



Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus julkisyhteisöissä - case Vantaan kaupunki

Sanna Raatikainen

2021 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus julkisyhteisöissä - case
Vantaan kaupunki

Sanna Raatikainen
Liiketalous
Opinnäytetyö YAMK
Huhtikuu, 2021

Sanna Raatikainen

Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus julkisyhteisöissä - case Vantaan kaupunki

Vuosi 2021

Sivumäärä 82

Julkisyhteisöjen taloudellinen toiminta on monimuotoistunut erityisesti viimeisen vuosikymmenen aikana ja julkisen sektorin toimijat kilpailevat yhä useammin samoilla markkinoilla yksityisten yritysten kanssa. Koska julkisten toimijoiden on koettu saavan monia epäreiluja kilpailuetuja yksityisiin toimijoihin nähden, kilpailun tasapuolisuutta on pyritty vahvistamaan useilla kunta- ja kilpailulain säännöksillä.

Kilpailulain 30 d § kirjanpidon eriyttämisestä astui voimaan vuoden 2020 alussa. Lakimuutos velvoittaa, että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan kunnan, kuntayhtymän, valtion tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön on pidettävä erillistä kirjanpitoa tästä toiminnastaan. Eriytettävästä kirjanpidosta on laadittava erillinen tuloslaskelma lisätietoineen tilinpäätöksen liitetiedoksi. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus edellyttää, että hinnoittelun on oltava markkinaperusteista ja eriyttämiseen liittyvän kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteet tulee dokumentoida. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden avulla julkisyhteisöjen elinkeinotoiminnan kannattavuus ja hinnoittelun kustannusperusteisuus saadaan läpinäkyväksi, jolloin myös kilpailuneutraliteetin valvonta tehostuu.

Opinnäytetyö on tutkimuksellinen kehittämistyö, jonka tavoitteena on teoreettisen viitekehyksen avulla selvittää, mitä kilpailulain 30 d §:n mukainen kirjanpidon eriyttäminen käytännössä tarkoittaa julkisyhteisöille ja mitä konkreettisia toimenpiteitä ja muutoksia se edellyttää jatkossa julkisyhteisöjen taloudellisen toiminnan ja kirjanpidon näkökulmasta. Tutkimuksessa tuodaan esiin kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden asettamiseen johtaneita syitä sekä sille asetetut tavoitteet. Työn keskeinen havainto oli, että kilpailuneutraliteettiongelma julkisen ja yksityisen sektorin välillä on yhä olemassa, kun julkisyhteisöt harjoittavat yksiköissään sekä taloudellista että ei-taloudellista toimintaa.

Tutkimuksellisen kehittämistyön tuotoksena laadittiin prosessikuvaus ja kehittämissuunnitelma Vantaan kaupunkikonsernin kirjanpidon eriyttämisestä. Vantaan kaupunki ja sen tytäryhteisöt tekivät ensimmäisen kirjanpidon eriyttämisen vuonna 2020 sekä laativat eriytetyt tuloslaskelmat vuoden 2020 tilinpäätösten liitetiedoiksi. Kirjanpidon eriyttämisprosessi oli pitkä ja monivaiheinen prosessi, jonka selkeyttämiseen ja vaikeistamiseen laadittiin prosessikuvaus. Kirjanpidon eriyttämisprosessin keskeiset vaiheet ovat kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetun taloudellisen toiminnan tunnistaminen, siitä aiheutuvien tuottojen ja kulujen kirjanpidollinen eriyttäminen, kustannuslaskennan laatiminen ja markkinaperusteisen hinnoittelun todentaminen. Näiden toimintojen pohjalta saadaan muodostettua kilpailulain 30 d §:n edellyttämä eriytetty tuloslaskelma, jonka avulla toiminnan kannattavuutta voidaan objektiivisesti arvioida. Ensimmäisen kirjanpidon eriyttämisprosessin aikana havaittiin useita ongelmia, joita parantamalla prosessista saadaan jatkossa tehokkaampi, sujuvampi ja luotettavampi. Kehittämiskohteista ja -toimenpiteistä laadittiin kehittämissuunnitelma. Merkittävimmät kehittämiskohteet liittyvät kustannuslaskentaosaamisen parantamiseen ja markkinaperusteisen hinnoittelun varmistamiseen.

Asiasanat: kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus, julkisyhteisö, kilpailuneutraliteetti, markkinaperusteinen hinnoittelu, kilpailulaki

Sanna Raatikainen

Obligation to Separate Accounts in Public Entities - Case City of Vantaa

Year	2021	Pages	82
------	------	-------	----

The economic activity of general government has diversified, especially over the last decade, and public sector actors are increasingly competing in the same market with private companies. As public actors have been perceived to gain several unfair competitive advantages over private operators, a number of provisions of the Local Government Act and Competition Act have sought to strengthen the fairness of competition.

Section 30 d of the Competition Act on accounting separation came into force at the beginning of 2020. The provision to the law obliges a municipality, association of municipalities, state or a unit under their control that carries out economic activities in the market in a competitive situation to keep separate accounts for these activities. A separate income statement with supplementary information must be prepared for the separate accounts in the notes to the financial statements. The obligation to separate accounts requires that pricing must be market-based and that the costs of accounting and pricing associated with unbundling must be documented. The obligation to separate accounts makes the profitability of general government business and the cost-orientation of pricing transparent, which also makes controlling of competitive neutrality more effective.

The thesis is a research and development work, the aim of which is to find out with the help of a theoretical frame of reference what accounting separation according to section 30 d of the Competition Act means in practice for public entities and what concrete measures and changes it requires in the future from the perspective of public entities' economic activities and accounting. The study highlights the reasons that led to the imposition of the accounting separation obligation and the objectives set for it. A key finding of the work was that the problem of competitive neutrality between the public and private sectors still exists when public entities engage in both economic and non-economic activities in their units.

As a result of the research and development work, a process description and a development plan for the separation of the City of Vantaa's accounts were prepared. The City of Vantaa and its subsidiaries made the first accounting separation in 2020 and prepared the separate income statements as notes to the 2020 financial statements. The accounting separation was a long and multi-stage process, for the clarification and phasing of which a process description was prepared. The key steps in the accounting separation process are the identification of economic activities in a competitive market, the accounting separation of revenues and expenses, the preparation of cost accounting and the verification of market-based pricing. On the basis of these activities, a differentiated income statement required by section 30 d of the Competition Act can be formed, which can be used to objectively assess the profitability of the activities. During the first process of accounting separation, a number of problems were identified which, if improved on, will make the process more efficient and reliable in the future. A development plan was outlined for the development targets and measures. The most significant development targets are related to improving cost accounting expertise and ensuring market-based pricing.

Keywords: accounting separation obligation, public sector, competitive neutrality, market-based pricing, Competition Act

Sisällys

1	Johdanto	7
1.1	Tutkimuksellinen kehittämistyö	8
1.2	Tietoperusta ja tutkimusmenetelmä	9
2	Julkisyhteisöjen elinkeinotoiminta ja sitä rajoittava lainsäädäntö	10
2.1	Kuntien elinkeinotoimintaa rajoittava lainsäädäntö.....	10
2.1.1	Kuntalain 15 luku kunnan toiminnasta markkinoilla	11
2.1.2	Kilpailulain 4 a luku kilpailun tasapuolisuuden turvaamisesta julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä	13
2.2	Kuntien liiketoiminta.....	15
2.2.1	Kuntien liikelaitokset.....	16
2.2.2	Yhtiöittäminen.....	16
2.2.3	Kuntakonsernin keskinäinen liiketoiminta	18
2.2.4	Kuntakonsernin talous.....	19
3	Havaitut ongelmat ja lakiuudistuksen taustaa	20
3.1	Yhtiöittämisvelvoitteen laiminlyönti	21
3.2	Epäreilut kilpailuedut	22
3.3	Alihinnoittelu	23
4	Kirjanpidon eriyttämiselvöllisyys	23
4.1	Kirjanpidon eriyttämiselvöllisyyden tavoitteet	24
4.2	Kirjanpidon eriyttämissäännöksen sisältö kilpailulaissa.....	24
4.3	Kirjanpidon eriyttämiselvöllisyys käytännössä	26
4.4	Taloudellisen toiminnan käsite	27
5	Kilpailuneutraliteetti	28
5.1	Kilpailu- ja kuluttajaviraston rooli kilpailuneutraliteetin valvojana.....	29
5.2	Kilpailuneutraliteettia vaarantava menettely julkisessa elinkeinotoiminnassa....	30
5.3	Poikkeussäännökset.....	31
6	Markkinaperusteinen hinnoittelu	32
6.1	Ongelmat julkisyhteisöjen hinnoittelussa	33
6.2	Kustannuslaskenta markkinaperusteisen hinnoittelun perusteena	34
6.2.1	Kustannuslaskennan perusteet.....	35
6.2.2	Kustannuslaskennan käsitteet.....	35
6.2.3	Kustannuslaskennan vaiheet	37
6.2.4	Kuntien kustannuslaskenta ja -vertailu	38
6.3	Siirtohinnoittelu ja kannattavuusvaatimus	40
7	Kirjanpidon eriyttäminen Vantaan kaupunkikonsernissa	41
7.1	Vantaan kaupunkikonsernin rakenne ja tehtävät	42

7.1.1	Vantaan kaupungin oma organisaatio.....	42
7.1.2	Vantaan kaupungin tytäryhteisöt.....	44
7.2	Kirjanpidon eriyttämiseen liittyvä valmistelu	45
7.3	Kirjanpidon eriyttämisprosessi.....	46
7.3.1	Prosessikuvaus.....	47
7.3.2	Taloudellisen toiminnan kartoitus	49
7.3.3	Eriyttämisvelvollisuuden piirissä olevat yksiköt	52
7.3.4	Ohjeistus kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta	53
7.4	Kirjanpidon eriyttäminen Vantaan kaupungin tukipalveluiden osalta	54
7.4.1	Kilpailulliseen toimintaan kohdistuvien tuottojen ja kulujen eriyttäminen	54
7.4.2	Kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteet	55
7.4.3	Toiminnan kannattavuuden arviointi	58
7.5	Yhteenveto ja kehittämissuunnitelma	58
7.5.1	Kokemukset ja havaitut ongelmat	59
7.5.2	Kehittämissuunnitelma.....	60
8	Yhteenveto ja johtopäätökset	63
	Lähteet	65
	Kuviot	69
	Taulukot	69
	Liitteet.....	70

1 Johdanto

Julkisen sektorin toiminnan laajentuminen kilpailuille markkinoille yleistyi erityisesti 2000-luvulla. Julkisten ja yksityisten osapuolten toimiessa yhä useammin samoilla markkinoilla, kysymys julkisen elinkeinotoiminnan sääntelystä tuli entistä ajankohtaisemmaksi. Sääntely alettiin nähdä tarpeellisena, koska huomattiin, että julkisilla elinkeinotoimintaa harjoittavilla toimijoilla oli sellaisia kilpailuetuja, joita yksityiset elinkeinonharjoittajat eivät pysty saamaan. Ongelmaa alettiin kutsua kilpailuneutraliteettiongelmaksi. (Castrén 2018, 263.)

Kun julkinen toimija kilpailee julkisten varojen turvin ja yksityinen toimija omilla varoillaan, on vaarana, että syntyy kilpailuneutraliteettiongelmia. Vaikka kunta- ja kilpailulakiin on vuosien saatossa lisätty elinkeinoelämän toivomia säännöksiä kilpailuneutraliteetin parantamiseen, on ongelma yhä olemassa. Julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan ei katsota olevan tasavertaisessa asemassa markkinoilla. Julkisten toimijoiden koetaan pääsevän hyödyntämään verovaroin kustannettuja resursseja ja ne voivat ristiinsubventoida palveluita sekä saada omistajaltaan tukipalveluita. Saavutettujen kilpailuetujen avulla julkiset toimijat voivat myydä palveluitaan alemmalla hintatasolla ja välttää markkinaperusteista hinnoittelua, mikä vääristää kilpailun edellytyksiä.

Kuntalain yhtiöittämisvelvollisuuden ja kilpailulain kilpailuneutraliteettisääntelyn voimaantumisen jälkeen työ- ja elinkeinoministeriössä havaittiin, että monet julkisyhteisöt keskittivät samaan yhtiöön sekä taloudellisen että ei-taloudellisen toiminnan. Tämä ei ollut tarkoituksena, kun kilpailulain 4 a luku säädettiin vuonna 2013. Julkisyhteisöjen yhtiöissä on edelleen taloudellisia ja ei-taloudellisia toimintoja ja julkisyhteisöjen tilinpäätöksistä on vaikea hahmottaa ulkoisen myynnin osuutta, koska sitä ei ole tarvinnut eriyttää. Kilpailuneutraliteetin valvonta on ollut vaikeaa ja työlästä, ja eri toimintojen välisen ristisubvention sekä tuottojen ja kustannusten kohdistamistavan oikeellisuuden selvittäminen on jäänyt valvojan viranomaisen eli Kilpailu- ja kuluttajaviraston tehtäväksi.

Vuoden 2020 alussa julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan väliseen kilpailuneutraliteettiongelmaan saatiin konkreettinen parannus, kun kilpailulakiin lisättiin 30 d §, jonka perusteella kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan kunnan, kuntayhtymän, valtion tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön on pidettävä markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnastaan erillistä kirjanpitoa. Tiedot on laadittava 1.1.2020 alkaen ja esitettävä vuoden 2020 tilinpäätöksen liitetietona.

Uuden lakivelvoitteen myötä eriytetyn taloudellisen toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka täytyy olla suoraan johdettavissa toimijan kirjanpidosta. Lisätietona on esitettävä informatiiviset laskentaperusteet, joilla eriytetty

kirjanpito on muodostettu. Tuloslaskelma lisätietoineen on julkinen. Pienimuotoinen taloudellinen toiminta rajataan kuitenkin eriyttämismääräyksen ulkopuolelle. Säännöstä ei sovelleta silloin, kun markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto on alle 40 000 euroa vuodessa.

Kirjanpidon eriyttämismääräyksen ensisijainen tavoite on varmistua siitä, että tuotot ja kulut jaetaan oikein aiheuttamisperiaatteen mukaisesti taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan välillä. Näin voidaan varmistaa julkisyhteisöjen harjoittaman elinkeinotoiminnan läpinäkyvyys, jotta kilpailulaissa tarkoitettua kilpailuneutraaliteettia voidaan valvoa tarkoituksenmukaisesti.

