat tulonsa kunnalta ja sen yksiköiltä. Tällaisia yksiköitä ovat tyyppillisesti sidosyksiköt ("in house").

Tähän ryhmään voidaan lukea myös kuntayhtyminä maakuntien liitot. Kunnat ovat niissä jäseninä ja maksavat maakunnan toiminnasta, josta kunnat myös yhteisten asioiden hoitamisen kautta saavat hyötyjä.

Erityisesti osakeyhtiöiden kohdalla taloudellinen tulos on mielenkiintoinen. Luonnollista olisi nollatulot. Jos yhteisön on saavutettava voittoa, se syntyy kunnalta saaduilla tuloilla. Samoin on, jos yhtiö maksaa osinkoa kunnalle.

Kuntakonsernin kokonaisedun pitäisi näkyä kuntakonsernin ohjauspäätöksissä, eli kuntastrategiassa, ohjeissa, henkilövalinnoissa ja ennen kaikkea vuotuisissa talousarviossa esitetyissä tavoitteissa. Tavoitteet pohjautuvat kyllä kuntastrategiaan ja omistajapoliittisiin linjauksiin, mutta niiden ilmaisut ovat yleisiä ja päämäärätyyppejä. Talousarviossa asetetut tavoitteet ovat, tai niiden pitäisi olla, konkreettisia ja ilmaista, mitä tytäryhteisöiltä todellisuudessa odotetaan.

**Tyyppi DD**

DDa: Esimerkkinä tällaisesta tyyppistä saattaisi olla kunnan tytäryhteisö, jonka tiloissa valtio on asiakkaana vuokralaisena.

## 5 Konsernitavoitteet kuntien talousarvioissa

Konsernijohtoon taholta tytäryhteisöjen toiminnan ohjaaminen tapahtuu omistajaohjauksen tahdon viestittämisenä tytäryhteisöille. Konsernin omistajan tahdon oletetaan välittyvän ainakin kuntastrategian, konserniohjeen, edustajien nimeämisen ja ohjeistamisen sekä tavoitteiden asettamisen kautta.

Kuntastrategian tytäryhteisöjä koskevat ilmaisut ovat pääsääntöisesti hyvin yleisellä ja periaatteellisella tasolla. Konkreettisemmin kunnan intressi tytäryhtiöihin näkyy valtuuston asettamissa tavoitteissa sekä edustajien valinnassa ja ohjeistuksessa, ja lisäksi yksittäisissä kunnan ennakollisissa kannanotoissa. Konserniohjeessa on usein määräyksiä esimerkiksi keskitettyjen konsernipalvelujen käytöstä. On vaikea sanoa yleisesti, missä tytäryhteisöihin kohdistuvat kunnan keskeiset tavoitteet ilmenevät. Tämän selvittämiseen tarvittaisiin laajaa kirjallisen aineiston käyttöä ja haastatteluja, mihin tässä tutkimuksessa ei ole mahdollisuuksia.

Tässä raportissa ei selvitetä kunnan edustajien nimeämistä, mikä on oman tutkimuksensa aihe. Kuntalaki (47 §), korostaa edustajien talouden ja liiketoiminnan asiantuntemusta (ks. myös Hanhimäki 2017).

Tarkastelun kohteena tässä ovat kuntien talousarviossa esitettävät tavoitteet, joita kuntalaki edellyttää. Kuntalaki (110 §) toteaa, että "Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet." Vuoden 1995 kuntalaki puhui sekä toiminnan ja talouden tavoitteista, 13 §, että toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista muun muassa 65 §. Toimintakertomuksessa (115 §) on "esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa". Tarkastuslautakunnan tehtävänä (121 §) "on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet...".

Ohjauksen kannalta mielenkiintoisia ovat valtuuston asettamat tavoitteet. Kun valtuusto ei kuulu omistajaohjauksesta vastaavaan konsernijohtoon, tavoitteiden asettamisessa ei tarkasti ottaen ole kyse omistajaohjauksesta. Omistajaohjausta toteuttavan konsernijohtoon tehtävänä on huolehtia valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta, toteutumisen seuraamisesta ja valvonnasta.

Tätä raporttia varten on käyty läpi kaikkien ARTTU2-kuntien vuoden 2016 talousarviot ja tilinpäätökset. Niiden perusteella pyritään muodostamaan käsitystä tavoitteiden esiintymisestä kuntien talousarviossa ja rakentamaan systematiikkaa tavoitteiden tarkastelulle. Liitteessä 1 on koottuna esimerkkejä kunnista, joissa tavoitteita on asetettu strukturoidusti. Seuraavassa on tiivistetty keskeisiä havaintoja monimuotoisesta tavoitteenasettelusta.

## 5.1 Yleisiä havaintoja vuoden 2016 talousarvioissa asetetuista tavoitteista

Neljänkymmenen erikokoisen ARTTU2-kunnan talousarvio- ja tilinpäätösaineistosta avautuu hyvin monimuotoinen ja vaihteleva kuva tavoitteiden asettamisen ja tavoitteiden toteutumisen seurannan näkökulmasta. Tämä on odotettua kuntien erilaisuuden vuoksi. Onkin todettava, että jonkinasteinen yhtenäistäminen olisi paikallaan, vaikka yhtenäinen esittämistapa ei lopulta välttämättä merkitsee tehokkaampaa konserniyhteisöjen ohjausta. Käsitteiden epämääräisyys ja jäsentelyjen vaihtelevuus ovat kuitenkin merkki ajatusten haparoinnista.

### 1. Konsernin, emokunnan ja tytäryhteisöjen esiintyminen.

Kaikkien kuntien talousarvioissa ja tilinpäätöksissä referoitiin, laajemmin tai suppeammin, kuntalain säädöksiä konsernista, konsernijohdosta, konserniohjeesta ja konsernille asetettavista tavoitteista. Konserni esiintyi vaihtelevasti kuntien talousarviossa. Toisessa ääripäässä konserni oli hierarkkisesti ylin, ja emokunta osana konsernia oli rinnakkainen tytäryhteisöjen kanssa. Toisessa ääripäässä taasen emokunta on ytimessä, ja tytäryhteisöt esiintyivät ikään kuin luettelona kunnan talouskokonaisuudessa. Ero ei johtunut suoraan kuntakokoluokasta. Yleensä kuitenkin konsernikokonaisuus on keskeisimmässä asemassa kolmessa suurimmassa ARTTU2-kuntakokoluokassa. Yhdessä suuren kunnan talousarviossa yli kolmasosa sivumäärästä käsiteli tytäryhteisöjä.

**2. Konsernin käsite.** Vaikka kuntalaissa on selkeästi määritelty konsernin käsite, sen käytössä oli välillä horjuvuutta. Konsernista puhuttaessa joissakin kunnissa teksti käsittelee vain tytäryhteisöjä, ikään kuin vain ne muodostaisivat konsernin.

**3. Tavoitteiden lajityypit.** Useimmiten kunnat jakavat tavoitteet kuntalain mukaisesti toimintatavoitteiksi ja taloustavoitteiksi, mutta muitakin vaihtoehtoja on runsaasti.

Muutamissa kunnissa tavoitteet on luokiteltu kunnan käyttämien tuloskorttien (BSC-malli) ulottuvuuksien mukaan. Tavoitteita on asetettu esimerkiksi vaikuttavuudelle, palvelukyvyille, taloudellisuudelle ja tuottavuudelle. Kun kunnan talousarvio on rakennettu tuloskorttien luokituksen pohjalle, on ymmärrettävää käyttää samaa luokitusta myös ulkoisessa konsernissa.

Osa kunnista puhuu pelkästään tavoitteista, jotkut laittavat kaikki tavoitteet tulostavoitteiden alle ja muutamat taas toimintatavoitteiden alle.

Useat kunnat kirjoittavat tavoitteista ja tunnusluvuista, jolloin tavoitteet näyttäisivät koskevan reaalityötä eli toimintaa, ja tunnusluvut vastaavasti rahataloutta.

**4. Eri toimielimille asetetut tavoitteet.** Yksi mielenkiintoinen havainto on se, mille toimielimille tavoitteet asetetaan. Kun tavoitteita asetettiin konsernille, yleisintä oli asettaa tavoitteet tytäryhteisöille. Varsin usein tavoitteet, jotka ovat tytäryhteisöjen tavoitteiden otsikon alla, ovat kuitenkin kunnalle itselleen asetettuja tavoitteita siitä, miten kunta sitoutuu kehittämään tai tukemaan tytäryhteisöä. Eräät kaupungit olivat asettaneet tavoitteet tytäryhteisöjen lisäksi koko konsernille.

Muutamat kunnat ovat asettaneet tavoitteet konsernijohdolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä. Kunnat ovat muistuttaneet, että sitovia tavoitteita ei voi asettaa tytäryhteisöille, vaan ainoastaan kunnan edustajille, eikä heillekään oikeudellisesti velvoittavana. Edustajien tehtävänä on viestiä tytäryhteisöjen johdolle kuntakonsernin tavoitteet. Näyttäisi siltä, että monet kunnat eivät ole tehneet eroa kunnan edustajille ja tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden välillä. Sen sijaan kunnat ovat ajatelleet tavoitteita asettaessaan, että niiden edustajien on huolehdittava tavoitteiden toteutumisesta edustaessaan yhtiötä.

**5. Tavoitteiden hierarkia.** Usealla suurimpien kuntakokoluokkien kunnalla esiintyi tavoitteiden hierarkia: yleiset tytäryhtiöitä koskevat tavoitteet ja tytäryhtiökohtaiset tavoitteet tai yleistavoitteet, tulostavoitteet ja tuottavuustavoitteet.

**6. Tavoitteet yksiköille ja toiminnolle.** Konsernijohtamisen näkökulmasta tutkijan huomiota kiinnittää se, että tavoitteet asetetaan voittopuolisesti tytäryhteisöille. Yhteisökohtaiset tavoitteet vahvistavat taipumusta osaoptimointiin, ellei tavoitteessa nimenomaan sanota, että toiminta pitää hoitaa yhdessä toisen kanssa ja tunnusluvut lasketaan yhteistoiminnasta.

Yksi esimerkki osaoptimoinnin vähentämiseksi ovat poikkiallinnolliset kehitysohjelmat, joille asetetaan tavoitteet ja joille voidaan myös kohdentaa rajalliset resurssit. Kehitysohjelmat ovat valtuustokauden mittaisia. Esimerkkejä tästä ovat muun muassa: osallistuva kaupunki, nuorten elinvoimaisuus, elinvoimaa ikääntyville, kestävä kehitys, kilpailukyky, innovatiivisuus ja yrittäjyys.

**7. Tavoitteet ja päämäärät.** Perinteisessä suunnittelukielessä erotetaan toistaan tavoitteet ja päämäärät. Tavoitteet ovat tarkoitettu saavutettavaksi, ja saavuttaminen voidaan osoittaa konkreettisesti. Päämäärät ovat suuntia, joihin edetään tai tiloja, joihin pyritään. Erityisesti toimintatavoitteista suuri osa on päämäärätyyppisiä ilmaisuja, kuten "kehitetään", "panostetaan" tai "parannetaan". ARTTU2-aineistossa taloustavoitteet olivat useimmiten tavoitemuotoisia. Näin niiden saavuttaminen voidaan todeta esimerkiksi kirjanpidon tuottamista laskelmista.

Eräät kunnat erottavatkin tekstissä selvästi päämäärät ja tavoitteet toteamalla esimerkiksi, että päämääränä lähitulevaisuudessa on saada kansalaiset kiinnostumaan teatterista ja seuraavan vuoden tavoitteena on, että teatterissa käy vähintään x-prosenttia kuntalaisista.

**8. Tavoitteen tason määrittäminen.** Kun tavoite asetetaan, on sillä oltava jokin taso. Taloustavoitteiden taso asetetaan usein vertaamalla lukua valtakunnalliseen tai alueen keskiarvoon (ns. poikittaisvertailu). Varsin yleistä on myös se, että verrataan tulevan vuoden tavoitelukua edellisen vuoden toteutumaan (ns. pitkittäisvertailu). Yleistä on myöskin, että nimenomaisesti ei mainita tavoitteen pohjana olevan edellisen vuoden taso, mutta esimerkiksi toimintakertomuksessa tavoitteen todetaan saavutetun.

Yksi tapa tavoitteen tason määrittelylle on kytkeä esimerkiksi palvelujen hinnat tai tytäryhtiön tulos investointeihin tai korjausvelan kehitykseen. Toisin sanoen tytäryhteisön on pysyttävä

rahoittamaan investointinsa omalla tulo-rahoituksellaan, jolloin tuloksen pitää olla tämän mukainen.

Taloustavoitteiden asettamisessa muutamat suurehkot kunnat käyttävät yleisiä yrityksen talousanalyysien ohjeellisia luokitusarvoja. Esimerkiksi tulosprosentille, omavaraisuusasteelle tai suhteelliselle velkaantuneisuudelle haetaan taso (hyvä, tyydyttävä tai heikko) yleisistä yritysanalyysimalleista.

Huomattavassa osassa tavoitteiden tasomäärittelyjä talousarvioasiakirjasta ei ilmene, mihin tavoitteen tason asettaminen perustuu.

**9. Tavoitteiden konkreettisuustaso.** Talousarviossa esitettyjen tavoitteiden konkreettisuusasteesta voidaan todeta, että konkreettisimmillaan tavoitteet ovat aivan liian yksityiskohtaisia. Liian konkreettiset tavoitteet vievät tytäryhteisön päätösvallan ja saattavat olla keskenään ristiriitaisia.

**10. Tavoitteiden kattavuus, tytäryhteisöt ja muut.** Kuntakonsernit ovat asettaneet tavoitteita ensisijaisesti tytäryhtiöille, muutamat myös säätiöille ja yhdistyksille, joita tilinpäätöksissä on lukumääräisesti vähän. Useimmat kunnat jättivät säätiöt ja yhdistykset tavoitteenasettelun ulkopuolelle. Vain muutama oli asettanut tavoitteita kuntayhtymille, lähinnä sairaanhoitopiirille ja vielä harvemmat osakkuusyhtiöille. Kuntayhtymissä yksittäisen kunnan omistus on yleensä niin pieni, ettei se yksin omistajana pysty viemään tavoitteita läpi. Osakkuusyhtiössä yksittäisellä kunnalla ei koskaan ole yksin määräsvaltaa.

Silloin kun tavoitteita on asetettu, useat erityisesti pienimpiin kuntakokoluokkiin kuuluvat kunnat ovat asettaneet tavoitteet systemaattisesti kaikille tytäryhtiöille. Varsinkin suurimpien kuntakokoluokkien kunnissa tavoitteita on asetettu vain strategisesti keskeisimmille yhtiöille. Tämä on ymmärrettävää otettaessa huomioon tytäryhteisöjen suuren lukumäärän. Kolmen suuren kaupungin, Helsingin, Tampereen ja Oulun, tavoitteiden asettelua on tutkinut Kivimäki (2015) pro gradu -työssään.

**11. Tavoitteiden toteutumisen seuraaminen ja arviointi.** Tavoitteiden toteutumisen seuraaminen vaihteli paljon jo tavoitteiden asettamisen vaihtelevuuden vuoksi. Useissa kunnissa talousarviosta ja tilinpäätöksestä kuvastuu selvä ketju: talousarviossa asetetaan tavoitteet, toteutumista seurataan toimintavuoden aikana, toteutumisesta raportoidaan toimintakertomuksessa ja toteutumista arvioidaan arviointikertomuksissa. Osassa kuntia talousarviossa asetettujen tavoitteiden jälkeen prosessi jotenkin väljähtyi ja tilinpäätöksessä tavoitteiden toteutuminen ei saanut huomiota juuri lainkaan. Jossain tarkastuslautakunnan kertomuksissa todettiinkin, että tavoitteiden toteutumista ei voida arvioida tavoitteiden puuttumisen tai epämääräisyyden vuoksi. Useassa varsinkin pienissä kunnissa tytäryhteisöjen tilikauden toteutuneita lukuja tuotiin toimintakertomuksessa julki ilman, että niitä olisi jotenkin yhdistetty tavoitteisiin.

**12. Tavoitteiden lukumäärä.** Myös tavoitteiden määrä vaihteli aineistossa paljon. Vähimmillään tavoitteista puhuttiin vain viitatessa lainsäädäntöön ja talousarviossa välttämättä esiintyviin termeihin. Toisinaan taasen tavoitteita oli asetettu runsaasti.

Lukumääräisesti tavoitteiden määrä kunnittain vaihteli nolasta kymmeneen.

Kun kaikki tavoitteet eivät ole yhtä tärkeitä, on kovin suuressa tavoitteiden määrässä ongelmana se, että tärkeät tavoitteet hukkuvat vähemmän tärkeiden joukkoon. Samassa tavoitelitassa saattaa myös olla keskeisiä tavoitteita ja tavoitteiden osatavoitteita. Tarkoituksenmukaista onkin rajata tavoitteet oleellisiin asioihin.

**13. Tavoitteiden asettamisen systematiikka.** Tavoitteiden asettamisen systematiikassa oli vaihtelua. Osa kunnista totesi yksinkertaisesti tavoitteena olevan tietyn asian toteuttamisen. Huomattava osa kunnista oli miettinyt asettamista esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- tavoite, mittari (arvointitapa), tavoitetaso, toteutuminen
- valtuustokauden tavoite, tulostavoite/tavoite, mittari/arviointikriteeri
- tavoitteet, toteuma (erilaisia asioita)
- strateginen päämäärä, mittari, lähtötaso, tavoite.

**14. Tavoitteiden esittämisen muoto.** Parhaimmillaan tavoitteet oli asetettu selkeästi taulukon muodossa. Osassa kuntia tavoitteet taas löytyivät talousarviotekstistä pdf-dokumentin "tavoite"-sanahaulilla. Kun tavoitteet ovat hajallaan, tuottaa kokonaiskuvan saaminen ulkoisesta konsernista päänvaivaa. Useassa kunnassa ei talousarviosta löytynyt selvästi ilmaistuja tavoitteita. Silti tilinpäätöksessä viitattiin, että tavoitteet on saavutettu. Näissä tapauksissa tavoitteet ovat ilmeisesti olleen hiljaisesti hyväksytyjä - esimerkiksi tavoitteena voi olla edellisen vuoden lukujen parantaminen.

**15. Tavoitteet toimintakertomuksessa.** Toimintakertomuksessa useimmat esittelivät tytäryhteisöjen toimintaa ja kävivät läpi tavoitteiden toteutumisen. Varsin useat kunnat eivät viitanneet tavoitteisiin, mutta esittelivät tulokset ja vertasivat tuloksia edelliseen vuoteen. Ulkoisesti katsottuna julkilausuttujen tavoitteiden toteutumisen seuraaminen ei ole suuressa osassa kuntia tärkeässä asemassa. Saattaa olla myös niin, että tavoitteet ovat kirjoittamattomia.

**16. Toiminnan vai talouden painopiste.** Tavoitteiden asetteluun painopisteen suhteen kunnat vaihtelivat paljon. Toisissa kunnissa oli luetteloja toiminnan tavoitteista, toisissa taas päällimmäisenä esitettiin talouden lukuja joko tavoitteina ja vertailuina edellisiin vuosiin.

**17. Tavoitteiden ja mittareiden yhteys.** Kuntien talousarviossa oli runsaasti esimerkkejä siitä, että tavoitteet ja mittarit eivät vastanneet toisiaan. Kehitysyhtiön tavoitteena saattoi olla esimerkiksi yritysten perustamisen edistäminen kunnassa, mutta mittarit koskivat pelkästään kehitysyhtiön taloudellista tulosta.