Sisäisen raportoinnin ja laskennan näkökulmasta kustannusten ja tuottojen tarkempi jakaminen ja kohdentaminen tuovat myös mahdollisuuden tehokkaampaan julkisyhteisön toimintaan, koska toiminnan läpinäkyvyys edistää tuottavan toiminnan tunnistamista. On havaittu, että julkisyhteisöjen taloudellisen toiminnan hinnoittelu ei kaikilta osin noudata markkinaperusteisuutta, vaan hinnoittelu on saatettu menneisyydessä päättää tietyille tasolle ilman todellista kustannusperusteista laskentaa. Markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitetaan sitä hintatasoa, jonka suuruisiksi vastaava yksityinen toimija hinnoittelisi palvelut. Varsinaisen kirjanpidon eriyttämisen ohessa julkisyhteisöjen on tarkasteltava sitä, kattaako hinnoittelu aidosti kaikki välittömät ja välilliset kustannukset sekä tuottovaatimuksen. Virheellinen ja liian alhainen hinnoittelu vääristää hintatasoa ja vaarantaa kilpailun neutraalisuutta. Hinnoittelu on tarkistettava ja muutettava kohtuulliseksi, järkeväksi ja markkinaperusteiseksi. Taloudellisen toiminnan hinnoittelun tulee olla myös liiketaloudellisesti kannattavaa. Riippumattomilla markkinoilla toimija pyrkii aina tekemään kohtuullista tuottoa, koska pelkillä kustannuksilla ei voi harjoittaa liiketoimintaa. (Honka-aho 2020.) Lähtökohta markkinaperusteisen hinnoittelun kannattavuuden arvioimiseen on oikea ja riittävä kustannuslaskenta. Kustannusten jakoperusteilla saadaan oikea kuva taloudellisen toiminnan kustannuksista ja sen kannattavuudesta.

Kirjanpidon eriyttäminen on haasteellinen erityisesti ensimmäisenä vuonna, koska valmista toimintamallia kirjanpidon eriyttämiseen ei ole ja taloushallinnon järjestelmät eivät välttämättä mahdollista tuottojen ja kustannusten eriyttämistä ja kohdistamista tuloslaskelmamuotoon. Julkisyhteisöjen toimintatavat, prosessit ja talousjärjestelmät vaativat useita uudistuksia, jotta lain velvoittama erillinen tuloslaskelma saadaan laadittua asianmukaisesti.

1.1 Tutkimuksellinen kehittäminen

Opinnäytetyöni on tutkimuksellinen kehittäminen, jonka tarkoituksena on selkeyttää kirjanpidon eriyttämiseen liittyviä velvoitteita, täsmentää sen tarkoituksena sekä toimia suuntaa antavana ohjeistuksena julkisyhteisöille, joita kirjanpidon eriyttämismääräyksen

koskee vuodesta 2020 alkaen. Kirjanpidon eriyttämiseen johtaneet taustatekijät ja sen tavoitteet eivät olleet riittävän selkeästi tiedossa ja julkisyhteisöjen on ollut vaikea sisäistää kirjanpidon eriyttämisen tarpeellisuutta.

Tutkimuksellisen kehittämistyön tuotoksena laadin prosessikuvauksen ja kehittämissuunnitelman kirjanpidon eriyttämisestä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan osalta Vantaan kaupunkikonsernille. Prosessikuvauksen tarkoituksena on vaiheistaa Vantaan kaupungin kirjanpidon eriyttämiseen liittyvät tehtävät ja velvollisuudet yhtenäiseksi ja selkeäksi kokonaisuudeksi. Prosessikuvaus koettiin tarpeelliseksi, koska kilpailulain 30 d §:n mukainen kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus on uusi toimenpide julkisyhteisöissä, johon ei löydy valmista käytäntöä tai mallia. Lopuksi laadin Vantaan kaupungin kirjanpidon eriyttämiselle kehittämissuunnitelman, jossa esittelen jatkotoimenpiteet, joiden avulla kirjanpidon eriyttämisestä voidaan saada sujuvampi ja tehokkaampi prosessi tulevina vuosina.

1.2 Tietoperusta ja tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyön teoreettiset lähtökohdat koostuvat pääasiassa tutkimuksellisesta tiedosta. Opinnäytetyön tietoperusta pohjautuu julkisen sektorin elinkeinotoimintaan ja talouteen sekä hinnoitteluun ja kustannuslaskentaan liittyvään kirjallisuuteen ja lainsäädäntöön. Koska kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus julkisyhteisöissä on uusi asia eikä varsinaista tapauskäytäntöä vielä ole, aiheen käsittely perustuu pääosin viranomaisten kuten Kilpailu- ja kuluttajaviraston ja Kuntaliiton sekä julkisen sektorin lainsäädännön ja talouden asiantuntijoiden julkaisemiin sähköisiin lähteisiin. Teoreettisen viitekehyksen avulla vastataan seuraaviin kysymyksiin:

1. Mitä on julkinen elinkeinotoiminta?
2. Miten julkista elinkeinotoimintaa säädellään ja rajoitetaan?
3. Mitä julkisyhteisöille suunnattu kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus tarkoittaa ja miksi lakivelvoite on lisätty kilpailulakiin?
4. Mitä kilpailuneutraliteetti merkitsee ja miten se liittyy kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuteen?
5. Mitä markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitetaan ja miten hinnoittelun markkinaperusteisuus varmistetaan?

Aiheen yleisen tarkastelun jälkeen esittelen tapaustutkimuksena Vantaan kaupunkikonsernin kirjanpidon eriyttämisen, josta laadin prosessikuvauksen ja kehittämissuunnitelman. Sekä prosessikuvaus että kehittämissuunnitelma on toteutettu organisaatiolähtöisesti ja käytännönläheisesti osallistuvan havainnoinnin keinoin ja teoreettista tietoa hyödyntäen. Olin osallisena kuuden henkilön työryhmässä, jossa Vantaan kaupunkikonsernin kirjanpidon eriyttämistä suunniteltiin ja toteutettiin. Työskentelen sisäisen laskennan controllerina ja

osallistuin työryhmään taloushallinnon asiantuntijan roolissa. Tein työni ohessa kirjanpidon eriyttämiseen liittyvää laskentaa, markkinaperusteisen hinnoittelun arviointia sekä Vantaan kaupungin tilinpäätöstä ja tilikausikohtaista tuloslaskelmaa, jossa eriytetyn toiminnan tuotot ja kulut esitetään.

2 Julkisyhteisöjen elinkeinotoiminta ja sitä rajoittava lainsäädäntö

Julkisella elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan kunnan, kuntayhtymän, valtion ja niiden määräysvaltaan kuuluvien yksiköiden harjoittamaa taloudellista toimintaa. Määräysvalta syntyy, jos kunnalla, kuntayhtymällä tai valtiolla on yksin tai yhdessä useamman kunnan, kuntayhtymän tai valtion kanssa enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Äänen enemmistö voi perustua omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin tai muuhun sopimukseen. Määräysvalta syntyy myös silloin, jos julkisella toimijalla on yksin tai yhdessä oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenistä.

Julkista elinkeinotoimintaa on kaikki taloudellinen toiminta, jossa julkisyhteisö tarjoaa tavaroita tai palveluita markkinoilla. Taloudellisen toiminnan määritelmä ei edellytä voiton tavoittelua. Näin ollen julkisyhteisön toiminta voi olla elinkeinotoimintaa, vaikka sen tarkoituksena ei olisi voitollinen elinkeinotoiminta. Toiminta voi myös olla taloudellista, vaikka siihen kytkeytyisi yleiseen etuun liittyviä velvoitteita, erityisoikeuksia, yksinoikeuksia tai toimintaa tuettaisiin julkisin varoin. Valtion ja kunnan julkisen vallan käyttö ja viranomaistoiminta eivät kuitenkaan ole kilpailuneutraliteettisäännöksen tarkoittamaa elinkeinotoimintaa. (Aalto-Setälä, Aine, Lehto, Virtanen, Stenborg & Piekkala 2016, 631-632.)

Julkisen sektorin toiminnan laajentuminen kilpailuille markkinoille on lisääntynyt erityisesti 2000-luvulla. Julkisten ja yksityisten organisaatioiden toimiessa yhä useammin samoilla markkinoilla kysymys julkisen elinkeinotoiminnan sääntelystä on tullut aikaisempaa ajankohtaisemmaksi ja tärkeämmäksi. Sääntely koettiin tarpeelliseksi, koska julkisilla elinkeinotoimintaa harjoittavilla toimijoilla havaittiin olevan sellaisia kilpailuetuja, joita yksityiset elinkeinonharjoittajat eivät voi saavuttaa.

2.1 Kuntien elinkeinotoimintaa rajoittava lainsäädäntö

Kuntalain (410/2015) 132 §:n viittaus sitoo kilpailulain (948/2011) 4 a luvun ja kuntalain 15 luvun yhdeksi kunnan toimintaa markkinoilla ja sen valvontaa koskevaksi kokonaisuudeksi, jonka keskeisenä tavoitteena on kilpailuneutraliteetin turvaaminen (Lebedeff 2016). Kuntalaki tai kilpailulaki ei kiellä julkisyhteisöjä harjoittamasta taloudellista toimintaa eikä kilpaillemasta yksityisten yritysten kanssa samoilla markkinoilla. Kuntalain ja kilpailulain säädöksiä avulla on kuitenkin pyritty turvaamaan kilpailun tasapuolisuus julkisen ja

yksityisen elinkeinotoiminnan välillä sekä estämään yksityisen ja julkisen elinkeinotoiminnan välisiä kilpailuneutraliteettiongelmia. (Aalto-Setälä ym. 2016, 631.)

2.1.1 Kuntalain 15 luku kunnan toiminnasta markkinoilla

Kuntalain 1 luvun 7 § määrää, että kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa tehtävät ja järjestää sille laissa erikseen määrätyt tehtävät. Kunta voi sopimuksen nojalla hoitaa myös muita kuin itsehallintoonsa kuuluvia julkisia tehtäviä. Kuntien varsinaista elinkeinotoimintaa säätelee kuntalain 15 luku. 126 §:n mukaan kunnan hoitaessa 7 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava toiminto osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Tätä kutsutaan yhtiöittämisvelvollisuudeksi.

Kuntalain 126 §:n mukaan kunnan ei katsota hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla seuraavissa tilanteissa:

- kunta tuottaa lain perusteella omana toimintana palveluita kunnan asukkaille ja muille, joille kunnan on lain perusteella järjestettävä palveluita
- tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitettulla tavalla yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistoimintavelvoitteen perusteella ja palveluita tuotetaan omana toimintana alueen asukkaille ja muille, joille on lain perusteella järjestettävä palveluita
- tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitettulla tavalla yhteistoiminnassa ja kyseessä on julkisista hankinnoista annetun lain 10 §:ssä tai vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalveluiden alalla toimivien yksiköiden hankinnoista annetun lain 19 §:ssä tarkoitettun sidosyksikön tai sidosyrityksen toiminnasta tai jos yhteistoimintaan ei muutoin sovelleta kilpailuttamisvelvollisuutta
- kunta järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta, edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa palveluita tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyvinä oppilas- ja opiskelijatöinä
- toiminta perustuu lakiin perustuvaan monopoliasemaan, muodostaa luonnollisen monopolin tai tuottaa välittömästi näihin liittyviä palveluita
- kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä ja toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitoon.

Kuntalain 127 §:ssä säädetään yhtiöittämisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista. Sen mukaan kunta voi hoitaa omana toimintanaan 126 §:ssä tarkoitettua tehtävää seuraavissa tilanteissa, joissa yhtiöittämisvelvoitetta ei ole:

- toiminnan katsotaan olevan vähäistä

- lain perusteella kunta voi nimenomaisesti tuottaa palveluita toiselle taholle tai osallistua tällaista toimintaa koskevaan tarjouskilpailuun
- kunta tuottaa tukipalveluita tytäryhteisölleen
- kunta tuottaa palveluita julkisista hankinnoista annetun lain 10 §:ssä tarkoitetulle sidosyksikölle tai vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalveluiden alalla toimivien yksiköiden hankinnoista annetun lain 19 §:ssä tarkoitetulle sidosyritykselle tai yhteisyritykselle
- kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa ja kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut
- kunta tuottaa palveluita kunnan tai kunnan tytäryhteisön palveluksessa oleville henkilöille palvelussuhteen perusteella
- toiminta liittyy välittömästi valmiuslaissa (1552/2011) tarkoitetun valmiussuunnitelman mukaiseen poikkeusoloja koskevaan varautumisvelvollisuuteen.

Kuntalain 128 § määrää, että kunnan toimiessa edellä mainituissa tapauksissa kilpailutilanteessa markkinoilla sen on hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti. Vaikka yhtiöittämisvelvoitetta ei ole, hinnoittelun tulee kuitenkin olla markkinaperusteista.

129 §:n mukaan kunnan myöntämä laina, takaus tai muu vakuus ei saa vaarantaa kunnan kykyä vastata sille laissa säädetyistä tehtävistä. Kunta ei saa myöntää lainaa, takausta tai muuta vakuutta, jos siihen sisältyy merkittävä taloudellinen riski. Kunnan edut tulee turvata riittävän kattavilla vastavakuuksilla. Kunta voi myöntää takauksen tai muun vakuuden kilpailutilanteessa markkinoilla toimivan yhteisön velasta tai muusta sitoumuksesta ainoastaan silloin, jos kyseinen yhteisö kuuluu kuntakonserniin tai se on kuntien tai kuntien ja valtion yhteisessä määräysvallassa.

Kuntalain 130 §:ssä säädetään kunnan omistaman kiinteistön luovutuksesta ja vuokrasopimuksen markkinaehtoisuudesta. Sen mukaan kunta voi luovuttaa tai antaa vuokralle vähintään kymmeneksi vuodeksi omistamansa kiinteistön kilpailutilanteessa markkinoilla toimivalle tarjouskilpailulla, jolle ei aseteta ehtoja. Tarjouskilpailun on kuitenkin oltava avoin ja siitä on tiedotettava riittävästi. Kunnan luovuttaessa tai antaessa vuokralle vähintään kymmeneksi vuodeksi omistamansa kiinteistön ilman 1 momentin mukaista tarjouskilpailua, puolueettoman tahon on arvioitava kiinteistön markkina-arvo tai markkinaperusteinen vuokrataso.

131 §:ssä määritetään kunnan palveluvelvoite. Kunta voi antaa määräaikaisen palveluvelvoitteen kunnan asukkaiden hyvinvoinnin kannalta tarpeellisten palveluiden turvaamiseksi kilpailutilanteessa markkinoilla toimivalle palveluntuottajalle, jos markkinoiden toiminta on puutteellista. Ennen palveluvelvoitteen antamista kunnan on selvitettävä,

toimivatko markkinat riittävällä tasolla. Palveluvelvoite on annettava kirjallisesti ja siinä tulee määritellä palvelun tuottamiseen ja korvauksen määräytymiseen liittyvät keskeiset ehdot. Palvelun turvaamiseksi maksettavissa korvauksissa on myös huomioitava, mitä Euroopan komission yleistä taloudellista etua koskevilla valtioneuvoston päätöksissä säädetään. Palveluntuottaja on valittava avoimessa ja syrjimättömässä menettelyssä. Jos palveluvelvoite täyttää julkisista hankinnoista annetussa laissa säädetyn hankintasopimuksen tai käyttöoikeussopimuksen määritelmän, palveluntuottajan valinnassa on noudatettava mainitun lain mukaista menettelyä.