## 5.2 Tytäryhteisöjen tavoitteiden kohteet ja tavoitetasot

ARTTU2-kuntien erilaisista tavoiteluokituksesta seuraavassa pyritään sijoittamaan tavoitteita kuntalain esittämään toimintata-

voitteet ja taloustavoitteet -luokkaan.

Toimintatavoitteet sijoitetaan lähinnä seuraavasti:

1. Tuotos: oikean suuntaiset palvelut ja palvelutaso
2. Panos: Tehokas resurssien käyttö (kustannustehokkuus), joka myös kuuluu taloustavoitteiden alle

Taloustavoitteet voivat kohdistua:

1. Varoihin ja velkoihin
2. Tulokseen ja
3. Tuloksen jakamiseen

### Toimintatavoitteet

Toimintatavoitteeksi luonnehdittavat tavoitteet ovat monenlaisia, isoja asioita, mutta myös pieniä yksityiskohtia.

## 1) Tytäryhteisöjen tuotoksen ohjaaminen – hyvät palvelut

### a. Toiminnan suuntaaminen, supistaminen ja laajentaminen

Konserninedun mukaista on saada tytäryhteisöt toimimaan kuntastrategian suuntaisesti. Vaikka empiiriset näytöt ovat hajanaisia, käytännössä viitataan toisinaan siihen, että tytäryhteisöillä on taipumusta ”elää omaa elämäänsä” (esim. Helsingin digiyhtiö eli vuosia yli varojensa 2016, Helsingin Sanomat 20.6.2016). Yhteisön oma kiinnostus ja etu voivat kohdistua konsernin kannasta poikkeaviin asioihin (esim. Tampereen kaupungin ja sen tytäryhteisö Kotilinnasäätiön väliset erimielisyydet tontin vuokraoikeudesta, ks. Aamulehti 13.10.2017, uutiskertaus).

Hallituksen esityksessä kuntalain muuttamiseksi (HE 32/2013, 28) todetaan, että toiminnan yhtiöittäminen lisää tarvetta omistaja- ja konserniohjauksen vahvistamiseen kunnissa. Konserniohjauksen vahvistamisella voidaan välttää toiminnan epätarkoituksenmukainen jakaminen sekä varmistaa toiminnan kokonaistaloudellinen hoitaminen. Omistajaohjauksella voidaan turvata kunnan tahto esimerkiksi toiminnan suuntaamisessa.

Kunnan konserniohjeessa (2017, 16) suositellaan, että kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa esitettäisiin omana kokonaisuutena kuntakonsernin kannalta olennaisia talousarviovuoden tulevia tapahtumia sekä vastuita ja velvoitteita. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi erilaiset konserni- ja yhtiöjärjestelyt, toimintojen yhtiöittäminen, tytäryhteisöjen purkaminen tai muut olennaiset muutokset tytär- ja omistusyhteisöjen omistus- ja äänivallassa taikka merkittävät muutokset mainittujen yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa.

Tytäryhteisöille osoitettuja toiminnan suuntaamista, laajenemista tai supistamista koskevia tavoitteita on kuntien talousarviossa runsaasti. Useimmiten ne kuitenkin ovat ensisijaisesti kuntaomistajan toimintaa koskevia tavoitteita, vaikka ne kohdistuvatkin tytäryhteisöihin. Omistaja tekee esimerkiksi yhtiöiden purkamispäätöksiä, uusien yhtiöiden perustamisia tai fuusioita.

### b. Asiakkaille tarjottava palvelutaso

Konsernin kokonaisedun kannalta on oletettavasti merkitystä palvelutasolla, jonka tytäryhteisö tarjoaa asiakkailleen. Varsin monet kunnat esittävät toimintatavoitteiden alla ensiksi lyhyesti tytäryhteisön toiminta-ajatuksen mikä vastaa kysymykseen, mitä varten yhteisö on olemassa.

Asiakkaalle tarjottavia palveluja on konkretisoitu muutamalla tavalla.

### Suoritemäärä

Yksi tapa, on esittää tytäryhteisölle suoritemäärä tai myyntitavoite.

- käyttöpäivät
- kävijämäärä
- majoitusvuorokaudet
- kaukolämmön ja sähkön myynti
- liittymien määrän kasvattaminen
- järjestettävien tapahtumien määrä
- asuntojen lukumäärä, huoneistoala, m<sup>2</sup>,
- syntyvien työpaikkojen määrä
- asuntotuotannon määrä (Espoo)
- opiskelijat käynnistävät 10 uutta yritystä

### Toimintavarmuus

Muutamia ilmaisia löytyi myös toimintavarmuudesta, muun muassa:

- käyttökatkosten määrä minimoiminen
- häiriöiden esiintyminen

### Asiakastyytyväisyys ja asiakkuus

Asiakkaisiin tavoitteissa kiinnitettiin verraten vähän huomiota, vaikka asiakkaat ovat juuri toiminnan kohde. Voisikin olettaa, että kuntakonsernin kokonaisedussa tärkeässä asemassa olisivat asiakkuus ja asiakkaiden palvelukokemukset. Näyttää siltä, että asiakasnäkökulma on kuntakohtainen asia. Muutamissa kunnissa asiakkuutta oli korostettu kaikissa yhteisöissä, mutta suuressa osassa kuntia asiakkaista ei mainittu mitään. Asiakasnäkökulmaa tuodaan esiin muun muassa seuraavilla ilmaisuilla:

- Asiakastyytyväisyys, jolle on asetettu mittarit
- Asiakaspalvelun ja tavoitettavuuden parantaminen
- Asukasdemokratian kehittäminen
- Asiakkuuden kehittäminen
- Asiakaskokemusta ja informaation saatavuuden parantaminen
- Uusien asiakkaisen neuvontapalvelujen parantaminen
- Asiakaslähtöiset palvelut
- Asukkaiden alhainen vaihtuvuus
- Yritysassiakastyytyväisyys ja henkilöasiakkaiden asiakastyytyväisyys

## 2) Resurssien käytön tehostaminen – mahdollisimman alhaisin kustannuksin

### a. Tytäryhteisön toiminnan kehittäminen

Tytäryhtiön toiminnan ajan tasalla pitäminen ja kehittäminen on kuntakonsernin kokonaisedun ja mahdollisesti myös tytäryhteisön edun mukaista. Mahdollista on myös, että tytäryhteisön toiminnan kehittäminen, esimerkiksi tarpeellisten korjausten toteuttaminen viivästyy tai pysähtyy. Monet kuntakonsernien pienet tytäryhtiöt toimivat vaatimattomilla henkilöresursseilla, joilla voidaan pyörittää vain juoksevat päivittäiset toiminnot. Konsernin edun mukaista voi olla patistaa tytäryhtiötä toiminnan kehittämiseen.

Näissäkin tavoitteissa mielenkiintoista on se, että ne monelta osin koskettavat myös kuntaomistajaa:

- Henkilökunnan koulutusta lisätään
- Kansainvälistymisohjelman toteuttaminen
- Investoinnit tehtävä omalla panostuksella
- Ennaltaehkäisevän terveydenhuollon ja sairaanhoidon suhde
- Korkeakoulun yhteishaussa amk:n vetovoima, sijoittuminen houkuttelevuudessa
- Palvelutarjonnan kehittäminen

#### b. Integraatio, koordinointi ja yhteistoiminta

Kuntakonsernilla on tehtäviä, jotka edellyttävät konsernin kuuluvien yksikköjen, sekä sisäisen että ulkoisen konsernin yhteisöjen yhteistyötä ja koordinaatiota. Kukin yhteisö vaikuttaa omalla panoksellaan kuntakonsernin kokonaisedun toteutumiseen. Yhteisiä ponnistuksia tarvitaan monissa palveluketjutyypisissä tehtävissä tai kun yhteinen päämäärä edellyttää usein yksikköjen ponnistuksia.

Hallituksen esityksessä (HE 268/2014 s. 176) todetaan muun muassa, että kuntakonsernin taloutta ja investointeja on voitava suunnitella ja ohjata yhdessä, jotta konsernin kokonaisuus voidaan varmistaa ja käyttää rajalliset resurssit mahdollisimman tehokkaasti hyödyksi.

Kunnan konserniohjeessa (2017, 16) puolestaan todetaan, että merkittävien investointi- ja muiden päätösten yhteydessä tehdään kuntakonsernin näkökulmasta koordinoitu vaikutusten ja riskien arviointi sekä suhteutetaan päätökseen sisältyvät riskit hyväksyttävään riskitasoon.

Kuntakonsernin kokonaisuus syntyy, kun emokunnan ja tytäryhteisöjen toiminnot koordinoitetaan yhteen.

Integroinnin ja yhteistoiminnan näkökulmasta talousarvioista löytyy yllättävän vähän tavoiteilmaisuja. Sen sijaan kuntien strategioissa näkyy tiedostettu integrointitarve. Asikainen (2018) korostaa, että meneillään olevan valtuustokauden strategioiden laatimisessa useat kaupungit ovat erityisesti korostaneet integraation merkitystä ja laatineet muun muassa matriiseja, joissa on sidottu yhteen emokunnan ja sen tytäryhteisöjen toiminnot. Tähän on saattanut vaikuttaa valmisteilla oleva maakunta- ja sote-uudistus, jonka toteutuessa kuntien keskeisiksi tehtäviksi jäisi kuntalaisten hyvinvoinnin ja kunnan elinvoiman edistäminen. Nämä ovat tyypillisesti tehtäviä, joita osaltaan hoitavat useat kuntakonsernin yksiköt.

ARTTU2-kuntien talousarvioista löytyy muun muassa seuraavia ilmaisuja:

- Aktiivinen seutuyhteistyö
- Yhtiö toteuttaa kaupungin kanssa tehtyä kehittämissopimusta
- Toiminnan tavoitteena kumppanuus asiakasyritysten kanssa
- Yhtiön tulee toimia yhteistyössä kaupungin perusturvalpalvelujen kanssa palveluasumisen suunnittelussa sekä rakennuttajana palveluasumisen hankkeissa.