132 §:ssä Kilpailu- ja kuluttajavirastolle myönnetään oikeus puuttua kunnan, kuntayhtymän tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yhteisön harjoittamaan kilpailulain vastaiseen menettelyyn tai toiminnan rakenteeseen. Kilpailu- ja kuluttajaviraston oikeuksista säädetään tarkemmin kilpailulaissa (948/2011), jota käsitellään luvussa 2.1.2. Kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on kuntalain lisäksi otettava huomioon, mitä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklassa säädetään.

2.1.2 Kilpailulain 4 a luku kilpailun tasapuolisuuden turvaamisesta julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä

Kuntalain ohella kuntien elinkeinotoimintaa säätelee kilpailulaki samalla tavalla kuin muidenkin elinkeinonharjoittajien taloudellista toimintaa. Kilpailulain 4 a luku määrittää kilpailun tasapuolisuuden turvaamisesta julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Kilpailulain 4 a luvun säännösten tavoitteena on luoda Euroopan komission edellyttämä kansallinen valvontamekanismi. Mekanismeilla voidaan valvoa erityisesti hinnoittelun markkinaperusteisuuden toteutumista kuntien ja kuntayhtymien taloudellisen toiminnan yhtiöittämisvelvollisuutta koskeissa kuntalain 127 §:n tarkoittamissa poikkeustilanteissa. Sääntely kytkeytyy tiiviisti edellä mainittuihin kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta koskeviin säädöksiin, ja ne muodostavat kilpailuneutraliteettia turvaavan kokonaisuuden yhdessä kuntalain 15 luvun kanssa.

Kilpailulain 4 a luvun 30 a § myöntää Kilpailu- ja kuluttajaviraston toimivallan. Sen mukaan Kilpailu- ja kuluttajaviraston tulee ensisijaisesti neuvotteluteitse pyrkiä poistamaan kunnan, kuntayhtymän, valtion tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön harjoittamassa taloudellisessa toiminnassa sovellettu menettely tai toiminnan rakenne, joka vääristää tai on omiaan vääristämään terveen ja toimivan kilpailun edellytyksiä markkinoilla, estää tai on omiaan estämään terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun syntymistä tai kehittymistä tai on ristiriidassa kuntalain (410/2015) 128 §:ssä säädetyn markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimuksen kanssa.

Kilpailulain 30 b §:ssä määritellään lain soveltamisalan poikkeukset. Mitä 30 a §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos menettely tai toiminnan rakenne seuraa välittömästi lainsäädännöstä tai jos

soveltaminen estäisi merkittävän kansalaisten hyvinvointiin, turvallisuuteen tai muuhun sellaiseen yleiseen etuun liittyvän tehtävän hoitamisen.

Kilpailulain 4 a luvun 30 c § mahdollistaa kiellon, määräyksen tai velvoitteen asettamisen kunnan toiminnalle. Jos 30 a §:ssä tarkoitettu neuvottelu ei johda tulokseen, Kilpailu- ja kuluttajaviraston tulee kieltää kuntaa, kuntayhtymää tai valtiota käyttämästä menettelyä tai toiminnan rakennetta tai asettaa menettelyn tai toiminnan jatkamisen edellytykseksi sellaiset velvoitteet, jotka varmistavat tasapuoliset toimintaedellytykset markkinoilla. Toimintaa ei kuitenkaan saa määrätä kokonaan lopetettavaksi, jos tehtävän suorittaminen perustuu lainsäädäntöön.

Kesäkuussa 2019 kilpailulain 4 a lukuun lisättiin 30 d § kirjanpidon eriyttämisestä, jota sovelletaan 1.1.2020 alkaen. Jos 30 a §:ssä tarkoitettu kunta, kuntayhtymä, valtio tai niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, siitä on pidettävä erillistä kirjanpitoa. Eriytetyssä kirjanpidossa on esitettävä johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot. Lisätietona on myös laadittava selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. 30 d §:n mukaan toiminnan tuotot ja kulut pitää esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka tulee olla johdettavissa kirjanpidosta ja joka on laadittava kirjanpitolain tai kyseiseen toimijaan sovellettavien muiden kirjanpitosäännösten mukaisesti. Tuloslaskelma lisätietoineen on julkinen ja se tulee esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto valvoo 1 ja 2 momentissa säädettyjen velvoitteiden noudattamista. Jos 1 momentissa tarkoitettu kunta, kuntayhtymä, valtio tai niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö laiminlyö 1 tai 2 momentissa säädettyjen velvoitteiden noudattamisen, Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi sakon uhalla velvoittaa kunnan, kuntayhtymän tai valtion toimittamaan erillisen kirjanpidon, tuloslaskelman, tilinpäätöksen sekä kuvauksen kustannuslaskennan periaatteista määrätyssä ajassa. Uhkasakon asettamiseen ja maksettavaksi tuomitsemiseen sovelletaan kilpailulain 46 §:ää. Uhkasakon tuomitsee maksettavaksi markkinaoikeus ja uhkasakon määräämisestä ja tuomitsemisesta säädetään uhkasakkolaissa (1113/1990).

Mitä 1-4 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos kunnan, kuntayhtymän, valtion tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto on alle 40 000 euroa vuodessa. Mitä 1-4 momentissa säädetään, ei sovelleta myöskään 30 b §:ssä tarkoitettuun toimintaan.

2.2 Kuntien liiketoiminta

Kunnat voivat harjoittaa toimintaansa eri tavoin. Ne voivat tuottaa palvelunsa itse, ostaa palvelut, tuottaa ne yhteistoimintana tai perustaa palveluita tuottavan yhtiön. Kunnan tehtäviä ja velvollisuuksia koskevassa sääntelyssä tulee kuitenkin erottaa palveluiden järjestämisvastuu ja palveluiden tuottaminen. Palveluiden järjestämisvastuu tarkoittaa sitä, että palvelut ovat kuntalaisten saatavilla ja siihen sisältyy kunnan viranomaistehtävät kuten valvonta ja rahoitus. Suurin osa kunnan toiminnasta on palveluiden tuottamista. Kunnan toiminta voidaan yksityistää ja ulkoistaa ainoastaan niiden tehtävien osalta, joista kunta ei ole lain mukaan velvollinen huolehtimaan. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 21.)

Kuntaorganisaatiot ovat muuttuneet vuosien saatossa monin eri tavoin. Yksi merkittävä muutos on kuntaorganisaatioiden monimuotoistuminen konserneiksi. Kuntakonsernilla tarkoitetaan kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä. (Säilä ym. 2008, 27.) Kuntaa kutsutaan emokunnaksi, ydinkunnaksi tai peruskunnaksi, jolla on useita tytäryhteisöjä, säätiöitä, kuntayhtymiä ja yhteistoiminta-alueita. Kun kunnalla on määräysvalta jossakin yhteisössä, on tämä yhteisö kunnan tytäryhteisö. Kyseessä voi olla myös säätiö, jossa kunnalla on määräysvalta. Kuntakonsernin toimintaa ohjataan valtuuston hyväksymällä konserniohjeella. Konserniohjeessa määrätään muun muassa kuntakonsernin talouden suunnittelusta ja ohjauksesta, konsernin valvonnasta ja raportoinnista, riskienhallinnasta, tiedottamisesta ja konsernin sisäisistä palveluista. Kunnalla on siis vahva ohjausvalta kuntakonserniin ja sen muodostamiin tytäryhteisöihin. (Arajärvi & Taipale 2017, 120.) Koska kunnat hoitavat yhä enemmän tehtäviään erilaisten konserniyhteisöjen kautta, tämä tarkoittaa sitä, että konserniyhteisöt toimivat entistä enemmän palveluiden myynnistä saamallaan tuloilla, joita ne saavat asiakkailta. Verovaroilla kunnat ostavat yhteisöiltä palveluita kuntalaisille tai kuntaorganisaatiolle. Ulkoistuksen on ajateltu lisäävän kustannustehokkuutta ja sitä kautta johtavan verovarojen tehokkaampaan käyttöön. (Nyholm, Haveri, Majoinen & Pekola-Sjöblom 2017, 77.)

Tulevaisuudessa kuntien palveluiden ja toimintojen organisointitavat monipuolistuvat entisestään ja yhtiöiden painoarvo kasvaa emokuntaan nähden. Kuntien yhtiöiden tuotannon laatu ja kustannusten avoimuus nousevat aiempaa enemmän esille, koska kuntasektorilla avoimuus on yksi julkishallinnon keskeisistä periaatteista. Kunnan yhtiöiden toiminnan avoimuus ei kuitenkaan ole ongelmattonta ja keskeiset haasteet liittyvät markkinoilla toimivien yritysten toimintaan ja liikesalaisuuksiin, erityisesti kannattavuuden parantamiskeinojen ja tulevaisuuden tuotannon kehittämispanosten suuntautumiseen. (Nyholm ym. 2017, 425.) Martikainen (2009, 49) mainitsee, että kansainvälisten tutkimusten

mukaan julkisten palveluiden ulkoistaminen ja yksityistäminen ovat useimmiten tuoneet tavoiteltuja kustannussäästöjä. Tulokset eivät kuitenkaan yksinomaan ole positiivisia, sillä arviointiin liittyy useita mittaamis- ja määrittäsongelmia.

2.2.1 Kuntien liikelaitokset

Kunnan liikelaitos on yksi kunnan liiketoiminnan organisointimuoto. Kunta tai kuntayhtymä voi kuntalain 9 luvun 65 §:n mukaan perustaa kunnan liikelaitoksen liiketoimintaa tai liikeloudellisten periaatteiden mukaisesti hoidettavaa tehtävää varten. Tällä tarkoitetaan tehtävää, joka on liikelaitoksen näkökulmasta kannattava siten, että varsinainen toiminta ja investoinnit voidaan rahoittaa ainakin pitkällä aikavälillä liikelaitoksen omalla tulorahoituksella. Lisäksi ulkoinen myynti muille kuin kunnan omille yksiköille tulisi olla merkittävää. Toiminnan tulee olla markkinaehtoista siten, että asiakassuhde on sopimusperusteinen. Kunnan toimialaan kuulumatonta tehtävää varten liikelaitosta ei saa perustaa. Kunnan liikelaitos on osa kunnan hallintoa ja taloutta, ei erillinen oikeushenkilö eikä itsenäinen kirjanpitovelvollinen. Liikelaitoksen kirjanpidon pitää olla kuitenkin eriytetty kunnan kirjanpidossa. (Heuru, Mennola & Ryyänen 2011, 252-253.) Kunnanvaltuuston tulee päättää liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista. Kuntaliitto on jo vuonna 2008 antanut kriteerit kuntien liikelaitoksille ja suositellut, että kunnat tarkastavat liiketoimintansa kilpailun näkökulmasta. Liiketoiminnan tulee tapahtua sellaisessa oikeudellisessa muodossa, että se ei vääristä kilpailua markkinoilla. Jos kunta havaitsee toiminnassaan neutraliteettiongelmia, liikelaitoksen toiminta tulee yhtiöittää. (Säilä ym. 2008, 22-23.)

Kuntaliiton mukaan (Mehtonen 2020, 4-6) kuntien omistamien liikelaitosten määrä on vähentynyt merkittävästi yhtiöittämisveloitteen myötä 2010-luvulla. Markkinoilla toimivat liikelaitokset tuli yhtiöittää vuoden 2014 loppuun mennessä. Liikelaitostamisen trendihuippu ajoittui vuosiin 2010-2012. Viime vuosina liikelaitoksia on myös siirretty takaisin osaksi kunnan omaa toimintaa. Vuonna 2019 kuntien liikelaitoksia oli enää 19 kappaletta ja niiden liikevaihto oli noin 2,1 miljardia euroa. Kymmenen vuotta aikaisemmin vuonna 2009 kuntien liikelaitoksia oli jopa 177 kappaletta ja niiden liikevaihto oli noin 3,8 miljardia euroa.

2.2.2 Yhtiöittäminen

Merkittävin muutos kunnissa on ollut yhtiömuotoisen toiminnan laajentuminen. Yhtiömuodolla on tavoiteltu tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä toimintoihin laatua ja joustavuutta. (Nyholm ym. 2017, 422.) Kuntalain 126 § määrää, että kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen tulee pääsääntöisesti antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Vuonna 2019 Suomessa oli yhteensä 2109 kuntayhtiötä ja niiden toimialakenttä on laaja (BDO Oy:n verkkoseminaari 2020).

Averio, Koskinen ja Laesterä (2019, 81-82) korostavat, että syitä yhtiöiden perustamiseen kunnissa on useita. Yhtiöitä voidaan perustaa esimerkiksi toiminnallisista syistä, jolloin tavoitteena on toiminnan saattaminen kilpailukykyiseksi ulkopuolisten toimijoiden kanssa ja sitä kautta toiminnan tehostaminen. Kunnan toiminnan yhtiöittäminen voi myös johtua kilpailuoikeudellisista paineista. Yhä useammin syntyy tilanteita, joissa yksityinen ja julkinen toimija kohtaavat kilpailluilla markkinoilla. Yhtiömallin tarkoituksena on tehdä taloudellisesta toiminnasta läpinäkyvää, jolloin voidaan varmistaa, että yhtiön tulo-, kustannus- ja pääomarakenne eivät sisällä kiellettyä julkista tukea verovaroista. On arvioitu, että tulevaisuudessa kuntayhtiöt entistä useammin kilpailevat markkinoilla eikä in house -aseman säilyttäminen ole kannattavaa. In house -asemassa kunta saa ostaa palveluita omistamaltaan yhtiöltä ilman kilpailua. Myös seudullinen toiminta on usein peruste yhtiöittämiselle. Yhtiö on luonnollinen muoto toiminnan harjoittamiseen, jos toiminta on liiketoiminnan luonteista ja tavoitteena on toiminnan tehokkuus ja kilpailuneutraliteetti.

Kunnan yhtiö toimii osakeyhtiölain (624/2006) mukaisesti ja myös yhtiön johto on vastuussa lain määrittelyjen mukaisesti. Kuntaomistajan ja yhtiön johdon välisissä ristiriitatilanteissa omistaja eli kunta viime kädessä ratkaisee järjestelyt. Kunta omistajana voi päättää konsernirakenteesta ja perustaa, fuusioda tai lopettaa yhtiön. Kunta omistajana myös asettaa yhtiöilleen taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet tuotto-odotuksineen. (Nyholm ym. 2017, 423.) Valtuusto ohjaa kunnan tytäryhteisöjen toimintaa asettamalla niille tavoitteita kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa. Tärkeä väline tytäryhteisöjen ohjaamisessa on valtuuston hyväksymä konserniohje. Sillä ohjeistetaan ensisijaisesti kunnan omia toimielimiä ja viranhaltijoita, joiden tehtävänä on valvoa tytäryhteisöjen toimintaa. Konserniohjauksesta ja -valvonnasta vastaa käytännössä konsernijohto. Konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja sekä muut valtuuston johtosäännössä määräämät toimielimet ja viranhaltijat. Konserniohjauksella tarkoitetaan siis sekä omistajaohjausta että tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden antamista. Omistajaohjaus on kunnan edustajien päätösvalan käytön ohjaamista yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Lisäksi konsernijohto voi antaa ohjeita tytäryhteisöille erikseen sovittavissa kuntakonsernin toiminnoissa kuten tilinpäätösraportoinnissa tai rahoituksen ja hankintojen järjestämisessä. (Björkwall ym. 2012, 41.)

Vaikka kuntien yhtiöt toimivat osakeyhtiölain säädösten mukaisesti, kuntalaki säätelee yhtiön toimintaa valittaessa kunnan edustajia yhtiön hallintoon, osittain edustajien vastuukysymyksissä sekä yhtiön toimialaa määriteltäessä. Osakeyhtiössä ylin päätösvalta kuuluu yhtiökokoukselle. Yhtiökokouksessa kuntien edustaja tai edustajat käyttävät osakkeenomistajavaltaa. Yhtiön hallitus vastaa yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Yhtiön toimitusjohtaja vastaa juoksevasta hallinnosta. Yhtiötä sitovia päätöksiä tekevät käytännössä ainoastaan yhtiön toimielimet eli hallitus ja toimitusjohtaja. Kunnan päätöksentekuelimissä ei yhtiötä oikeudellisesti sitovia päätöksiä

voida tehdä. Yhtiön hallintoelinten päätökset eivät ole julkisia eikä kuntien omistamien yhtiöiden päätöksistä voi tehdä oikaisuvaatimusta tai kunnallisvalitusta. Yhtiön hallituksen jäsenillä ja toimitusjohtajalla on osakeyhtiölain mukainen taloudellinen vastuu hallituksen tekemistä päätöksistä.

Kunnan liiketoiminnan yhtiöittämisellä on oltava ensisijaisesti toiminnan tehostamiseen liittyvät perusteet. Toimintaa yhtiöittäessä kunnan tai kuntayhtymän on varmistuttava siitä, että yhtiö voi toimia pääosin ilman kunnan taloudellista tukea ja että kunnan mahdollisuudet ohjata yhtiötä ovat tarpeeseen nähden riittävät. (Björkwall ym. 2012, 43.)

2.2.3 Kuntakonsernin keskinäinen liiketoiminta

Hankintalain (1397/2016) pääsääntönä on se, että hankintayksikkö kilpailuttaa hankintansa silloin, kun ne hankitaan oman organisaation ulkopuolelta. Kilpailuttamisvelvoite ei luonnollisesti koske tilannetta, jossa hankintayksikkö tuottaa hankintakokonaisuuden omana työnään. Se, milloin omassa organisaatiossa suoritettavasta työstä tulee kilpailutettavaa, tapahtuu käytännössä konsernitasolla. Hankinta hankintayksikön konserniin kuuluvalta erilliseltä yksiköltä on lähtökohtaisesti hankintasääntelyn näkökulmasta kilpailutettavaa hankintaa, sillä hankintalaki ei tee eroa sen suhteen, mikä taho on hankintayksikkönä ja mikä puolestaan tuottajana. Hankintalaissa on kuitenkin sidosyksikköä koskeva poikkeus, joka liittyy konsernisuhteiden rakentamiseen. Sidosyksikkö- tai in house -suhteessa tehtyjä hankintoja rinnastetaan omana työnä tekemiseen eikä niitä tarvitse kilpailuttaa hankintalain mukaisesti. Sidosyksikkösuhteita kutsutaan myös vertikaaliseksi yhteistyöksi, koska sidosyksikkö on alisteisessa suhteessa omistajiinsa. (Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017, 150.)

Sidosyksikköhankinnan edellytykset on määritelty hankintalain 15 §:ssä. Sen mukaan laki ei sovellu tilanteeseen, jossa hankintayksikkö tekee hankinnan sidosyksiköltään.

Sidosyksikköaseman ensimmäinen edellytys on, että toimittaja on hankintayksiköstä muodollisesti erillinen ja päätöksenteon kannalta itsenäinen yksikkö. Käytännössä tällaiset yksiköt ovat kuntien omistamia osakeyhtiöitä, jotka ovat muodollisesti erillisiä omistajistaan. Kunnan liikelaitos ei vastaa määritelmää, koska liikelaitoksen katsotaan olevan osa varsinaista organisaatiota. Näin ollen omalta liikelaitokselta tehty hankinta on oman organisaation sisällä tapahtuvaa hankintaa. Sidosyksikköaseman toinen edellytys on, että hankintayksikkö yksin tai yhdessä muiden hankintayksiköiden kanssa käyttää määräysvaltaa yksikköön samalla tavoin kuin omiin toimipaikkoihinsa. Lisäksi laki velvoittaa, että sidosyksikössä ei saa olla muiden kuin hankintayksiköiden pääomaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että sidosyksikössä ei saa olla yksityistä omistusta. Sidosyksikköaseman kolmas edellytys on, että yksikkö harjoittaa enintään viiden prosentin ja enintään 500 000 euron osuuden liiketoiminnastaan muiden tahojen kuin niiden hankintayksiköiden kanssa, joiden määräysvallassa se on. Toisin sanoen

sidosyksiköllä saa olla vain rajoitetusti niin sanottua ulosmyyntiä. Sidosyksikön kaikkien edellytysten on täyttyvä samanaikaisesti, jotta yksikkö voidaan todeta jonkin tahon sidosyksiköksi. (Pekkala ym. 2017, 151-152.)

Pekkala ym. (2017, 161) muistuttavat, että tilanne, jossa sidosyksikön myynti kohdistuu merkittävästi muihin kuin määräysvaltaa käyttäviin hankintayksiköihin, on ongelmallinen sekä hankintalainsäädännön että kilpailuneutraliteetin näkökulmasta. Sidosyksiköt voivat myynnin kautta vääristää kilpailua markkinoilla muiden toimittajien kanssa hyödyntämällä määräysvaltaa käyttäviltä hankintayksiköltä kilpailuttamatta saatuja ja sidosyksikölle edullisia hankintasopimuksia. Suurikokoisen sidosyksikön liiketoiminnasta muutamankin prosentin sallittu muihin kuin määräysvaltaa käyttäviin hankintayksiköihin suuntautuva myynti voi käytännössä tarkoittaa sitä, että yksiköllä voisi olla miljoonien eurojen liiketoimintaa muiden kuin siihen määräysvaltaa käyttävien hankintayksiköiden kanssa.

Joskus samaan konserniin kuuluvilla tahoilla on myös tarve hankkia toisiltaan niiden tuottamia palveluita. Usein myös konsernijohto edellyttää, että hankinnat tehdään konsernin sisällä. Hankintalakia ei sovelleta tilanteissa, joissa sidosyksikkö, joka on itsekin hankintayksikkö, tekee hankinnan siihen määräysvaltaa käyttävältä taholta. Hankintayksikkö tai sidosyksikkö voi hankkia kilpailuttamatta esimerkiksi konsernin tukipalveluita. Tällaista tilannetta kutsutaan käänteiseksi sidosyksikköhankinnaksi. Käänteinen sidosyksikköhankinta toteutuu esimerkiksi silloin, kun kunnan sidosyksikköasemassa oleva yhtiö, joka on hankintayksikkö, tekee hankintasopimuksen kunnan kanssa taloushallinnon palveluista. (Pekkala ym. 2017, 165.) Silloin kun hankitaan saman konsernin toiselta yhtiöltä palveluita, on kyse sidosyksikköinä olevien tytäryritysten välisestä sopimuksesta. Kumpikaan yritys ei käytä määräysvaltaa toisessa yrityksessä, vaan molemmat ovat saman emoyrityksen määräysvallassa. Hankintalakia ei sovelleta tällaisiin tilanteisiin, joissa sidosyksikkö, joka on hankintayksikkö, tekee hankinnan saman hankintayksikön määräysvallassa olevalta toiselta sidosyksiköltä. Tällöin kysymys on niin sanotusta in house sisters -tilanteesta. Hankintaan ei tarvitse soveltaa keinotekoisia järjestelyjä kuten sitä, että määräysvallassa oleva emokunta toimisi välikätenä eli tilaisi tavarat yhdeltä sidosyksiköltään ja toimittaisi ne toiselle. (Pekkala ym. 2017, 166.)

2.2.4 Kuntakonsernin talous

Kuten aiemmin on todettu, kuntakonsernin merkitys taloudellisena kokonaisuutena on kasvanut kunnan toimiessa yhä useammin palveluiden järjestäjänä perinteisen oman palvelutuotannon sijaan. Kunnat ovat siirtäneet palvelutuotantaan yhä enemmän osakeyhtiöille, kuntayhtymille ja kolmannelle sektorille. (Säilä ym. 2008, 29.) Kunnat siirtyvät jatkossakin yhä suuremmissa määrin palveluiden tuottajista palveluiden järjestäjiksi. Kunnan omia toimintoja suurella todennäköisyydellä supistetaan ja jäljelle jääviä osia yhtiöitetään,

jotta pystytään varmistamaan toimintojen laatu sekä kilpailukykyisyys. Yhtiömuotoisen toiminnan koordinointi on siis entistä suuremmassa roolissa tulevaisuudessa.

Kunnan ja sen tytäryhteisöjen muodostamaa taloudellista kokonaisuutta kuvataan konsernitilinpäätöksen sekä siitä laskettavien tunnuslukujen ja liitetietojen avulla. Konsernitilinpäätös kuvaa kuntakonsernin toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kokonaiskuvan kunnan toiminnasta ja taloudesta myös silloin, kun kunnan palvelutuotantoa ja vastuuta on siirretty tytäryhteisöihin. Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on myös parantaa kuntakonsernien eri tilikausien välistä vertailua. Konsernitilinpäätös tulee laatia, jos kunnalla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä. Konsernitilinpäätöksen konsernituloslaskelma osoittaa kuntakonsernin tulorahoituksen riittävyyden ja toiminnan taloudellisen tuloksen. Konsernitase sen sijaan osoittaa kuntakonsernin taloudellisen aseman. Konsernitaseesta käy ilmi kunnan ja sen tytäryhteisöjen varat, velat ja vastuut ulkopuolisille. Konsernin rahoituslaskelmalla tarkoitetaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen rahavirrat käsittävää laskelmaa, josta käy ilmi konsernin varojen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana.

Konsernitilinpäätös on myös kuntakonsernin ohjausväline, joka antaa tietoa kunnan ja sen tytäryhteisöjen eri sidosryhmille. Lisäksi konsernitilinpäätös tekee mahdolliseksi kuntien välisen vertailun poistamalla erilaisista organisointitavoista johtuvat vaikutukset kuntakokonaisuuden taloudelliseen tulokseen ja rahoitusasemaan. Se eliminoi muun muassa tilinpäätösjärjestelyt, joilla kunnan lainakantaa on voitu alentaa ja siirtää tytäryhteisöihin sekä järjestelyt, joiden tavoitteena on parantaa kunnan tulosta kirjaamalla luovutusvoittoja tytäryhteisöön siirretystä omaisuudesta. (Björkwall ym. 2012, 42.)

3 Havaitut ongelmat ja lakiuudistuksen taustaa

Julkisen sektorin velvollisuutena on hoitaa sille lainsäädännössä erikseen määrätyt tehtävät, mutta usein se harjoittaa tämän lisäksi myös muuta toimintaa. Muu toiminta on tavallisesti yksityisten elinkeinonharjoittajien kanssa kilpailevaa taloudellista toimintaa. Kilpailu- ja kuluttajaviraston tekemien selvitysten mukaan esimerkiksi kunnat ja kuntayhtymät kilpailevat yksityisten yritysten kanssa samoilla markkinoilla ruoka- ja ateriapalveluissa, kiinteistöhuollossa, siivouksen ja logistiikan palveluissa, taloushallinnon palveluissa, toimitilojen vuokrauksessa, työterveyspalveluissa, jätehuollossa, koulutuksessa, liikunta- ja kulttuuripalveluissa sekä laboratorio- ja kuvantamispalveluissa. (Salonen 2019.)

Kunta- ja kilpailulainsäädäntö on jo useiden vuosien ajan velvoittanut kuntia ja valtiota yhtiöittämään kilpailuilla markkinoilla tapahtuvat toiminnot. Myös hinnoittelun on oltava

markkinaehtoista ja kiellettyä ristisubventiota ei saa tapahtua. Ristisubventio tarkoittaa, että julkinen toimija rahoittaa muusta toiminnastaan saamallaan tuloilla toimintaansa kilpailuilla markkinoilla. Tämän takia se voisi myydä palveluitaan markkinaehtoisia hintoja edullisemmin, minkä seurauksena markkinoilta saattaisi poistua yhtä tehokkaita kilpailijoita. (Grekin 2019.) Elinkeinoelämän keskusliitto (2016, 8) huomauttaa, että erityisen ongelmallisia ovat tilanteet, joissa julkisella toimijalla on sekä markkinaehtoista toimintaa että muuta toimintaa. Vaikka kyseiset toiminnot olisivat eriytettyjä, voi olla vaikea täysin estää markkinaehtoisen toiminnan subventoimista esimerkiksi viranomaistoiminnasta tai yksinoikeuden perusteella tuotetuista palveluista saaduilla tuloilla. Jos markkinaehtoisessa toiminnassa käytetään esimerkiksi samoja toimitiloja ja laitteita kuin viranomaistoiminnassa, markkinaehtoisen toiminnan kulut pienenevät. Yksityisellä kilpailijalla ei ole vastaavaa mahdollisuutta alentaa kustannuksiaan hyödyntämällä verovaroin kustannettuja tiloja tai laitteita.

Valtiovarainministeriö on jo ennen virallisten kilpailuneutraliteettisäännösten voimaantuloa todennut, että tilanteissa, joissa valtion tai kunnan liikelaitoksella tai virastolla on tarvetta satunnaiseen ulosmyyntiin muille kuin omistajalleen, hinnoittelun täytyy perustua todellisiin kuluihin ja tuottoihin, ja myös kohtuullinen liikevoitto tulee huomioida.

Valtiovarainministeriö on painottanut, että toiminnan ja taloushallinnon läpinäkyvyys on varmistettava, jotta hinnoittelua pystytään valvomaan. Syksyllä 2013 voimaan tulleisiin kilpailuneutraliteettisäännöksiin ei kuitenkaan lisätty säännöksiä taloudellisen toiminnan läpinäkyvyyden turvaamisesta. Julkisella toimijalla ei siis ole ollut velvoitetta taloudellisen toiminnan kirjanpidolliseen eriyttämiseen ja sitä koskevien tietojen dokumentointiin, mikä on vaikeuttanut huomattavasti hinnoitteluvalvonnan suorittamista. (Castrén 2018, 286.)