Voidaan myös kysyä, hoitavatko kunnan tytäryhteisöt pääosin sellaisia tehtäviä, joilla ei ole kiinteätä yhteyttä emokunnan ja toisten tytäryhteisöjen toimintaan. Vai onko niin, että tavoitteiden asettelussa kiinnitetään huomiota aina kerrallaan yksittäisiin

tytäryhteisöihin, jolloin yhteistoiminta kahden yksikön välillä ei nouse tärkeäksi? On myös mahdollista, että yhteistyötavoitteita ei kirjata erikseen ylös niiden itsestään selvyden vuoksi.

#### c. Käyttöasteet ja sisäiset prosessit

Kunnat ovat asettaneet varsin usein tavoitteita palvelujen tuotantoprosessin tehokkuudelle, mikä näkyy kustannustehokkuudessa. Itse asiassa prosessien tehokkuus pitäisi markkinatyyppisessä toiminnassa näkyä tytäryhteisön tuloksessa ja palvelujen hinnoissa. Tästä näkökulmasta tytäryhteisöille ei olisi perusteltua asettaa sisäisen prosessia koskevia tavoitteita, mutta kun kyse on monopolistisesta toiminnasta, ovat tavoitteet paikallaan.

Aineiston perusteella käyttöastetavoitteet olivat varsin yleinen tavoitemuoto, kun toiminta mahdollistaa käyttöasteen määrittelyn kuten vuokrataloyhtiöt ja kiinteistöyhtiöt.

Osa kunnista katsoi käyttöasteet taloustavoitteeksi, sillä käyttöasteet näkyvät palvelun yksikkökustannuksissa.

Muita sisäisen prosessin tavoitteita olivat esimerkiksi:

- Vuokrasaatavien perintäkäytännön tehostaminen
- Henkilökuntatytytyväisyys
- Polttoaineen turve/puu/ref/öljy suhde
- Hakelämmön osuus kunnan energiatarpeesta
- Peruskoulutuksen läpäisyasteen parantaminen

#### d. Keskitettyjen konsernipalvelujen ja konsernin vapaiden resurssien käyttäminen

Yksi konsernin kokonaisuutta tuottava tekijä ovat tuotannon organisoinnista syntyvät mittakaavaedut ja yhdistelmäedut, joita yksikön suuruus tuo. Yrityskonserneissa tällaisten etujen hakeminen on yleistä. Kyse on keskitetyistä konsernipalveluista. Kuntakonsernin yhteisiä tehtäviä kannattaa koota yhteen ja sillä tavalla saada parannetuksi palvelutasoa ja yksikkökustannuksia pienemmäksi. Kunnissa on joukko palveluja, joita tarvitsevat useat kunnan sisäisen ja ulkoisen konsernin yksiköt.

Talousarviotavoitteista ei juurikaan löytynyt ilmaisuja seuraavista asioista mikä on ymmärrettävää, sillä nämä asiat sisällytetään enemmänkin konserniohjeeseen (kunnan konserniohje 2017, 23). Tällaisia toimintoja ovat lainanotto, rahoitus- ja sijoitustoiminta (ml. konsernitilijärjestelmä), maksuliikenteen hoito, hankinnat, vakuuttaminen, henkilöstöhallinto, taloushallinto ja tietohallinto. Keskitettyjä konsernipalveluja voivat lisäksi olla työterveyspalvelut, ateriapalvelut ja kiinteistöjen huoltopalvelut.

Keskitettyjen toimintojen palvelujen kilpailukykyisellä ja laadukkaalla järjestämisellä voidaan saavuttaa konsernille huomattavia toiminnallisia ja taloudellisia etuja sekä hallita riskejä.

Kuntien kuntakonserniohjeissa yleisesti käsitellään keskitettyjä konsernipalveluja ja usein niistä on luettavissa velvollisuus käyttää näitä palveluja.

Kuntakonsernin sisällä voi olla vapaata kapasiteettia esimerkiksi toimitaloissa. Yksittäisen tytäryhteisön kannalta tilat voisi ehkä hankkia kunnan ulkopuolelta edullisemmin, mutta kuntakonsernin kokonaisedun mukaista saattaa kuitenkin olla velvoittaa



tytäryhteisöt käyttämään konsernissa vapaina olevia tiloja. Vapaan kapasiteetin käyttövelvoitteista ei juurikaan ole talousarviossa tavoitteita, vaan asiaan on otettu kantaa usein konserniohjeessa.

### Taloustavoitteet ja talouden tunnusluvut

Yksittäisissä kunnissa taloustavoitteiden luokittelut vaihtelevat. Esimerkkejä eri kuntakokoluokkaa edustavista kunnista on poimittu liitteeseen 1.

Taloustavoitteista tai tunnusluvuista syntyy myös moninainen kuva. Yhteistä mallia kunnista ei synny, mutta yhteisiä piirteitä kyllä löytyy.

Kuntien valtuustojen asettamista taloustavoitteissa on vaihtelua. Osa kunnista ilmaisee selvästi, mitkä ovat tytäryhteisöjen taloustavoitteet. Suurempi osa taas esittää esimerkiksi "talous ja tunnusluvut" -otsikon alla talousluvuista aikasarjan: viimeinen tilinpäätös, kuluvan vuoden talousarvio ja tulevan tai tulevien vuosien luvut. Kun näiden ei selvästi sanota olevan tavoitteita, saatetaan luvut tulkita myös talouden kehityksen ennakoinniksi.

Taloustavoitteet koskevat tavoitteita, jotka esitetään rahamitan avulla. ARTTU2-kuntien talousarvioiden läpikäynnin perusteella taloustavoitteet voidaan tiivistää neljään ryhmään:

1. Taloudellinen tulos ja sen jakaminen
2. Vakavaraisuus – varat, velat ja oma pääoma
3. Kustannustehokkuus ja palvelujen hinta
4. Muut taloustavoitteet

Useissa talousarvioissa pääosa luvuista on esitetty tuloslaskelman ja sen osien muodossa. Tuloslaskelmasta on poimittu muutamia keskeisiä eriä suoraan tai muokattuna yritysten tilinpäätösanalyysimalleista. Taseesta on poimittu muutama luku, yleensä lainojen määrä tai omavaraisuusaste. Kunnat ovat määritelleet tytäryhteisön toiminnan laajuutta asettamalla tavoitteita investoinneille ja henkilöstön määrälle. Yleisiä ovat kustannustehokkuudelle asetetut tavoitteet. Tietyissä yhtiöissä on asetettu ulkoisen rahoituksen hankkimistavoite.

Osassa erityisesti kolmeen suurimpaan kuntakokoluokkaan kuuluvista kunnista on tarkasti määriteltä laaja tai suppea mittaristo, jolla tytäryhteisöjen taloutta analysoidaan. Pohjana näissä on ollut yritysten tilinpäätösanalyysissä käytetyt tunnusluvut ja esimerkiksi yritystutkimusneuvottelukunnan (YTN) ohjeelliset onnistumista kuvaavat arvot.

Alle on koottu alakohtia, joita kunnat ovat esittäneet edellä mainittujen neljän otsikon alla.

#### 1) Taloudellinen tulos ja sen jakaminen

Tytäryhtiöiden tilikauden tulokselle on asetettu tasoltaan kolmenlaisia tavoitteita. Lisäksi kunnat ovat asettaneet tuloksenjakotavoitteita.

Tilikauden voitto, liikevoitto, nettotulos tai kokonaistulos:

- euromääräinen

- prosenttia liikevaihdosta
- oman pääoman tuotto-%
- sidotun pääoman tuotto-%
- positiivinen tulos
- hyvä talous
- tilikauden tulos positiivinen: lainavastuun hoitaminen tulorahoituksella
- investointien hoitaminen ilman kaupungin lisäpanostusta
- kiinteistömäärän ylläpitäminen tulorahoituksella
- sähkön siirtotoiminnan kohtuullinen voitto
- kaupungin pääomallainalle maksetaan korko

Voittotavoitteita on asetettu lukuisille energiayhtiöille, sähköyhtiöille ja satamayhtiöille.

Tilikauden nollatulos:

- kirjanpidon osoittama tulos on nolla

Nämä ovat tyypillisiä asunto- ja kiinteistöyhtiöitä, samoin kunnan perustehtäviä hoitavia yhtiöitä.

Tilikauden tappio (alijäämä) ja tuen tarve tytäryhtiölle:

- konserniavustukset tai pääomallainat vuodessa tai kumulatiivisesti:
- budjettirahoituksen suuruudeksi on määriteltä esimerkiksi 49 euroa/asukas/vuosi, josta 36 % eli 18 euroa/asukas on kuntarahoituksen osuus kehittämishankkeisiin, aluemarkkinointiin ja matkailupalveluihin 13 euroa/asukas, yrityskeskittämiseen 12 euroa/asukas ja hallintoon ja viestintään 7 euroa/asukas

Tällaisia yhtiöitä ovat esimerkiksi kunnan liikuntatalot tai koulutusyhtiöt. Silloin tällöin nousee julkiseen keskusteluun myös alakonserneihin kuuluvien yhtiöiden taloudelliset tulokset (Pesulat porskuttavat 2017, 32–34). Alakonsernien tytäryhtiöt saattavat tehdä hyvää kirjanpidollista tulosta, mutta emokunnat eivät siitä hyödy, kun alakonsernien tytäryhtiöt panttaavat rahaa. Esimerkiksi kaavailussa sote- ja maakuntauudistuksessa nämä rahat siirtyvät maakunnille.

*Voiton (ylijäämän) käyttö:*

Jos yhtiö tuottaa voittoa, voidaan voitto periaatteessa

- jättää tytäryhteisön käyttöön
- tulouttaa kuntaomistajalle. Tuloutustavoitteesta talousarvioissa käytetään ilmaisia
- prosenttia sidotulle pääomalle (ROI)
- euromääräinen summa
- prosenttia liikevoitosta
- osinkotuottoa omistajille

Voiton tuloutusta kunnat odottivat niiltä yhtiöiltä, jotka tuottivat voittoa. Näitä ovat energiayhtiöt, sähköyhtiöt ja satamat. Jossain pienissä kunnissa voiton tuloutusodotus koskee kaikkia yhtiöitä.

#### 2) Varat, velat ja oma pääoma – vakavaraisuus

Tähän ryhmään sijoittuu erilaisia tavoitteita. Muutamat kunnat olivat asettaneet tavoitteita taseen euromääräiselle loppusummalle sekä oman pääoman euromäärälle.

Vieraan pääoman ja lainojen määrästä sekä suhteesta omaan pääomaan löytyy runsaastikin tavoitteita:

- lainakannan määrä, euroa
- nettovelan määrä
- vieraan pääoman euromäärä

Muutamat kunnat suhteuttavat lainakannan koko varallisuuteen ja määrittelevät tavoitteeksi:

- omavaraisuusaste-%
- velkaantumisasaste-%

Lainakanta saatetaan suhteuttaa myös käyttötuloihin, jolloin tavoitteet asetetaan:

- suhteellinen velkaantuneisuus

Tavoitteita on asetettu myös:

- Käyttöomaisuuden rahamäärälle
- vuotuisille brutto- tai nettoinvestoinneille
- henkilöstön määrälle

### 3) Kustannustehokkuus ja palvelujen hinta

Kuntakonsernin edun mukaista on tytäryhteisöjen kustannustehokas ja kustannusvaikuttava toiminta. Maksurahoituksella toimivissa yksiköissä tehottomuus näkyy palvelujen hinnoissa ja asiakasmaksuissa ja lopulta ehkä emokunnan avustuksissa. Tytäryhteisö voi saavuttaa tavoitellun tuloksensa tehottomalla toiminnalla, jos kilpailupainetta ei ole olemassa. Tämä ei kuitenkaan ole asiakkaiden ja laajasti kuntakonsernin kokonaisedun mukaista.

Taluarvioissa esiintyi muun muassa tällaisia tavoitteita:

- asuntojen keskivuokra, euroa/m<sup>2</sup>/kk
- kilpailukykyiset vuokrat as. oy.
- vuokrataso, alle 10 euroa/neliö
- lämmön, sähkön ja veden hintasato mahdollisimman alhainen
- kustannustehokkuuden parantaminen
- veden kokonaishinta asiakkaalle on kohtuullinen
- energian hinta vastaa valtakunnallista tasoa
- kulujen karsiminen
- menojen kasvun hillintä

### 4) Muut taloustavoitteet

Muutamien kuntien taluarviossa oli hajanaisia tavoiteilmaisuja rahoituksesta ja saatavien hallinnasta:

- vuokrasaavat/liikevaihto (> 1,5 %)
- luottotappiot, alle 10 000 euroa/vuosi
- valtionrahoituksen ulkopuolisen rahoituksen osuus vähintään 15 %

Näiden lisäksi tavoitteita on asetettu:

- liikevaihdolle ja liiketoiminnan muille tuotoille
- käyttökatteelle, euroa
- toimintatuotot/toimintakulut, prosenttia

## 6 Tiivistelmä ja päätelmät

Tämän tutkimuksen tehtävänä on ollut konserni- ja omistajaohjauksen jäsentäminen. Keskeisenä pyrkimyksenä on ollut selvittää kuntakonsernin ohjauksen päämäärän, eli kuntakonsernin kokonaisedun sisältöä kirjallisuuden, lainsäädännön ja ARTTU2-tutkimuskuntien taluarvioiden tavoitteita tarkastelemalla. Seuraavassa listataan yhdeksän päätelmää:

**1. Kuntakonserni muodostuu emokunnasta ja sen yksiköistä sekä tytäryhteisöistä, joista pääosa on osakeyhtiöitä.** Lisäksi kuntakonserniin voi kuulua säätiöitä, yhdistyksiä ja osuuskuntia. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään kuntayhtymät siitakin huolimatta, vaikka ne eivät olisikaan tytäryhteisöjä. Myös osakkuusyhtiöt sisällytetään konsernitilinpäätökseen. Käytännössä kunnan konsernitilinpäätös koostuu erilaisten tytäryhteisöjen yhteisöjen tilinpäätöksistä.

**2. Kuntakonsernin tytäryhteisöjen omistajaohjauksen päämääränä on kuntalain mukaan kuntakonsernin kokonaisuus.** Kokonaisuutta ei ole määritelty yleispätevästi ja muun muassa kuntalain perustetuissa todetaan, että kuntakonsernin kokonaisuutta on hankala määritellä kunnan poliittisen järjestelmän vuoksi. Kun sitä kohti kuitenkin konserniyhteisöjä ohjataan, on perusteltua selvittää, mitä kokonaisuutta tarkoittaa emokunnassa ja erilaisten tytäryhteisöjen toiminnassa.

**3. Tämän tutkimusmatkan jälkeenkin jää mietittävään, mitä kunnan omistajuus oikein on, ja mitä kunnan omistajuuden intressit ovat kirjavassa tytäryhteisöjen joukossa.** Omistajaohjauksen pohjaksi kunnalla pitäisi olla julkilausuttuna jokin selvä intressi, jonka takia se on mukana tytäryhteisöissä. Kunta ei ole lähtökohtaisesti sijoittajaomistaja, joka odottaa saavansa tuottoa sijoitukselleen. Kunta on eräänlainen asiakasomistaja. Omistajaohjauksen tavoite voi olla palvelujen tehokkaassa järjestämisessä, kunnan elinvoiman kehittämisessä tai kunnan sijoittaman varallisuuden hallinnassa. Näyttäisi olevan selvää, että kunnan omistajaintressi vaihtelee tytäryhteisön tyyppin mukaan.

**4. Emokunnan tehtäväkenttä on laaja, mutta konsernin näkökulmasta tehtäväkentässä korostuu palvelujen järjestäminen kuntalaisille verorahoituksella.** Kunnan talous on pohjimmiltaan toimeksiantotaloutta. Konserniin kuuluvat tytäryhteisöt tuottavat palveluja kuntalaisille ja muille asiakkaille, mutta toimivat pääosin maksurahoituksella, jonka ne saavat palveluja käyttäviltä asiakkailta. Suuri osa tytäryhteisöistä tuottaa palveluja samaan tapaan kuin ansaintataloudelliset yritykset markkinoilla.

**5. Mikä emokunnan ja tytäryhteisöjen toiminnassa on sitten kuntakonsernin kokonaisuus?** Emokunnan tarkoitus samaistuu kuntalaisten etuun, mutta omistajuus on hatara. Emokunnan verorahoituksella tuotetuissa palveluissa kuntalaisten etu tarkoittaa hyvätasoisia ja kustannustehokkaasti tuotettuja palveluja. Ehtona palvelujen järjestämisessä on lisäksi se, että kunnan talouden on oltava pitkällä aikavälillä tasapainossa.

Tärkeä kysymys on kuntakonsernin kokonaisedun ja tytäryhteisöjen etujen suhde. Edut voivat olla samansuuntaisia tai erisuun-

taisia. Konserniohjauksella pyritään ohjaamaan tytäryhteisöjä kuntakonsernin kokonaisedun suuntaan.

Tytäryhteisöjen toiminnan pitäisi liittyä kunnan tehtävien hoitamiseen. Kun tytäryhteisöjen toiminta on lähes kokonaan palvelujen tuottamista, silloin kuntalaisten etuna on saada hyvä palvelutaso ja mahdollisimman alhaisin kustannuksin (ts. alhainen maksujen taso). Konsernin etu tytäryhteisöissä vaihtelee. Vaihtelu koskee tytäryhteisöltä odotettavaa tulosta.

Tytäryhteisöt voivat tavoitella voittoa tehtävien hoidossa esimerkiksi kilpailutilanteissa. Syntynyt voitto voi jäädä yhteisön omaan käyttöön tai se voidaan tulouttaa kuntaomistajalle. Tuloutettu voitto alentaa emokunnan verotustarvetta, kun taasen tappiolisää sitä.

**6. Kuntakonsernin kokonaisedun pitäisi ilmetä kuntastrategiassa, konserniohjeissa ja talousarviossa tytäryhteisöille esitetyissä tavoitteissa sekä edustajien valinnassa ja ohjeistuksessa.** Tässä tutkimuksessa on käyty läpi ARTTU2-kuntien talousarviot sekä konserniohjeet ja kuntastrategiat. Edustajien valinnan ja heidän ohjeistamisen selvittämiseen tähän tutkimuksen resurssit eivät riitä.

**7. Tavoitteiden käsittelystä talousarvioissa syntyy monessa suhteessa hyvin vaihteleva kuva.** Kaikki kunnat viittaavat kuntalain säännöksiin kuntakonsernista, sen ohjaamisesta ja tavoitteista, mutta tavoitteiden asettamisessa on paljon vaihtelua ja hapuilua. Tutkimusaineiston tarkastelussa huomattiin, että kunnissa oli asetettu tavoitteita erilaisilla logiikoilla. Suurimpien koluokkien kunnissa on ymmärrettävistä syistä paneuduttu pienempiä huolellisemmin tytäryhteisöjen ohjaukseen.

**8. Toimintatavoitteita oli asetettu eri kohteille, mutta voimakkaasti tiivistettynä tavoitteet kohdistuivat kahteen pääkohteeseen:**

- Tytäryhteisöjen tuotoksen ohjaaminen – hyvät palvelut
- Resurssien käytön tehostaminen – mahdollisimman alhaisin kustannuksin

Taloustavoitteet sijoittuivat neljään ryhmään:

- Taloudellinen tulos ja sen jakaminen
- Vakavaraisuus - varat, velat ja oma pääoma
- Kustannustehokkuus ja palvelujen hinta
- Muut taloustavoitteet

**9. Tavoitteiden ja kuntakonsernin kokonaisedun suhde herättää monia kysymyksiä.** Ovatko talousarvioon kirjatut tavoitteet todella niitä, joita kunnassa pidetään kuntakonsernin edun mukaisina? Onko kunnan luottamushenkilöillä, puolueilla tai viranhaltijoilla omia tavoitteita, jotka eivät ole samansuuntaisia oletetun kuntakonsernin edun kanssa?