3.1 Yhtiöittämisveloitteen laiminlyönti

Kilpailullinen toiminta tulee lähtökohtaisesti aina yhtiöittää, jotta virasto- ja liikelaitosmuodossa saadut veroedut ja konkurssisuoja eivät vääristäisi kilpailua. Kuntalakiin on kuitenkin säädetty laajat poikkeukset yhtiöittämisvelvollisuudesta ja silloinkin, kun toiminta on yhtiötetty, samaan yhtiöön on usein siirretty kilpailullisen toiminnan lisäksi kunnan lakisääteisiä tehtäviä. Molemmissa tapauksissa verovaroin rahoitettu lakisäateinen toiminta ja kilpailullinen toiminta ovat sekoittuneet toisiinsa. Niiden tuloista ja menoista tai kustannusvastaavuudesta ja kannattavuudesta ei ole voitu luotettavasti laatia erillisiä laskelmia, koska useimmiten markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan kirjanpitoa ei ole eriytetty. Läpinäkyvyyden puuttuminen on mahdollistanut verovaroista tapahtuvan ristisubvention ja alihinnoittelun riskin sekä vaikeuttanut yleisesti kilpailuneutraliteetin valvontaa. Läpinäkyvyyden puuttuminen on myös heikentänyt verovarojen tehokkaan käytön varmistamista julkisyhteisöiden lakisäateisten tehtävien hoitamisessa, koska kustannusten vertaaminen eri järjestämistapojen kesken ei ole ollut mahdollista. (Salonen 2019.)

Kilpailu- ja kuluttajavirasto on kartoittanut, miten kunnat ovat noudattaneet kuntalakiin perustuvaa yhtiöittämisvelvollisuutta. Kuntien tuli kuntalain perusteella yhtiöittää vuoden 2014 loppuun mennessä sellaiset tehtävät, joita ne harjoittavat kilpailutilanteessa markkinoilla. Tavoitteena oli turvata tasapuoliset toimintaedellytykset eli kilpailuneutraliteetti julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Kilpailu- ja kuluttajavirasto pyysi vuonna 2015 kuntia toimittamaan tiedot niiden omista liikelaitoksista ja osana kuntaa esimerkiksi virastomuodossa harjoitettavasta liiketoiminnasta Kilpailu- ja kuluttajavirastolle ja aluehallintoviranomaisille. Tietopyynnön tarkoituksena oli selvittää, miten hyvin kuntalakiin perustuvaa yhtiöittämisvelvollisuutta on kunnissa noudatettu ja tunnistaa merkittävimmät epäkohdat. Selvityksen mukaan näytti siltä, että ilmoitetuista liikelaitoksista ja muista toiminnoista useita kymmeniä toimisi edelleen kilpailutilanteessa markkinoilla ja kuuluisi siten yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin. Kunnat ilmoittivat vastauksissaan harjoittavansa liiketoimintaa muussa kuin yhtiötetyssä muodossa esimerkiksi vesihuollossa, ateria- ja ruokapalveluissa, kiinteistöjen ja asuntojen vuokrauksessa, kunnallisteknisissä ja kiinteistöpalveluissa, työterveyshuollossa, jätehuollossa sekä talous- ja tietohallinnossa ja muissa hallinnollisissa palveluissa. Useat vastaukset ja toiminnot kuitenkin viittasivat siihen, että kyseessä olisi toimiminen kilpailutilanteessa markkinoilla ja yhtiöittämisvelvollisuus olisi olemassa. Kunnat eivät olleet yhtiöittäneet toimintojaan vedoten toiminnan vähäisyyteen, kunnan sisäiseen toimintaan, luonnolliseen monopoliin tai markkinapuutteeseen kunnan alueella. Kyselyn perusteella voitiin todeta, että kuntien yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamisessa ilmenee yhä puutteita ja kuntien ohjeistukselle ja valvonnalle on tarvetta. (Valliluoto 2015.)

3.2 Epäreilut kilpailuedut

Julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan tasapuolisuutta on kritisoitu pitkään. Vaikka kilpailun tasapuolisuutta ja kilpailuneutraliteettia on pyritty edistämään ja turvaamaan kunta- ja kilpailulainsäädännöllä, sen toteutumisessa on edelleen havaittu ongelmia.

Suomen Yrittäjien vuonna 2007 (Hietala 2007) tekemän kyselyn perusteella julkisten toimijoiden kilpailuhaitaksi arvioitiin keskimäärin 6,3 asteikolla 0-10, jossa 10 tarkoitti erittäin suurta haittaa. Suurimpana kilpailuhaittana julkisyhteisöjä pidettiin koulutuksen, majoituksen, ravitsemustoiminnan sekä kaupan alalla. Julkisen toimijan ja tämän tuotteen tai palvelun kilpailuedun katsottiin perustuvan ennen kaikkea julkiseen tukeen ja suojattuun asemaan. Julkisyhteisöjen elinkeinotoiminnan koettiin saavan etua muun muassa oman pääoman tuottovaatimuksen puuttumisesta, ristisubventiosta, ylivoimaisista resursseista, paremmista sopimus- ja lupaehdoista, edullisemmasta rahoituksesta, erilaisesta verokohtelusta, suuresta pääomasta sekä alemmista tuotantokustannuksista. Yrittäjät kokivat, että yritystoiminnan laajentaminen ja markkinoille pääsy vaikeutuvat julkisten toimijoiden saamien kilpailuetujen takia.

3.3 Alihinnoittelu

Noin kymmenen vuotta myöhemmin TNS Kantarin yrittäjille tekemään Yrittäjägallupiin vastasi 1009 yrittäjää, joista kahdeksan kymmenestä piti kilpailua julkisten toimijoiden kanssa epäreiluna. Suurimmaksi syyksi yrittäjät mainitsivat julkisen toimijan hinnoittelevan palvelut ja tuotteet alle kustannustason. Julkisyhteisöjen elinkeinotoiminnan arvioitiin hämärtävän yleistä hintamielikuvaa alihinnoittelun takia. Epäreiluna pidetty kilpailutilanne korostui erityisesti palvelu- ja rakennusalailla. Julkisyhteisön saamiksi kilpailueduiksi mainittiin julkisen toimijan saavan asiakkaita ilman kilpailutusta ja saavan asiakkaita yksinoikeudella. Epäkohdaksi koettiin myös se, että julkinen toimija ostaa tuotteita ja palveluita toiselta julkiselta toimijalta. Julkisen elinkeinotoiminnan ja julkisten liikelaitosten katsottiin myös saavan kilpailuetua sen takia, koska ne eivät ole asetettavissa kilpailuun. (Tikka 2018.)

Myös Kilpailu- ja kuluttajaviraston vuonna 2015 (Valliluoto 2015) tekemän selvityksen perusteella kunnilla ei vaikuttanut olevan riittäviä edellytyksiä varmistua kuntalain määrittelemästä hinnoittelun markkinaperusteisuudesta. Monille kunnille oli epäselvää, mitä markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitetaan ja milloin palvelut olisi hinnoiteltava markkinaperusteisesti.

Toisaalta julkisyhteisöjen toimintojen yhtiöittämistä on arvosteltu siitä, että se vaikuttaa kansanvaltaa heikentävästi. Kun toiminta siirtyy yhtiön toiminnaksi, siirrytään yhteisen hyvän tuottamisen tavoitteesta liikevoiton tuottamiseen ja julkisuusperiaatteesta liikesalaisuuksien käyttöön. Yhtiöittämistä on myös moitittu siitä, että järjestelmästä tulee pirstaleinen ja vaikeasti ohjattava ja hallittava palveluketjujen ja kustannusten näkökulmasta. (Arajärvi & Taipale 2017, 279–281.) Toisaalta kunnallistalouden kriisiytymiskehitys on myös muuttanut asenteita kunnallisen liiketoiminnan harjoittamiseen aikaisempaa myönteisemmiksi (Castrén 2018, 263).

Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden myötä julkisyhteisöt ovat uuden tarkastelun edessä, koska niiden on entistä paremmin analysoitava oma kilpailullinen toiminta ja sen kustannukset sekä arvioitava objektiivisesti taloudellista toimintaa mahdollisen ristisubvention ja alihinnoittelun näkökulmasta. Vaikka kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden toteuttamisessa toimitaan talouden ja kirjanpidon alueella, eriyttämisvelvollisuuden tulkinnallinen viitekehys tulee juridiikan puolelta. (Fondia 2020.)

4 Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus

Kilpailulakiin lisätty 30 d § velvoittaa, että julkisyhteisöjen on 1.1.2020 alkaen eriytettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa taloudellinen toiminta kirjanpidossaan.

Kirjanpidon eriyttämissäännöksen katsottiin olevan välttämätön kuntalain 128 §:ssä säädetyn

markkinaperusteisen hinnoittelun varmistamiseksi ja sen arvioidaan tehostavan kilpailuneutraliteettihäiriöiden tunnistamista ja ennaltaehkäisevän niiden syntymistä. (Castrén 2018, 287.) Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan sitä, että julkisella ja yksityisellä elinkeinotoiminnalla pitää olla tasapuoliset toimintaedellytykset markkinoilla toimiessaan. Koska aikaisemmin julkisyhteisöjen taloudellisen toiminnan läpinäkyvyys on puuttunut, julkinen toimija on saattanut tuottaa ja tukea hyvinkin tehotonta ja epäedullista elinkeinotoimintaa ja on ollut lähes mahdotonta selvittää, noudattaako julkinen toimija liiketoiminnassaan markkinaperusteista hinnoittelua ja mitkä vaikutukset sillä on ollut kilpailuneutraliteettiin. (Fondia 2020.)

4.1 Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden tavoitteet

Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden tavoitteena on varmistua siitä, että julkisyhteisön taloudellinen toiminta on kannattavaa ja sen hinnoittelu on kustannusperusteista. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden avulla voidaan ennaltaehkäistä kilpailuneutraliteettiongelmien syntymistä julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä sekä tehostaa ja helpottaa kilpailuneutraliteetin valvontaa. Kilpailu- ja kuluttajavirasto pystyy hyödyntämään kirjanpidon eriyttämiseen liittyvää tuloslaskelmaa, laskentaa, laskentaperusteita ja siihen liittyvää dokumentaatiota omassa valvontatoiminnassaan. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2019.) Aikaisemmin taloudelliseen toimintaan liittyviä tuottoja ja kuluja ei ole tarvinnut eritellä, joten niiden valvonta ja selvittely on ollut hankalaa ja ongelmallista. Kun julkisyhteisön kirjanpito on eriytetty, Kilpailu- ja kuluttajavirasto pystyy helpommin ja nopeammin arvioimaan, noudatetaanko kilpailulakia oikein (Grekin 2019).

Kokonaisuutena kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus poistaa havaittuja puutteita sääntelyssä, ennaltaehkäisee kilpailuneutraliteettiin kohdistuvia haitallisia vaikutuksia, varmistaa lainsäädännön noudattamista sekä parantaa Kilpailu- ja kuluttajaviraston valvonnan edellytyksiä (Lebedeff 2019a). Säännöksen myötä julkisyhteisöjen taloudellisen toiminnan läpinäkyvyys paranee huomattavasti ja hinnoittelun markkinaperusteisuutta on mahdollista valvoa myös tilanteessa, jossa julkisyhteisö on keskittänyt samaan yhtiöön tai yksikköön sekä taloudellista toimintaa että ei-taloudellista toimintaa. Lisäksi lakiuudistus luo edellytykset toiminnan kannattavuuden ja hinnoittelun kustannusperusteisuuden varmistamiseen julkisen elinkeinotoiminnan sisäisessä päätöksenteossa. Kirjanpidon eriyttämisvelvoitteen arvioidaan yleisesti parantavan merkittävästi julkisen sektorin harjoittaman elinkeinotoiminnan läpinäkyvyyttä ja sitä kautta edistävän markkinoiden kilpailuneutraliteettia ja valvonnan mahdollisuuksia (Castrén 2018, 290).

4.2 Kirjanpidon eriyttämissäännöksen sisältö kilpailulaissa

Kivelä (2019) listaa kilpailulain 30 d §:n mukaisen kirjanpidon eriyttämissäännöksen keskeiset kohdat:

- Kirjanpidon sääntely astuu voimaan 1.1.2020.
- Eriyttämismisvelvollisuus tarkoittaa sitä, että kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot on kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltävä ja kohdistettava. Eriytetyn toiminnan tuotot ja kulut on esitettävä tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka tulee olla johdettavissa suoraan toimijan kirjanpidosta.
- Lisätietona on laadittava selkeä kuvaus eli dokumentaatio kustannuslaskennan periaatteista.
- Tuloslaskelma ja sen lisätiedot ovat julkisia ja ne esitetään tilinpäätöksen liitetietona, ensimmäisen kerran vuoden 2020 tilinpäätöksen yhteydessä.
- Eriyttämismisvelvollisuuden piirissä oleva yksikkö voi olla koko kunta tai kuntayhtymä, taseyksikkö, liikelaitos, toimiala tai tytäryhteisö.
- Pienimuotoinen toiminta, jonka liikevaihto on alle 40 000 euroa vuodessa, rajataan eriyttämismisvelvollisuuden ulkopuolelle.
- Kunnan hankinnat yhtiömuotoiselta sidosyksiköltään jäävät hankintalain ulkopuolelle, mutta sidosyksikköyhtiön on eriytettävä kirjanpitonsa, jos sen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan ulosmyynnin liikevaihto on vuodessa 40 000 euroa tai enemmän.
- Lain noudattamista valvoo Kilpailu- ja kuluttajavirasto. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi sakon uhalla velvoittaa toimittamaan eriytetyn kirjanpidon, tuloslaskelman, tilinpäätöksen sekä kuvauksen kustannuslaskennan periaatteista määrättyssä ajassa.

Kuntaliitto (2019) on laatinut yhteenvedon niistä tilanteista, joita kirjanpidon eriyttämismisvaatimus koskee:

- Julkisyhteisö tai sen määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla olevaa taloudellista toimintaa ja muuta toimintaa.
- Kysymys on hankintalain 15 §:n sallimasta ulosmyynnistä ulkopuolisille toimijoille ja ulosmyynnin liikevaihto on vuodessa 40 000 € tai enemmän.
- Julkisyhteisö on esimerkiksi yhtiöittänyt kilpailutilanteessa markkinoilla olevan toimintansa, mutta samassa yhtiössä harjoitetaan myös muuta toimintaa.
- Kunta kuntaorganisaatiomuodossa toimii kuntalain 127 §:n poikkeussäännöksen perusteella kilpailutilanteessa markkinoilla.

Pienimuotoisen toiminnan rajaaminen kirjanpidon eriyttämismisvelvollisuuden ulkopuolelle ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita sitä, että toimintaa voisi pitää niin vähäisenä, ettei sillä voisi olla kielteisiä markkinavaikutuksia. Kilpailu- ja kuluttajavirasto arvioi toiminnan markkinavaikutukset edelleen tapauskohtaisesti ja se voi tarvittaessa puuttua kilpailuneutraaliteettiongelman myös liikevaihtorajan alle jäävän toiminnan osalta.

Uuden säännöksen mukaisen kirjanpidon eriyttämisen raja on alhaisempi kuin sidosyksikköaseman säilyttämisen raja. Vaikka kunnan hankinnat yhtiömuotoiselta sidosyksiköltään jäävätkin hankintalain ulkopuolelle, sidosyksikköyhtiön tulee eriyttää kirjanpitonsa, jos sen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto on vuodessa 40 000 euroa tai enemmän. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus ei ole riippuvainen siitä, miten taloudellisen toiminnan harjoittaminen on organisoitu tai minkälaisessa oikeudellisessa muodossa sitä harjoitetaan. Kilpailulain 30 a §:ssä tarkoitetun julkisyhteisön tai sen määräysvaltaan kuuluvan yksikön tulee eriyttää kirjanpitonsa jokaisen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan yksikkönsä osalta erikseen. Tällaisena yksikkönä voidaan pitää esimerkiksi yhtiötä, säätiötä, liikelaitosta, julkisyhteisöjen toiminnassaan käyttämiä toiminnan organisaatiomuotoja kuten kirjanpitoyksiköjä, taseyksiköjä ja tulosityksiköjä. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2019.)

Kilpailu- ja kuluttajavirasto (2019) huomauttaa, että kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden tarkoituksena ei ole se, että julkisyhteisö ja kaikki sen määräysvallassa olevat yksiköt raportoisivat toimintansa markkinakohtaisesti. Sen valvontatehtävän näkökulmasta ei kuitenkaan ole riittävää, että tiedot kilpailullisesta toiminnasta olisivat saatavissa ainoastaan yhtenä yhteenlaskettuna kokonaisuutena, koska säännöksen tarkoituksena on riittävän läpinäkyvyyden turvaaminen.

Kirjanpidon eriyttämisestä ja sen valvonnasta säädetään kilpailulaissa, koska se on kaikkia taloudellista toimintaa harjoittavia toimijoita velvoittava yleislaki. Näin ollen samat velvoitteet koskevat toiminnan organisointitavasta ja oikeudellisesta muodosta riippumatta tasapuolisesti kaikkia kilpailutilanteessa markkinoilla taloudellista toimintaa harjoittavia toimijoita. On kuitenkin syytä huomioida, että eriyttämissäännöksen tarkoituksena ei ole antaa Kilpailu- ja kuluttajavirastolle tilintarkastustehtäviä, vaan turvata julkisyhteisöjen harjoittaman taloudellisen toiminnan läpinäkyvyys sekä yleinen kilpailuneutraliteetti ja sen valvonta. (Salonen 2019.)

4.3 Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus käytännössä

Kirjanpidon eriyttämissäännöksen voimaantulo on herättänyt useita käytännön kysymyksiä. Kilpailu- ja kuluttajavirasto antaa lain sisältöön liittyvää neuvontaa, mutta säännöksen soveltamiskäytäntö tulee kehittämään vasta tulevan tapauskäytännön myötä.

Kilpailu- ja kuluttajaviraston (2019) ohjeistuksen mukaan kirjanpidon eriyttämisessä keskeistä on tunnistaa julkisyhteisön kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettava taloudellinen toiminta. Julkisyhteisöjen on arvioitava kokonaisvaltaisesti harjoittamaansa taloudellista toimintaa ja selvitettävä, millä osin ne harjoittavat taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla. On myös mietittävä, millaisia muutoksia eriyttämissäännöksen voimaantulo aiheuttaa niiden toiminnassa ja millaisia uudistuksia ja toimintoja se edellyttää käytössä

olevissa taloushallinnon järjestelmissä. Kirjanpidon eriyttämismvelvollisuuden toteuttamiseen liittyvä käytännön valmistelu on käynnistettävä välittömästi julkisyhteisöjen talousjohdon toimesta yhteistyössä eri toimialojen kanssa (Lebedeff 2019b).

Kilpailu- ja kuluttajavirasto (2019) muistuttaa, että kirjanpidon eriyttämismvelvollisuuden myötä julkisyhteisöjen pitää olla nykyistä tarkempia kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan ja muun toiminnan tuottojen ja kustannusten erittelemisessä. Kustannuksiksi tulee laskea kaikki siihen liittyvät välittömät ja välilliset kustannukset. Aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kustannuksiin täytyy sisällyttää myös osuus yhteisistä kustannuksista ja pääomakustannuksista. (Fondia 2020.) Eriytettävän toiminnan tuotot ja kustannukset on kohdennettava ja eriytettävä yksiköittäin, ja niiden perusteet on dokumentoitava.

Eriyttämismvelvollisuus edellyttää, että kustannuslaskennan ja dokumentoinnin perusteella pystytään luotettavasti ja objektiivisesti tunnistamaan ja erittelemään kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavan taloudellisen toiminnan kustannukset. Mehtonen ja Ylitälo (2020) muistuttavat, että joissakin tapauksissa kustannusten kohdentaminen suoraan kirjanpidossa voi olla mahdotonta, jolloin eriyttäminen joudutaan tekemään laskennallisesti. Laskennallinen eriyttäminen on sallittua ainoastaan niissä tapauksissa, joissa eriyttämiseen ei päästä suoraan kirjanpidon avulla. Laskennallisen eriyttämisen pohjana olevien tietojen tulee kuitenkin perustua kirjanpitoon ja kirjausketjun kirjanpidosta laskennallisesti eriytettyyn tuloslaskelmaan on säilyttävä aukottomana. Eriyttämisen jälkeen on varmistettava, että toiminta on hinnoiteltu markkinaperusteisesti ja jatkossa hinnoittelun markkinaperusteisuuden arviointia pitää tehdä huolellisesti ja systemaattisesti.

4.4 Taloudellisen toiminnan käsite

Kilpailulain 4 a luvun soveltamisessa olennaista on määritellä, mitä on taloudellinen toiminta. Julkisyhteisöiltä vaaditaan kirjanpidon eriyttämistä, kilpailuneutraliteettia ja markkinaperusteista hinnoittelua ainoastaan niiden kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan osalta.

Taloudellisen toiminnan käsite on yleinen ja laaja, sillä kilpailuneutraliteettisääntely on yleisluontoista eikä kilpailulaissa ole yksityiskohtaisesti määritelty kielletyn ja sallitun toiminnan rajoja (Honka-aho 2020). Taloudellisen toiminnan käsitteellä on sama sisältö kuin Euroopan Unionin kilpailusäännöissä ja se vastaa periaatteiltaan kilpailulaissa kiellettyjen kilpailunrajoitusten käsittelyssä sovellettavaa elinkeinonharjoittajan käsitettä. Oikeuskäytännön mukaan ratkaisevaa taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan erottamiseksi on se, tarjotaanko tavaroita tai palveluita markkinoilla. Taloudelliselle toiminnalle luonteenomaista on myös hintainformaation hyväksikäyttö tuotannossa, markkinapaikka, jossa kysyntä ja tarjonta kohtaavat sekä toimijoiden mahdollisuus tehdä valintapäätöksiä

hintainformaation pohjalta. (Castrén 2018, 272.) Taloudellista toimintaa eivät ole esimerkiksi julkinen koulutus, joka järjestetään valtion rahoittaman ja valvoman koulutusjärjestelmän puitteissa tai julkinen terveydenhoito ellei sen toimintaa ole järjestetty markkinaehtoisesti. Julkisella toimijalla onkin yleensä sekä taloudellista että ei-taloudellista toimintaa. Ei-taloudellinen toiminta on useimmiten kuntalain velvoittamaa toimintaa.

Taloudellisen toiminnan tulkinnassa on ratkaisevaa harjoitettavan toiminnan luonne, mikä on aina arvioitava tapauskohtaisesti. Taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan erottamiseen ei ole yksiselitteistä ohjetta. Euroopan komissio on kuitenkin pyrkinyt selkeyttämään taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan käsitteitä antamassaan tiedonannossa Euroopan unionin valtioneuvoston suositusten soveltamisesta yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyvien palveluiden tuottamisesta myönnettäviin korvauksiin (2012/C8/02 kohdat 8-30). (Lebedeff 2016.)

Kilpailu- ja kuluttajavirasto (2019) suosittelee, että julkisyhteisöt dokumentoivat taloudellisen toiminnan arvioinnin yhteydessä myös tehtyjen tulkintaratkaisujen perusteet. Valmis dokumentointi helpottaa mahdollista valvonta- ja tarkastustyötä myöhemmin. Jos julkisyhteisön oma tulkinta tietyn taloudellisen toiminnan kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta osoittautuisi olevan ristiriidassa Kilpailu- ja kuluttajaviraston näkemyksen kanssa, asia pyritään ensisijaisesti ratkaisemaan neuvottelemalla.

5 Kilpailuneutraliteetti

Kilpailulakiin lisättiin vuonna 2013 4 a luku, joka sisältää kilpailuneutraliteettia koskevat yleissäännökset. Niiden tavoitteena on turvata kilpailuneutraliteetin toteutuminen tilanteissa, joissa julkinen sektori ja yksityiset yritykset ovat tai voivat olla samanaikaisesti läsnä markkinoilla, mutta niitä kohdellaan eri tavoin. Säännökset koskevat ainoastaan niitä tilanteita, joissa julkisen sektorin elinkeinotoiminta koskee tarjonnan markkinoita eli tavaroiden tai palveluiden myyntiä tai vuokraamista. Castrén (2018, 264) huomauttaa, että viime kädessä kilpailuneutraliteetilla pyritään turvaamaan kuluttajien etuja edullisempien hintojen sekä paremman laadun ja tarjonnan muodossa. Vääristynyt kilpailu voi vaikuttaa negatiivisella tavalla tuotteiden ja palveluiden hinnoitteluun, laatuun ja tarjonnan kehittymiseen.

Julkisyhteisöt saavat tasavertaisesti harjoittaa taloudellista toimintaa ja kilpailla yksityisten yritysten kanssa samoilla markkinoilla. Kilpailulain kilpailuneutraliteettia turvaavien säännösten tavoitteena on varmistaa, että julkiset toimijat eivät saa kilpailuetuja, joita yksityiset toimijat eivät voi saada ja jotka voivat vääristää kilpailua. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi puuttua julkisen sektorin elinkeinotoimintaan, mikäli on aiheellista

epäillä, että julkisyhteisön käyttämät toimintatavat tai toiminnan rakenteet estävät tai vääristävät kilpailua markkinoilla. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2019.) Kilpailuneutraliteetin arviointi ei vaadi konkreettista näyttöä siitä, että kilpailijalle on syntynyt vahinkoa vaan pelkkä mahdollisuus siihen, että kilpailuneutraliteetti kärsii, on riittävä.

Kilpailuneutraliteettiin ei myöskään vaikuta se, missä oikeudellisessa muodossa taloudellista toimintaa harjoitetaan tai tuottaako toiminta voittoa ja tavoitellaanko sitä. Julkisyhteisöltä saatavan tuen muodolla ei myöskään ole merkitystä. Suoran taloudellisen hyödyn lisäksi kyseessä saattaa olla esimerkiksi mahdollisuus hyödyntää julkisen toiminnan kautta saatuja tietoja tai infrastruktuuria. (Honka-aho 2020.)

5.1 Kilpailu- ja kuluttajaviraston rooli kilpailuneutraliteetin valvojana

Kilpailuneutraliteettia koskevan sääntelyn lisääminen lainsäädäntöön antoi Kilpailu- ja kuluttajavirastolle laajan toimivallan puuttua julkisten toimijoiden käyttämiin kilpailua vääristäviin tai estäviin rakenteisiin ja menettelyihin (Castrén 2018, 269). Kilpailu- ja kuluttajaviraston keskeinen tehtävä on valvoa yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamista siltä osin kuin julkisen sektorin taloudellinen toiminta muussa kuin yhtiömuodossa häiritsee kilpailuneutraliteettia. Kilpailu- ja kuluttajavirasto valvoo markkinaperusteisen hinnoittelun toteutumista yhtiöittämisvelvollisuutta koskevissa kuntalain 127 §:n tarkoittamissa poikkeustilanteissa. Sääntelyn tarkoituksena on kilpailuneutraliteetin turvaaminen taloudellisessa toiminnassa.

Vaikka Kilpailu- ja kuluttajavirastolla ei ole Euroopan unionin valtioneuvoston sääntelyyn liittyvää toimivaltaa, se voi kuitenkin puuttua kunnan tai kuntayhtymän menettelyyn, jos sillä on kilpailulain tarkoittamia haitallisia vaikutuksia kilpailuun. Kilpailu- ja kuluttajavirastolla on oikeus kilpailulain 4 a luvun säännösten perusteella puuttua esimerkiksi kunnallisen in house - yksikön ulkopuoliselle taholle myytävien tavaroiden tai palveluiden kustannuksia vastaamattomaan hinnoitteluun, mikäli sillä on kilpailuneutraliteettia vaarantava vaikutus.

Kilpailu- ja kuluttajaviraston on pyrittävä turvaamaan tasapuolinen kilpailu ja poistamaan kilpailuneutraliteettia vaarantava menettely tai toiminnan rakenne ensisijaisesti neuvottelemalla. Neuvottelun osapuolia ovat Kilpailu- ja kuluttajavirasto ja se julkisyhteisö eli kunta, kuntayhtymä tai valtio, joka käyttää määräysvaltaa elinkeinotoimintaa harjoittavassa yksikössä. Käytännössä myös elinkeinotoimintaa harjoittava yksikkö on yleensä mukana asian selvittämisessä. Neuvottelutilanteessa julkisyhteisön vastuulla on esittää riittävät toimenpiteet kilpailuneutraliteettiongelman ratkaisemiseksi. Kilpailu- ja kuluttajavirasto varaa neuvotteluille enintään kolme kuukautta. Käytännössä neuvottelujaksoa voidaan kuitenkin pidentää, jos se on tarkoituksenmukaista esimerkiksi neuvottelutuloksen hyväksymisen ja toimeenpanon edellyttämän ajan huomioon ottaen. (Aalto-Setälä ym. 2016, 636.) Mikäli neuvottelut päättyvät tuloksettomina, Kilpailu- ja

kuluttajaviraston on kiellettävä julkisyhteisöä käyttämästä menettelyä tai toiminnan rakennetta tai asettaa menettelyn tai toiminnan jatkamisen edellytykseksi sellaiset velvoitteet, jotka varmistavat tasapuoliset toimintaedellytykset markkinoilla. Kilpailu- ja kuluttajaviraston velvoittava päätös kohdistetaan siihen julkisyhteisöön, joka käyttää määräysvaltaa julkista elinkeinotoimintaa harjoittavassa yksikössä. Näin ollen päätöksen kohteena on aina kunta, kuntayhtymä tai valtio. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi myös asettaa kiellon tai veloitteen tehostamiseksi uhkasakon. Toimintaa ei kuitenkaan saa määrätä kokonaan lopetettavaksi, jos tehtävän hoitaminen perustuu lainsäädäntöön. (Lebedeff 2016.)