Yleisellä tasolla kuntakonsernin edun voi pukea sanoiksi, kuten tässä raportissa on tehty, mutta mitä tuo etu konkreettisesti on? Sen sisältö varmasti vaihtelee kunnittain.

Konserniajattelu ja säädökset ovat lähtöisin yksityiseltä sektorilta yritystoiminnasta. Yrityskonsernit syntyvät ja muuttuvat ajan

mittaan, mutta päämääränä niissä on omistajien tuoton, eli osinkojen ja yritysten kasvun, edistäminen. Yrityskonsernit syntyvät, kasvavat tai muuttuvat konsernista saavutettavien hyötyjen vuoksi. Kuntakonsernit ovat syntyneet eri tavalla, yleensä lainsäädännön velvoittamina. Konsernirakenteita määrittää vahvasti historia, jonka aikana konsernin yksikkörakenne on muotoutunut. Tarpeet muuttuvat ajan myötä, minkä vuoksi jokaisen valtuustokauden aikana pitäisi arvioida kuntien konsernirakenteet uudestaan (Asikainen 2018). Kuntakonsernien hyötyjä ei ole juurikaan käsitelty tutkimuksissa.

Kuntakonsernin kokonaisedun samaistaminen kuntalaisten edun kanssa edellyttää muutaman huomautuksen. Emokunnan toiminnassa yksittäisten kuntalaisten välillä on suuria eroja. Toiset kuntalaiset saavat palveluja, toiset taas maksavat niiden tuottamisen. Kunnan tehtävänä on itse asiassa näiden erojen tasoittaminen. Tytäryhtiöiden toiminnassa tilanne on toisenlainen. Palvelujen käyttäjät itse maksavat usein palveluista. Emokunnan ja tytäryhtiöiden rajalla toimivat itse asiassa kunnalliset liikelaitokset, jotka perivät palveluistaan maksun asiakkaalta.

Kuntakonsernin suurimpien tytäryhteisöjen kuten satamien tai energiayhtiöiden asiakkaina ovat kuntalaisten lisäksi muiden kuntien asukkaat sekä oman kunnan ja muiden kuntien yritykset ja yhteisöt. Kuntayhtiön voitto voi syntyä sekä kuntalaisille että kunnan ulkopuolisille tapahtuvasta palvelujen myynnistä. Tällä on merkitystä mahdollisen kuntaomistajalle tulevan voiton tuloutuksen kannalta.

Oma keskusteluaiheensa on se, poikkeako valtuuston käsitys kuntakonsernin kokonaisedusta kuntalaisten käsityksestä. On ilmeistä, että ainakin osittain poliittiset käsitykset merkitsevät erilaisia käsityksiä kuntakonsernin kokonaisedusta.

Kuntakonsernin näkökulmasta taloudellinen tulos on mielenkiintoinen asia. Kuntakonsernin kirjanpidollinen ylijäämäinen tai alijäämäinen tulos voi syntyä emokunnan tai tytäryhteisöjen puolella. Jos alijäämä syntyy tytäryhteisöjen toiminnasta, niin pitäisikö emokunnan kattaa se korottamalla veroprosentteja, vai pitäisikö alijäämä kattaa saneeraamalla tytäryhteisöjen toimintaa tai korottaa maksuja?

Kuntakonserneihin ja erityisesti kuntakonsernin tilinpäätökseen kootaan sekava joukko yksiköitä, joiden tavoitteet vaihtelevat. Tässä suhteessa yrityskonsernit ovat huomattavasti selkeämpiä, sillä kaikilla konserniyhteisöillä on sama taloudellinen tavoite, joka on pitkällä aikavälillä voiton ja konserniyritysten kasvattaminen. Yritykset harjoittavat sellaista toimintaa, jossa on mahdollisuus saavuttaa voittoa. Kuntakonsernien perustarkoitus on asiallisen tarkoituksen puolella ja taloudellinen tarkoitus on toiminnan ehto tai toimintaan ryhtymisen ja toiminnan laajuuden rajoite.

Toiminnallisesta näkökulmasta raja emokunnan ja tytäryhteisöjen välillä on häilyvä, vaikka oikeudelliselta kannalta se on selkeä. Sekä emokunnan virastot/laitokset että tytäryhteisöt tuottavat palveluja, joissa tietysti on sisällöllisiä eroja. Periaatteellinen ero on siinä, että emokunnan toiminta rahoitetaan pääosin verovarilla ja tytäryhteisöjen toiminta pääosin maksura-

hoituksella. Osa kuntien liikelaitoksista harjoittaa toimintaa, jota voi yhtä hyvin hoitaa kunnan tytäryhtiö.

Valtionyhtiöt eroavat kuntien tytäryhtiöistä siinä, että valtionyhtiöistä vain harvat tuottavat palveluja suoraan kansalaisille toisin kuin kuntien yhtiöt. Valtionyhtiöillä on huomattava kansantaloudellinen merkitys, kun taas useimpien kuntien tytäryhtiöiden toiminnallinen ja taloudellinen merkitys rajoittuu kunnan sisälle tai paikallistalouteen.

Jos maakunta- ja sote-uudistus toteutuu keväällä 2018 kaavailulla tavalla, on sillä merkitystä kuntien tulevan toiminnan kannalta ainakin kahdessa suhteessa. Konsernissa tytäryhteisöjen osuus kuntakonsernin taloudesta kasvaa huomattavasti. Samoin tytäryhteisöjen merkitys lisääntyy kunnalle jäävissä tehtäväkokonaisuuksissa, kuntalaisten hyvinvoinnin edistämisessä ja kunnan elinvoiman ylläpitämisessä ja parantamisessa. Näitä tehtäväkokonaisuuksia hoitavat emokunnan virastot ja laitokset sekä useat konsernin tytäryhteisöt. Onnistuakseen tämä edellyttää toimintojen integrointia, ei vain kuntastrategian tasolla, vaan myös konkreettisten tavoitteiden tasolla. Konsernijohdon johtamistehtävässä korostuu integraation aikaansaaminen. Kuntien on entistä enemmän kiinnitettävä huomiota edustajiensa valintaan ja heidän koulutukseensa sekä toimivan vuorovaikutusmenettelyn aikaansaamiseen.

## Lähteet

- Aamulehti 13.10.2017. Asiakirja paljastaa: Kotilinnasäätiö otti tonttikaupassa miljoonaluokan riskin, Tampereen kiinteistöjohtaja tiesi ennalta Rakennuskartion sopimuksesta. Uutiskertaus.
- Asikainen, Jarmo, kehitysjohtaja, FCG (2018) haastattelu 28.3.2018.
- Hanhimäki, Jorma (2017). Kuntayhtiöiden hallintoon lisää ammattitaitoa. HP Hallituspartnerit verkosto. Saatavilla: <https://www.hallituspartnerit.fi/?x171220=280887>
- Harjula, Heikki ja Prättälä, Kari (2015). Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat. TALENTUM. Helsinki. HE 32/2013 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.
- HE 268/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- Helsingin Sanomat 20.6.2016. Helsingin digiyhtiö eli vuosia yli varojensa.
- Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (Corporate Governance) (2009). Suomen Kuntaliitto. Saatavilla: [https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Hyvaa\\_hallinto-\\_ja\\_johtamistapaa\\_koskeva\\_suositus\\_kuntakonsernissa\\_30.10.2009.pdf](https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Hyvaa_hallinto-_ja_johtamistapaa_koskeva_suositus_kuntakonsernissa_30.10.2009.pdf)
- 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>
- Konserniohjaus ja omistajapolitiikka (2017). Suomen Kuntaliitto 28.8.2017. Saatavilla: <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/konserniohjaus-ja-omistajapolitiikka>
- Korento, Sari (toim.) (2017). Kunnan konserniohje. Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3381](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3381)
- Kunnan omistaman osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen perusmalli (2016)
- Kunnat, yhtiöt ja markkinat (2016). Kuntaliitto/Asiantuntijapalvelut/Lakiasiat. Saatavilla: <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/laki/kunnat-yhtiot-ja-markkinat>
- Kuntalaki 365/1995.
- Kuntalaki 410/2015.
- Lainema, Matti (1996). Konsernin johtaminen. Miten konsernijohto voi lisätä yksikköjensä arvoa? Porvoo.
- Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta 1368/2007.
- Lautjärvi, Kari (2017). Yhtiön etu yhtiön johdon päätöksissä ja toimissa. Alma Talent. Helsinki. Saatavilla: [https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/DABBXXBTABJEC#kohta:1\(\(a0\)\)Johdanto\(\(20](https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/DABBXXBTABJEC#kohta:1((a0))Johdanto((20)
- Meklin, Pentti ja Martikainen, Juha-Pekka (2003). Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä. Käytäntöjä ja kehittämistarpeita. Acta nro 153. Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=131](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=131)
- Niskakangas Heikki, Pönkä Pasi ja Hakulinen Pentti (2011). Kuntayhtiöt. Kunnan omistaman osakeyhtiön hallinto. KL-kustannus Oy. Helsinki.
- Nyyssölä, Hannu (2008). Omistajaohjaus, sisäinen yrittäjyys ja tulokellisuus ammattikorkeakouluissa. Jyväskylä Studies in Business and Economics. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä.
- Osakeyhtiölaki 624/2006.
- Oulun kaupungin omistajapoliittiset linjaukset 2018. Oulun kaupunginvaltuusto 29.1.2018. Oulu. Saatavilla: <https://www.ouka.fi/documents/52058/17394318/Omistajapoliittiset+linjaukset+2017.pdf/ebf5f99e-a872-4eda-9829-339e1b1cbe82>
- Penttilä Seppo, Ruohonen Janne, Uoti Asko ja Vahtera Veikko (2015). Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. KAKS Kunnallisanalan kehittämissäätiön Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88. Helsinki.
- Pesulat porskuttavat – hyötyvätkö kunnat? Toimittaja Kirsi Riipinen, Kuntalehti 2/2018, 32-34.
- Puttonen, Pauli (2002). Kunnalliset yhtiöt vallan välineinä. Acta Universitatis Tamperensis 883. University of Tampere.
- Ruohonen Janne, Vahtera Veikko ja Penttilä Seppo (2017). Kuntayhtiö. Alma Talent. Helsinki.
- Sallinen, Sini (toim.) (2015). Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus. Kuntaliiton suositusten perustelut. Kuntaliitto. Helsinki. Saatavilla: [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3149](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3149) (31.8.2017)
- Sandberg Siv (toim.) (2013). Kasvatavat 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)
- Säätiölaki 487/2015.
- Tammi, Jari (2013). Kuntakonserni uudistuu. Teoksessa Sandberg, Siv (toim.) Kasvatavat 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)

Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 13.5.2016. Saatavilla: <http://valtioneuvosto.fi/paatokset/paatos?decisionId=0900908f804c3d4a>

Valtion yhtiöomistukset (2018). Saatavilla: <https://screenshots.firefox.com/l1xr6CHwKVMOVTri/vnk.fi>

Wikipedia, vapaa tietosanakirja (2017). Konserni. Saatavissa: <https://fi.wikipedia.org/wiki/Konserni>

Yhdistyslaki 503/1989.

## 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, vastaaventyyppiselle 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)

## LIITE 1. Esimerkkejä tavoitteiden esittämisestä talousarviossa ARTTU2-tutkimuskunnissa.

Esimerkkiotos on valittu kunnista, joissa tavoitteiden asettaminen tapahtuu kunnan päättämän kaavan mukaan. Esimerkit pyrkivät osoittamaan, mitä tavoitteissa on yhteistä ja miten ne eroavat kunnittain. Kustakin kuudesta kuntakokoluokasta on valittu yksi kuntasimerkki.

### Kuntakokoluokka 1: Alle 5 000 asukkaan kunnat

Esimerkinä Rautalampi: Kiinteistö Oy Oikarilan teollisuushallit ja Rautalammin Kehitys Oy

#### **Kiinteistö Oy Oikarilan teollisuushallit**

Kunta omistaa Kiinteistö Oy Oikarilan teollisuushallit –yhtiön osakkeista 100 %, Yhtiö omistaa kaksi teollisuushallia Toholahden teollisuusalueella. Hallien kokonaispinta-ala on 2200 m<sup>2</sup>. Yhtiö on vuokrannut hallitilat yrittäjille. Yhtiöön ei sovelleta asunto-osakeyhtiölakia. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön osakepääoma voi olla 120.000-480.000 euroa.

Tavoitteet vuodeksi 2017-2020:

1. Kunta pyrkii emokonsernina edistämään vuoden 2017 aikana teollisuushallien myymistä yrityksille
2. Kunta sijoittaa tarvittaessa yhtiöön pääomaehtoista lainaa ja maksaa kuukausittain vuokraamattomien tilojen yhtiövastikkeet vuonna 2017,
3. Yhtiö varautuu teollisuushallin tai kauppa- tai liiketilojen rakentamiseen 2017-2020.

#### **Rautalammin Kehitys Oy**

Rautalammin kunta omistaa yhtiöstä 81,7 %. Yhtiön toimiala on parantaa ja kehittää rautalampilaisten teollisuus- ja palvelu-yritysten ja maatalouden liitännäis- ja sen sivuelinkeinojen toimintaedellytyksiä tekemällä vieraanpääoman ehtoisia sijoituksia, antamalla takauksia sekä palvelemalla yrityksiä liiketaloudellisella ja teknisellä asiantuntemuksella. Yhtiön osakepääoma on 40.000 euroa.

Tavoitteet vuodeksi 2017-2020:

1. Yhtiön tavoitteena on vuoden aikana myöntää 10. mikro- ja pk-yritykselle takaus tai tehdä sijoitus, mikäli yritysidea ja liiketaloudelliset seikat puoltavat rahoituksen järjestämistä,
2. Yhtiön yhtä yritystä koskeva rahoitusratkaisu nostetaan 80.000 euroon vuoden 2017 aikana,
3. Yhtiön tavoitteena on edelleen toimia rautalampilaisten mikro- ja pk-yritysten, maa- ja metsätalousyrittäjien sekä liike- ja palvelualan yrittäjien riski rahoittajana mikroyritysten perustamis- tai laajennusvaiheessa ja
4. Yhtiö edellyttää, että yritys tai yrittäjät ovat selvittäneet muut rahoitusjärjestelyt ennen yhtiön kanssa käytäviä rahoitusneuvotteluja.

## Kuntakokoluokka 2: 5 000–10 000 asukkaan kunnat

Esimerkkinä Pudasjärvi, Pudasjärven Vuokralat Oy

### 10.1.1 Pudasjärven Vuokralat Oy

#### Taloudelliset tavoitteet

Pudasjärven Vuokralat Oy	TP 2015 €	TA 2016 €	TA 2017 €	TS 2018 1 000 €	TS 2 019 1 000 €
<b>Liikevaihto</b>	<b>1 905 734</b>	<b>2 099 046</b>	<b>2 182 711</b>	<b>2 297</b>	<b>2 604</b>
Liiketoiminnan muut tuotot	0	0	0	0	0
Henkilöstökulut	-115 262	-160 000	-160 000	-160	-160
Poistot ja arvonalentumiset	-252 010	-324 632	-338 366	-673	-840
Liiketoiminnan muut kulut	-1 388 518	-1 404 434	-1 590 260	-1 490	-1 504
<b>Liikevoitto (-tappio)</b>	<b>149 944</b>	<b>209 980</b>	<b>94 085</b>	<b>-26</b>	<b>100</b>
Rahoitustuotot ja -kulut	-119 289	-178 905	-98 899	-120	-120
Tilinpaätössiirrot	-78 637	0	4 814	146	20
<b>TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)</b>	<b>-47 982</b>	<b>31 075</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Tase	9 548 251	10 328 250	12 828 250	17 155	18 988
Käyttökate	401 954	534 612	432 451	647	940
Investoinnit netto	2 296 986	2 500 000	5 000 000		
Lainakanta	7 618 456	6 882 544	12 296 968		
<b>Henkilöstö</b>	<b>TP 2015</b>	<b>TA 2016</b>	<b>TA 2017</b>	<b>TS 2018</b>	<b>TS 2019</b>
Lukumaara	4	4	3	3	3

Suunniteltuja investointeja ja lainakantaa ei voi esittää suunnitelmavuosille 2018 ja 2019 e, koska yrityksen kiinteistöstrategia seuraavalle kymmenelle vuodelle on kesken. Investointiohjelma tarkentuu kevään 2017 aikana.

#### Toiminnalliset tavoitteet

Palvelusuunnitelman kuvaus	Tavoite	Tunnusluku
1. Asukastyytyväisyys.	Asukastyytyväisyyden parantaminen.	Voidaan arvioida vuositasolla.
2. Käyttöaste.	Käyttöasteen pitäminen mahdollisimman korkeana.	Vähintään 95,0 %.
3. PTS- suunnitelmat.	Kiinteistöjen korjaus PTS-suunnitelmien mukaisesti.	
4. Uudistuotanto.	Ritolantie 15 rakennuttaminen.	
5. Asiakaspalvelu.	Asiakaspalvelun ja tavoitettavuuden parantaminen.	
6. Asukasdemokratia.	Asukastoimikuntien perustaminen ja tukeminen.	

#### Arvio todennäköisestä tulevat kehityksestä

Yrityksen kiinteistöstrategia valmistuu vuoden 2016 loppuun mennessä. Strategiassa jaksotetaan olemassa olevien kiinteistöjen peruskorjaukset ja tarvittava asuntojen uudistuotanto. Haasteita peruskorjauksille tuo asuntojemme korkea käyttöaste, koska emme voi tarjota asukkaillemme väistöasuntoja.

Asiakaspalveluun ja asukasviihtyvyyteen tullaan panostamaan entistä enemmän tulevina vuosina. Osana sujuvaa asiointia parannamme sähköisiä asiointipalveluita ja näkyvyyttä.

## Kuntakokoluokka 3: 10 001–20 000 asukkaan kunnat

Esimerkkinä Kuusamo: Koillis-Suomen Kehittämissyhtiö Naturpolis Oy.

### Talousarviovuoden ja suunnitelmakauden painopistealueet

1. Osaamisen vahvistaminen
  - Uudet yritykset, Asiakaskasirytykset, Yrittäjä tmv. tutkinnot
2. Kilpailukyvn vahvistaminen
  - Työllisyys, Työvoiman saatavuus, Toimialat, Investoinnit, Saavutettavuus
3. Vetovoimaisuuden vahvistaminen
  - Näkyvyys, Imago, Muuttoliike, Alueelle sijoittuminen

### Toiminnalliset tavoitteet

Yrityskehityspalvelut, aluekehityspalvelut ja aluemarkkinointi tukevat yhtiön osakaskuntien sekä alueen muiden kuntien yhteistä aluekehitystyötä, elinkeinopoliittikkaa sekä vahvistavat alueen kilpailukykyä ja vetovoimaa. Koillismaa 2014+ elinvoimaohjelma yhdistää alueen yrityselämän näkemykset, kuntien elinkeinopoliittiset tavoitteet sekä Koillis-Suomen elinkeinostrategian linjaukset yhteiseksi toimenpideohjelmaksi. Elinvoimaohjelmalla pyritään perinteistä elinkeino-ohjelmaa laajempaan vaikuttavuuteen sisällyttämällä elinkeinopoliittikan tavoitteiden huomioiminen toimintaan kautta linjan. Ohjelman tavoitteina ovat Koillismaan kilpailukyvn, elinvoimaisuuden, viihtyisyyden ja vetovoiman kehittäminen. Ohjelman toteutumista seurataan ja siitä raportoidaan osana Naturpoliksen aluekehityspalveluiden toimintaa.