Kilpailu- ja kuluttajavirastolla on kilpailulain 32 §:n mukaan oikeus priorisoida kilpailuneutraliteettiin liittyvät asiat ja sillä on laaja harkintavalta priorisoinnin soveltamisessa. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi jättää asian tutkimatta, jos ei ole todennäköistä, että kilpailulain 30 a §:ssä tarkoitetun menettelyn tai toiminnan rakenteen vaikutukset terveen ja toimivan kilpailun edellytyksille ovat merkittävät. Hallituksen esityksen mukaan priorisoinnissa voidaan käyttää apuna Euroopan unionin valtioneuvoston koskevaa de minimis -sääntelyä siten, että de minimis -kriteerit täyttävät asiat voidaan jättää tutkimatta. (Aalto-Setälä ym. 2016, 636-637.)

5.2 Kilpailuneutraliteettia vaarantava menettely julkisessa elinkeinotoiminnassa

Kilpailua vääristävällä tai estävällä menettelyllä tarkoitetaan kaikkea sellaista toimintaa, jonka seurauksena kilpailu ei ole tasapuolista julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Kilpailuneutraliteettia vaarantava menettely on mikä tahansa tuki tai etu, joka kohdistuu valikoivasti vain julkisen toimijan elinkeinotoimintaan ja joka estää markkinoilta vähintään yhtä tehokkaita kilpailijoita. Tällaisia tukia ja etuja voivat olla esimerkiksi taloudellisen toiminnan ristiinsubventointi julkisen toiminnan tuotoilla tai verovaroina, julkisen toimijan elinkeinotoiminnalle myöntämä edullinen rahoitus tai tilanne, jossa julkinen elinkeinotoiminta voi hyödyntää viranomaistoiminnassa saatuja tietovarantoja, infrastruktuuria tai tukipalveluita. Kielletty menettely voi ilmetä esimerkiksi alihinnoitteluna, kohtuuttoman korkeana hinnoitteluna, asiakkaita sitovina alennuskäytäntöinä, toimituksista kieltäytymisenä tai syrjintänä. (Castrén 2018, 270.)

Kilpailulain 4 a luvun ohella kuntien ja kuntayhtymien elinkeinotoiminnan järjestämisestä ja siihen liittyvästä yhtiöittämisveloitteesta on säädetty tarkemmin kuntalain 126 §:ssä. Kunnan yhtiöiden toimintaa on rajattu niin, ettei yhtiö kilpailullisissa olosuhteissa saa hyötyä kunnan omistuksesta. Yhtiön katsotaan osallistuvan kilpailun alaiseen toimintaan, jos vähintään 10 prosenttia sen liikevaihdosta tulee muilta kuin kunnallisilta omistajilta. Kunta ei kilpailulain mukaan saa tukea taloudellisesti omistamiaan yhtiöitä silloin, kun ne toimivat kilpailuilla markkinoilla. Kunnan mahdollisuudet tukea markkinoilla toimiviaan yhtiöitään ovat siis rajalliset. Lähtökohtaisesti kunnan tulisi perustaa yhtiöitä vain sellaisiin toimintoihin, joiden

tuotot muodostuvat muuta kautta kuin avustuksina tai lainoina emokunnalta. (Averio ym. 2019, 89-90.) Periaatteena on, että kunnan omistaman yhtiön täytyy tulla toimeen omalla tulorahoituksella ilman veronmaksajien tukea ja kannattavuusvaatimuksen mukaisesti tuotot eivät voi olla kustannuksia alemmat (Heuru ym. 2011, 187).

Kunta voi myös syyllistyä määräävän markkina-aseman väärinkäyttämiseen, jolloin kilpailuneutraliteetti vaarantuu. Kunnalla on määräävä markkina-asema silloin, kun sen harjoittamalla liiketoiminnalla on tietyllä alueella tai tietyillä hyödykemarkkinoilla yksinomainen oikeus tai muu vastaava määräävä asema. Aseman väärinkäyttämistä on muun muassa alhaisen tai kilpailun rajoittamista aiheuttavan hinnoittelukäytännön harjoittaminen. (Heuru ym. 2011, 336.)

Kilpailuneutraliteettia koskeva lainsäädäntö ei suoraan kiellä elinkeinotoimintaa virastomuodossa. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi kuitenkin puuttua julkisen elinkeinotoiminnan ulkoiseen rakenteeseen silloin, kun se vääristää tai on omiaan vääristämään kilpailua. Kilpailua vääristävällä rakenteella tarkoitetaan elinkeinotoiminnan harjoittamista sellaisessa oikeudellisessa muodossa, joka tuo julkisyhteisölle kilpailuetuja suhteessa yksityisiin toimijoihin. Esimerkiksi liikelaitos- tai virastorakenteessa harjoitettuun elinkeinotoimintaan liittyy rakenteesta johtuvia verotuksellisia etuja sekä konkurssisuoja, minkä seurauksena toiminta saattaa vääristää kilpailua yksityisten toimijoiden kanssa.

Kun julkisen sektorin taloudellisen toiminnan kilpailuvaikutuksia arvioidaan, otetaan huomioon markkinoilla jo toteutuneiden kilpailuvaikutusten lisäksi myös tulevaisuudessa todennäköisesti ilmenevät kilpailuvaikutukset. On kuitenkin huomattava, että ainoastaan se tosiasia, että julkinen toimija pärjää kilpailussa yksityistä toimijaa paremmin, ei riitä osoittamaan julkisen toimijan menettelevän kilpailuneutraliteettia haittaavalla tavalla. Kilpailuneutraliteettiin liittyvän lainsäädännön tarkoituksena ei siis ole suojata yksityistä elinkeinotoimintaa julkisten toimijoiden tuomalta kilpailulta. (Aalto-Setälä ym. 2016, 633-634.)

5.3 Poikkeussäännökset

Kilpailulain 30 b §:n mukaan 30 a §:n mukaista kilpailuneutraliteettivaatimusta ei sovelleta, jos menettely tai toiminnan rakenne aiheutuu suoraan lainsäädännöstä tai jos soveltaminen estäisi merkittävän kansalaisten hyvinvointiin, turvallisuuteen tai muuhun vastaavaan yleiseen etuun liittyvän tehtävän hoitamisen. Kilpailun vääristymiseen tai estymiseen ei voida puuttua, jos kielteiset vaikutukset seuraavat väistämättä lainsäädännöstä ilman, että taloudellisesta toiminnasta vastaavalla taholla olisi harkintavaltaa tai liikkumavaraa kilpailuneutraliteettia vaarantavan lopputuloksen osalta. Yleistä etua koskevaa poikkeusta on kuitenkin tulkittava suppeasti. Käytännössä tällaisen poikkeuksen soveltaminen edellyttäisi, että säännöksessä tarkoitettun yleisen edun toteuttaminen olisi aidosti mahdotonta ilman kilpailuneutraliteettia

vaarantavia vaikutuksia ja ettei yleistä etua voitaisi toteuttaa vähemmän kilpailuneutraliteettia vaarantavalla tavalla. (Aalto-Setälä ym. 2016, 634.)

6 Markkinaperusteinen hinnoittelu

Julkisyhteisöjen pitää hinnoitella tuotteet ja palvelut markkinaperusteisesti, jotta ne eivät aiheuta kilpailuneutraliteettiongelmia toimiessaan kilpailluilla markkinoilla. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus edellyttää hinnoittelun markkinaperusteisuutta ja se mahdollistaa myös hinnoittelun arvioinnin. Markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitetaan sitä hintatasoa, jonka suuruiseksi vastaava yksityinen toimija hinnoittelisi palvelut. Mehtonen ja Ylitalo (2020) huomauttavat, ettei markkinaperusteisessa hinnoittelussa ole kuitenkaan kyse siitä, että hinnoittelu pitäisi määritellä suoraan kilpailevien yksityisten toimijoiden hintatasolle, vaan että tuote tai palvelu hinnoitellaan kuten yksityinen toimija sen vastaavassa tilanteessa hinnoittelisi. Hinta voi siis olla edullisempi kuin markkinoilla vallitseva yleinen hintataso, jos tuote tai palvelu pystytään tosiasiallisesti tuottamaan muita toimijoita edullisemmin.

Taloudellisen toiminnan hinnoittelun on oltava sellaista, että se on liiketaloudellisten periaatteiden mukaan kannattavaa. Kuntaliiton (2019) mukaan lähtökohtana markkinaperusteisen hinnoittelun määrittelyssä ja arvioinnissa on se, että julkisyhteisön kaikki kustannukset tulee eritellä ja kohdistaa taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan välillä aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Toiminnan myyntituottojen tulee kattaa välittömät kustannukset kuten palkat, aineet, vuokrat ja pääomakustannukset, välilliset kustannukset kuten ICT-, taloushallinto-, palkanlaskenta- ja muut tukipalvelut, rahoituskulut ja muut laskennalliset erät sekä tuottovaatimuksen. Kustannusten jakoperusteissa keskeistä on, että niillä saadaan oikea kuva taloudellisen toiminnan kustannuksista ja kannattavuudesta.

Kuntaliitto (2019) korostaa, että markkinaperusteisessa hinnoittelussa pitää huomioida seuraavat tekijät:

- sisäisten tukipalveluiden hinnoittelu
- kannattavuuslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti
- kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta
- kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteet dokumentoidaan
- taloudellisen toiminnan kannattavuustarkastelu tehdään kolmen vuoden aikaperiodilla
- eri vuosien kannattavuuslaskelmat ovat vertailukelpoisia
- verovaroin tehtyjen investointien vapaan kapasiteetin kustannus huomioidaan
- pääoman arvostaminen, kirjanpitoarvoa verrataan jälleenhankinta-arvoon

Myös kirjanpidon eriyttämissäännös velvoittaa, että eriytettävien taloudellisten toimintojen tunnistamisen ja määrittämisen jälkeen kustannukset ja tuotot kohdennetaan eriytettävään toimintaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti ja koko selvitys dokumentoidaan. Lopuksi arvioidaan, onko kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu taloudellinen toiminta hinnoiteltu markkinaperusteisesti. Arvioinnissa huomioidaan, kattaako hinta välittömät ja välilliset kustannukset sekä tuottovaatimuksen. Myös hinnoittelu ja sen perusteet dokumentoidaan. Hinnoittelun markkinaperusteisuudesta voidaan varmistua vain, jos taloudellinen ja kilpailullinen toiminta on kirjanpidollisesti eriytetty muusta toiminnasta. (Kuntaliitto 2019.)

6.1 Ongelmat julkisyhteisöjen hinnoittelussa

Julkinen toimija saattaa hinnoittelullaan vääristää yksityisen ja julkisen palveluntarjoajan välistä kilpailua, jos taloudelliseen toimintaan ei kohdisteta kaikkia siihen kuuluvia kustannuksia. Tällöin hinnoittelun pohjana on virheellinen kustannuslaskenta. Hinnoittelu voi vääristyä, jos taloudellisessa toiminnassa käytetään esimerkiksi tukipalveluita, henkilöstön ammattitaitoa, tiloja ja laitteita veloituksetta tai niiden käyttö on hinnoiteltu liian alhaiseksi. Vajavaisen ja virheellisen hinnoittelun taustalla voi myös olla ristisubventio, jos taloudelliseen toimintaan kohdistuu julkista tukea tai julkisia varoja. (Kuntaliitto 2019.) Verorahoituksella tehty subventointi voi ilmetä esimerkiksi niin, että verovaroin tehdyille investoinneille kuten tilan käytölle, ei lasketa kustannusta. Tällöin markkinayksikkö toimii ilmaisissa tiloissa tai vuokra on alihinnoiteltu. Samanlainen tilanne voi syntyä kunnan tarjoamien sisäisten tukipalveluiden hinnoittelussa siltä osin kuin markkinoille myyvä yksikkö niitä käyttää. Jos toiminnasta saatavat tuotot kattavat kuitenkin kaikki toimintaan kohdistuvat kustannukset sekä tuottovaatimuksen, ei verorahoitussubventiota tapahdu. (Mehtonen & Ylitalo 2020.)

On myös mahdollista, että pääoman tuottovaatimus on asetettu liian alhaiseksi tai sitä ei ole ollenkaan, minkä seurauksena sijoituksia tai rahoitusta saadaan alihintaan. Mehtonen ja Ylitalo (2020) painottavat, että markkinoilla toimivat yksityiset toimijat hinnoittelevat toimintaan liittyvän riskin aina osaksi tuottovaatimusta. Tämä ei kuitenkaan ole yleinen tai normaali käytäntö julkisyhteisöjen hinnoittelumallissa, vaikka markkinaperusteiseen hinnoitteluun sisältyykin tuottovaatimus.

Kilpailu- ja kuluttajaviraston vuonna 2015 tekemässä kuntien yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamiseen liittyvässä selvityksessä tuli ilmi, että kunnille on jäänyt melko epäselväksi, mitä markkinaperusteisen hinnoittelun käsite tarkoittaa ja missä tilanteissa palvelut tulee hinnoitella markkinaperusteisesti. Puutteita löydettiin erityisesti kunnan tytäryhteisöille tarjoamien tukipalveluiden hinnoittelun osalta. Usein kunnat toteavat seuraavansa niin sanottua markkinahintaa tai yksityisten toimijoiden hinnoittelua. Monissa tapauksissa

hinnoittelu perustuu ainoastaan omakustannushinnoitteluun eikä tuottovaatimusta ole määritelty. Selvityksen perusteella voitiin todeta, että pääsääntöisesti kunnat eivät pystyneet luotettavasti osoittamaan noudattavansa markkinaperusteista hinnoittelua kuntalain tai kilpailulain tarkoittamissa tilanteissa. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2015.)

6.2 Kustannuslaskenta markkinaperusteisen hinnoittelun perusteena

Peruslähdekohta kaikelle taloudelliselle toiminnalle on kannattava liiketoiminta. Kannattava taloudellinen toiminta perustuu aina kannattavaan hinnoitteluun ja luotettavaan kustannuslaskentaan. Kustannuslaskentaa tehdään sekä etukäteen laadituilla tavoitelaskelmilla että jälkikäteen laadituilla seurantalaskelmilla. (Eklund & Kekkonen 2018, 3.) Pokki, Ekroos ja Kauhanen (2012, 31) korostavat, että kustannuslaskenta- ja vertailu ovat keskeiset välineet talouden suunnitelmalliseen ja tehokkaaseen hallintaan. Ilman luotettavaa tietoa palveluiden todellisista kustannuksista on vaikea valmistella päätöksentekoa tai tehdä taloudellisesti perusteltuja päätöksiä ja hinnoittelua. Kustannuslaskentaosaamisen on todettu olevan kunnissa melko puutteellista, vaikka valmiit kustannuslaskennan mallit ja työkalut olisi mahdollista ottaa käyttöön myös kuntasektorilla.