### Talous ja tunnusluvut

	TP 2014	TA 2015	TA 2016	TS 2017	TS 2018
	€	€	€	€	€
Liikevaihto	799 906	634 681	754 113	761 502	769 260
Liiketoiminnan muut tuotot.	488 444	429 124	944 693	991 628	1 040 909
(Käyttökate) Liikevoitto					
Tilikauden tulos	-5 131	0	0	0	0
Oma pääoma	365 198				
Vieras pääoma	190 727				

### Käyttöomaisuus

	TP 2014	TA 2015	TA 2016	TS 2017	TS 2018
Arvo 1.1.	6 423	4 939	3 807	2 675	1 543
Lisäykset	0				
Vähennykset	0				
Poistot (sumu)	1 484	1 132	1 132	1 132	1 132
Arvo 31.12.	4 939	3 807	2 675	1 543	411

### Tunnusluvut

	TP 2014	TA 2015	TA 2016	TS 2017	TS 2018
Henkilöstön lkm	15	13	16	16	16
Palkat€/ henkilö	49 121	48 127	53 214	54 508	55 994



## Kuntakokoluokka 4: 20 001–50 000 asukkaan kunnat

Esimerkinä Tornio: Tornion Energia Oy

<b>YHTEISÖN NIMI:</b>	<b>Tornion Energia Oy</b>		
<b>VASTUUHENKILÖT:</b> Hallituksen puheenjohtaja Hallituksen jäsenet	Taramaa Markku Heikkilä Tuomo, Kristo Helena, Isomäki Pekka Meller Kaarina, Nykänen Lauri		
Toimitusjohtaja	Timo Koskinen		
<b>HALLITUKSEN KÄSITTELY PVM</b>			

<b>VALTUUSTON ASETTAMIEN TYTÄRYHTIÖTAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN 2016</b>	
<b>TAVOITE:</b>	<b>TOTEUTUMINEN:</b>
1 Kaupungin pääomallainalle maksetaan korko	Toteutunut
2. Sähkönsiirtotoiminnan siirtohinnot sijoittuvat EMV:n valtakunnallisessa tilastossa alimpaan neljännekseen (25 %)	Toteutunut 13% (19%)
3. kaukolämmön hinnat sijoittuvat Energiategollisuus Oy:n valtakunnallisessa tilastossa alimpaan viidennekseen (20 %)	Toteutunut 4%
4. Verkostojen laajennus- ja peruskorjausinvestoinnit toteutetaan hallitusti talous huomioon ottaen.	<b>TOTEUTUNUT</b> investointitaso, rahoituksen kestävyys - 24 % alle EMV:n hinnoittelun
5. Minimoidaan käyttökatkokset	käyttökatkosten lukumäärä, pituus, vaikutavuus Kaikkien keskeytysten vuotuinen keskeytysaika asiakkaalla 1,3 h Keskeytysten lukumäärä 1,9 kpl
6. Sähkön siirtotoiminnan kohtuullinen tuotto	Emv:n laskelma <b>TOTEUTUNUT</b> Aituotto 2015 n. 181 000 euroa

<b>TULOSLASKELMA</b>	<b>TP 2015</b>	<b>TP 2016</b>	<b>TA 2016</b>
Toimintatuotot	11 501 698	11 868 908	11 398 070
Toimintakulut	-7 600 344	-6 843 252	-7 796 354
Toimintakate	3 901 354	5 025 656	3 601 716
Rahoituserät	-346 147	-152 780	-363 700
Poistot	-2 174 871	-2 114 335	-2 103 500
Tilikauden tulos ennen tilinpäätös-siirtoja ja veroja	1 380 336	2 325 192	1 134 516
Tilinpäätössiirot	-607 268	-497 892	-600 000
Verot	-157 281	-368 470	-106 903
Tilikauden tulos	615 787	1 458 829	427 613

<b>TASE</b>	<b>TP 2015</b>	<b>TP 2016</b>
Osakepääoma	1 208 000	1 208 000
Ed. tilikausien tulos	1 226 052	1 841 839
Tilikauden tulos	615 788	1 458 830
Pitkäaikainen vieras pääoma (sis. lyh.erät)	13 098 976	10 681 741

<b>TUNNUSLUKUJA</b>	<b>TP 2015</b>	<b>TP 2016</b>
Liiketulos -%	15,1 %	20,9%
Omavaraisuusaste, %	36,5 %	42,9%
Suhteellinen velkaantuneisuus, %	170 %	153%
Henkilöstömäärä keskimäärin	22	24

## Kuntakokoluokka 5: 50 001–100 000 asukkaan kunnat

Esimerkkinä Kotka: HaminaKotka Satama Oy ja Kotkan Asunnot Oy

<b>HaminaKotka Satama Oy</b>	Liiketoimintayhtiö
<b>Omistus:</b> Kotkan kaupunki 60%, Haminan kaupunki 40 %	
<b>Toiminta-ajatus:</b> Yhtiön toimintapolitiikan mukaisesti yhtiön perustehtävä ja toiminnan tarkoitus on kehittää ja ylläpitää toimintaedellytyksiä merikuljetuksille ja niitä palveleville yrityksille. Yhtiö huolehtii sataman infrastruktuurista, alusliikenteestä ja nosturipalvelujen tarjoamisesta. Satamakonsernin kiinteistöjen omistus ja hallinnointi on pääosin keskitetty tytäryhtiö Kotkan Satamatalot Oy:lle.	
<b>Tavoitteet vuodelle 2016</b>	Satamayhtiön liikennemäärä pysyy vuoden 2015 tasolla. Viime vuosina syntyvät korjausvelka ei enää kasva. Investointitaso säilyy edellisten vuosien tapaan vähäisenä eli yhteensä 3 miljoonassa eurossa, josta 2 miljoonaa käytetään korvausinvestointeihin ja enintään 1 miljoonalla tehdään uusia investointeja. Satamakonsernin omavaraisuusaste nousee 30 %:iin. Business Mooring –projektista saadaan ainakin kahdelta toimijalta sijoittuspäätös Haminaan tai Kotkaan.
<b>Kotkan Asunnot Oy</b>	Nollatuottoyhtiö
<b>Omistus:</b> Kotkan kaupunki 100 %	
<b>Toiminta-ajatus:</b> Kotkan Asunnot Oy tarjoaa kotkalaisille ja Kotkaan muuttaville monipuolista ja vuokratasoltaan kohtuuhintaista sekä turvallista asumista.	
<b>Tavoitteet vuodelle 2016</b>	Kotkan Asunnot Oy ylläpitää kiinteistönsalkkuaan suunnitelmallisesti siten, että sen arvo säilyy ja arvonnousu on mahdollista. Asunnot ja niiden ympäristöt pidetään viihtyisinä ja asukastyytyväisyys on hyvä. Asuntojen kysyntä ja käyttöaste säilyvät hyvänä (98 %) sekä vaihtuvuus alhaisena (20 %). Yhtiön talous on tasapainossa ja vuokrataso on kohtuullinen.

## Kuntakokoluokka 6: Yli 100 000 asukkaan kunnat

Esimerkinä Tampere: Tampere-talo Oy, Kotilinnasäätiö ja Tampereen Messu- ja Urheilukeskus Oy

### Tampere-talo Osakeyhtiö

- Omistus 100 %
- Perustettu 1988
- Toimiala: Tampere-talon hallinta ja vuokraus musiikki-, kongressi-, juhla- ja näyttelytapahtumille ja niihin liittyvän palvelun ja laitteiden vuokraus, sekä ohjelma- ja ravintolatoiminta

#### TOIMINNAN TAVOITTEET

Toiminnan tavoite 2017	Mittari
Kävijämäärä kasvaa 390 000 päiväkävijään vuodessa (350 000 päiväkävijää vuonna 2015). Tampere-talon ympärivuotinen käyttöönotto onnistuu ja siihen liittyvät asiakas-, henkilöstö- ja taloudelliset tavoitteet saavutetaan.	Kävijämäärä, toteutusilanne, toteutunut taloudellinen tulos
Toiminnallinen uudistushanke toteutuu ja liikevaihto kasvaa 2017 vuonna 7 prosentilla	Toteutusilanne, liikevaihdon kasvu-%

### Tampereen Kotilinnasäätiö

- Perustettu 1963
- Toimiala: järjestää asuntopalveluita ikääntyville ja eläkkeellä oleville ihmisille, rakentaa tuettua asumista ja palveluasumista varten tiloja sekä neuvoo asukkaita asumiseen liittyvissä kysymyksissä

#### TOIMINNAN TAVOITTEET

Toiminnan tavoite 2017	Mittari
Asuntojen taloudellinen käyttöaste on vähintään 97,0 %	Toteutunut käyttöaste
Sijoitetun pääoman tuotto on yli 3 % ja omavaraisuusaste kasvaa vähintään 1 %-yksiköllä vuodesta 2016	Sijoitetun pääoman tuotto-%, omavaraisuusaste

### Tampereen Messu- ja Urheilukeskus Oy

- Omistus 66 %
- Perustettu 2005
- Toimiala: tilojen vuokraus urheilu-, messu- ja kongressitapahtumiin sekä niihin liittyvien oheispalvelujen tarjoaminen

#### TOIMINNAN TAVOITTEET

Toiminnan tavoite 2017	Mittari
Sijoitetun pääoman tuotto on yli 3 % ja omavaraisuusaste kasvaa vähintään 1 %-yksiköllä vuodesta 2016	Sijoitetun pääoman tuotto-%, omavaraisuusaste