Martikainen (2009, 76) on pannut merkille, että kun kunnat myyvät, ulkoistavat tai yksityistävät palveluitaan, näkyvissä olevat kustannukset eivät tosiasiaa aina kata kaikkia kunnille aiheutuvia kustannuksia, vaan osa kustannuksista tahtoo jäädä näkymättömäksi. Usein kunnissa on vaikeaa selvittää tarkasti itse tuotettujen tuotteiden ja palveluiden valmistuskustannukset. Puutteellisesti selvitettyt kustannukset saattavat aiheuttaa sen, että laskelmissa, selvityksissä ja päätöksissä kannattavalta näyttävä palvelu voikin lopulta olla kunnalle hyödytön tai epäedullinen. Kuntasektoria on myös kritisoitu siitä, että kuntien laskentatoimi ei tuota kuntien palveluiden kustannuksista riittävää ja tarpeellista tietoa, kun kunnat siirtyvät yhä enemmän käyttämään markkinasuuntautuneita toimintatapoja. On myös esimerkkejä siitä, että ulkoistamisen tai yksityistämisen jälkeen on todettu, että ostettava palvelu tulee merkittävästi omaa tuotantoa kalliimmaksi ja kyseinen toiminta on otettu takaisin kunnan hoidettavaksi. Keskeisinä syinä virhearviointeihin ovat olleet talousajattelun ja laskentatoimen puutteet. Tieto toiminnan kustannuksista on ollut tärkeää omassa tuotannossa, mutta markkinoiden hyödyntämiseen perustuvien toimintatapojen lisääntyessä tiedon merkitys on vielä suurempi. Kuntasektorin tulee kehittää kustannuslaskentaosaamista ja johdon pitää osata käyttää sitä myös päätöksentekotilanteissa.

Martikaisen (2009, 77) mukaan näkymättömien kustannusten ongelma syntyy siitä, että päätöksiä tehdään puutteellisen kustannusinformaation varassa. Kun päätöksiä tehdään, esillä ovat vain näkyvät kustannukset. Ne eivät kata kaikkia tarvittavia kustannuksia, jotka päätöksenteossa pitäisi ottaa huomioon. Relevantteja kustannuksia, jotka eivät syystä tai toisesta näy päätöstilanteissa, kutsutaan näkymättömiksi kustannuksiksi. Päätöstilanteita,

joissa ne pitäisi erityisesti ottaa huomioon, ovat esimerkiksi palvelutuotannon ulkoistaminen, ostaminen kunnan ulkopuolelta, myynti kunnan ulkopuolelle ja toiminta kunnan sisäisillä markkinoilla. Näissä tilanteissa näkyvät kustannukset ilmenevät erilaisista kustannuslaskelmista, tarjouksista tai kunnan talousarviosta.

6.2.1 Kustannuslaskennan perusteet

Kustannuslaskennan tarkoituksena on selvittää, kohdistaa ja laskea tietyn toiminnan aiheuttamat kustannukset ja arvioida sen perusteella toiminnan kannattavuutta ja hinnoittelua. Kustannuslaskenta on pääosin vapaaehtoista, koska siihen liittyviä lakisääteisiä vaatimuksia on vähän. Kustannuslaskenta ja operatiivinen laskenta ovat osa sisäistä laskentaa. Sisäiseen laskentaan kuuluvat muun muassa kannattavuuslaskelmat, hinnoittelulaskelmat, budjetit, seurantaraportit sekä investointilaskelmat. Sisäinen laskenta syntyy erityisesti tarpeesta suunnitella toiminnan kannattavuutta tulevaisuudessa. (Eklund & Kekkonen 2018, 11.)

Kustannuslaskentaan liittyy useita erilaisia käsitteitä ja laskentamalleja. Oman organisaation toiminta ja sen ominaispiirteet määrittävät, millaiset kustannuslaskentamallit vastaavat parhaiten omiin tarpeisiin ja tuottavat toiminnan ja päätöksenteon kannalta olennaista kustannusinformaatiota.

6.2.2 Kustannuslaskennan käsitteet

Jotta voidaan saada eriteltyä ja tarkkaa tietoa toiminnan aiheuttamista kustannuksista, kustannukset on jaettava aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannusten eriyttämisen tarkoituksena on selvittää, paljon esimerkiksi tietty yksikkö tai palvelu aiheuttaa kustannuksia. Kustannukset ryhmitellään yleensä myös sen mukaan, ovatko ne yhteisiä koko organisaatiolle vai ainoastaan tietyn yksikön tai toiminnan aiheuttamia kustannuksia.

Kustannukset ovat aina joko muuttuvia tai kiinteitä. Kun kustannuksia luokitellaan sen mukaan, miten ne vaihtelevat tuotantomäärän mukaan, puhutaan muuttuvista ja kiinteistä kustannuksista. Esimerkiksi materiaali- ja palkkakustannukset henkilösivukuluineen ovat yleensä muuttuvia kustannuksia. Muuttuvat kokonaiskustannukset kasvavat tuotantomäärän kasvaessa ja vastaavasti pienenevät tuotantomäärän supistuessa. Kiinteät kustannukset sen sijaan ovat pysyviä ja riippumattomia tuotannon määrästä ja ne määräytyvät usein erilaisten sopimusten mukaisesti. Kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi toimitilojen ylläpitokustannukset sekä hallinnon kustannukset. (Eklund & Kekkonen 2018, 11.) Kiinteitä kustannuksia ovat myös pääomakustannukset kuten käyttöomaisuudesta tehtävät poistot ja rahoituksen hankinnasta aiheutuneet rahoituskustannukset eli korot. Kiinteät kustannukset voivat olla suoria kustannuksia, jolloin ne kohdistetaan suoraan palvelulle tai jyvityksen kautta useammalle palvelulle. Ne voivat olla myös epäsuoria kustannuksia, jolloin ne

kohdistetaan esimerkiksi yleiskulujen kautta henkilöstökustannuksille tai tukipalveluille jaettavaksi palveluille. Kiinteiden kustannusten kohdistaminen tuotteille ja palveluille, joiden käyttäjämäärät muuttuvat, on aina epävarmaa. Siksi laskentaperusteiden kelpoisuutta tulisikin säännöllisesti tarkastaa ja muutosten ollessa merkittäviä palveluiden hinnoittelu pitäisi päivittää ajan tasalle. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten lisäksi on olemassa myös puolimuuttuvia kustannuksia. Niissä osa kustannuksista muuttuu tuotantomäärän muuttuessa ja toinen osa kustannuksista pysyy kiinteinä tuotantomäärän vaihtelusta huolimatta. Puolimuuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi sähkö- ja vesikustannukset. Osa sähkön ja veden kustannuksista on kiinteitä kuten kuukausimaksu ja osa kustannuksista määräytyy kulutuksen mukaan. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 55.)

Kustannukset voidaan jakaa myös välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömillä kustannuksilla tarkoitetaan sellaisia kustannuksia, jotka ovat helposti kohdistettavissa tai jäljitettävissä suoraan laskentakohteille kuten tuotteille ja palveluille. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi materiaalikustannukset ja henkilöstön palkkakustannukset. Välittömät kustannukset ovat usein muuttuvia kustannuksia ja ne kohdistetaan suoraan sille palvelulle, jota kustannus koskee. Välillisillä kustannuksilla vastaavasti tarkoitetaan kustannuksia, joita on vaikeaa tai mahdotonta kohdistaa suoraan yksittäiselle toiminnolle. Ne eivät koske mitään palvelua erityisesti, mutta niitä tarvitaan esimerkiksi kaikkien tai tiettyjen palveluiden tuottamiseksi. Välilliset kustannukset syntyvät muun muassa toimitilojen ja kaluston hankinnasta ja ylläpidosta sekä hallinnosta. Jos organisaatiossa tuotetaan erilaisia tuotteita ja palveluita, on haastavaa arvioida, mikä osa välillisistä kustannuksista kuten vuokratkustannuksista ja hallinnon yleiskustannuksista kohdistetaan eri tuotteille ja palveluille (Järvenpää ym. 2015, 58). Välilliset kustannukset kohdistetaankin pääsääntöisesti esimerkiksi tietyille yksiköille, jonka jälkeen ne jaetaan yksittäisille laskentakohteille jakokriteerein, jotka vastaavat aiheuttamisperiaatetta mahdollisimman hyvin. Jakokriteerit on kuitenkin määriteltävä huolellisesti, jotta välillisten kustannusten jakaminen johtaa mahdollisimman oikeaan lopputulokseen. (Eklund & Kekkonen 2018, 64.) On myös tavallista, että välillisiä kustannuksia on rahamääräisesti enemmän kuin välittömiä kustannuksia. Tämä aiheuttaa erityisiä haasteita kustannuslaskennalle, mutta samalla tekee siitä erityisen tärkeän. Välillisten kustannusten laskennassa pitää tehdä erilaisia oletuksia ja ratkaisuja, jotta välilliset kustannukset saadaan kohdistetuksi eri tuotteille ja palveluille siinä suhteessa kuin ne ovat aiheutuneet. (Järvenpää ym. 2015, 59.)

Muita kustannuskäsitteitä ovat esimerkiksi yksikkökustannukset ja kokonaiskustannukset. Yksikkökustannukset saadaan, kun kokonaiskustannukset jaetaan valmistusmäärällä. Yksikkökustannukset huomioivat siten muuttuvat ja kiinteät sekä välittömät ja välilliset kustannukset. Yksikkökohtaiset kustannukset on tiedettävä, jotta kyetään laskemaan esimerkiksi tuote- tai palvelukohtaisia kannattavuuslaskelmia. Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan kaikkia toiminnassa aiheutuneita kustannuksia. Ulkoisessa laskentatoimessa

kokonaiskustannukset voidaan selvittää tuloslaskelmasta. Kokonaiskustannukset pitää olla selvillä, jotta tiedetään koko toiminnan kannattavuus. (Järvenpää ym. 2015, 62.)

Omaisuserät ovat kiinteitä kustannuseriä, joiden taloudellinen pitoaika on riittävän pitkä, yleensä vähintään kolme vuotta, jotta ne katsotaan omaisuudeksi, kirjataan taseeseen ja niihin sovelletaan poistomenettelyä. Omaisuseriä ovat esimerkiksi kiinteistöt, pitkäkestoiset tavarat ja aineettomat oikeudet. Omaisuserät, joiden taloudellinen pitoaika on alle kolme vuotta, kirjataan kuluksi. Niitä ei kirjata taseeseen eikä niille kohdisteta poistomenettelyä. Hinnoittelun kannalta ei ole suurta merkitystä, onko kysymyksessä omaisuus- vai kuluerä. Niitä voidaan laskelmissa käsitellä samalla tavalla eli ne jaetaan palveluille kustannuksiksi käyttäen korkoa ja taloudellista pitoaikaa. Sen sijaan taloudenpidon ja tuloksen kannalta asiakkaalle vuokrattujen kohteiden kirjaaminen palveluyksikön kirjanpidossa kuluksi ilman jaksotusta saattaa aiheuttaa yllätyksiä, koska kulu tulee ensin ja takaisinmaksu vuokrien ja palvelumaksujen kautta jälkikäteen. (Myllymäki 2019, 28-30.)

Kustannuslaskennassa on myös syytä huomioida, että tilanteessa, jossa palveluyksikkö tekee investoinnin, mutta saa asiakkaaltaan korvauksen myöhemmin kuin joutuu maksamaan investoinnin toimittajalle, on kysymys investoinnin rahoittamisesta. Palveluyksikkö joutuu ottamaan lainaa ja maksamaan lainasta korot. Tällöin kustannuserälle on kohdistettava myös korko. Yksi peruste korkotason asettamiselle on palveluyksikön organisaation lainasalkun keskiporko eli millä hinnalla se saa rahaa lainaksi markkinoilta. Yleensä korkona käytettävä luku kannattaa asettaa siten, että todellinen korko voi vaihdella jonkin verran ilman, että hinnoittelua tarvitsee tarkastaa. Lyhyellä ajanjaksolla tämä voi merkitä voittoa tai tappiota, mutta pitkällä ajanjaksolla voittojen ja tappioiden tulisi mennä suunnilleen tasan. (Myllymäki 2019, 31-32.)

6.2.3 Kustannuslaskennan vaiheet

Kustannuslaskenta voidaan jakaa kolmeen vaiheittaiseen osa-alueeseen, joita ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta. Organisaatiotasolla kustannustietoa kerätään ja käsitellään yleensä kustannuslajeittain, jolloin puhutaan kustannuslajilaskennasta. Kustannuslajilaskenta perustuu kirjanpidon tilijärjestelmään ja myös tuottojen budjetointi toimii yleensä samalla rakenteella. (Järvenpää ym. 2015, 72.)

Kustannuspaikkalaskennalla selvitetään organisaation tuotannosta aiheutuvat kustannukset kustannuspaikoittain. Kustannuspaikka on organisaation toimintayksikkö tai vastuualue, jonka aiheuttamia kustannuksia seurataan erikseen. Seurannan avulla saadaan selville ajanjaksoittain tarkkailukohteessa syntyneet kustannukset. (Järvenpää ym. 2015, 90.) Erityisesti julkinen sektori harjoittaa paljon kustannuspaikkalaskentaa.

Kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskennan perusteella tehdään suoritekohtaista kustannuslaskentaa. Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa kustannuslajeittain eriteltyt kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti suoritteille. Välittömien kustannusten kuten materiaalikustannusten ja välittömien työkustannusten kohdistaminen suoritteille on suhteellisen helppo tehtävä. Kertomalla suoritteen aikaansaamiseksi tarvittavien tuotannontekijöiden määrät kunkin tuotannontekijän yksikkökustannuksilla saadaan selville suoritekohtaiset välittömät yksikkökustannukset eli kuinka paljon yhden suoritteen kuten tuotteen tai palvelun tuottaminen aiheuttaa välittömiä kustannuksia. Välillisten kustannusten laskenta ja kohdistaminen suoritteille sen sijaan on haastavampaa, koska niiden aiheuttamisyhteys ei ole yhtä selkeä kuin välittömien kustannusten. Välillisten kustannusten käsittelemiseksi aiheuttamisperiaatteen mukaan organisaatio jaetaan usein kustannuspaikkoihin. Kustannuspaikoille lasketaan kustannuspaikkakohtaiset yleiskustannuslisät eli yleiskustannuskertoimet. Yleiskustannuslisien eli niin sanottujen yksilisten avulla kustannukset saadaan kohdistettua suoritteille.

Kustannuslaskennan oikeellisuuden kannalta on myös olennaista, että työkustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti oikeisiin laskentakohteisiin. Sen apuna voidaan käyttää niin sanottua ennakkolaskentaa, jolla tarkoitetaan etukäteisarviota tarvittavasta työmäärästä ja yksikkökustannuksista. (Järvenpää ym. 2015, 72-74.) Lisäksi kustannuslaskennassa täytyy huomioida pääomakustannukset, jotka aiheutuvat pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankinnasta, hallinnasta ja vakuuttamisesta.

6.2.4 Kuntien kustannuslaskenta ja -vertailu

Kuntien kustannuslaskennan on arvioitu olevan melko puutteellisella tasolla eikä sen kehittämiseen, toteuttamiseen ja vertailuun ole riittäviä työkaluja tai osaamista. Kuntien palvelutuotannon kustannusten vertaamiseen onkin perinteisesti käytetty seuraavia näkökulmia:

- kustannusten vertaaminen muiden vastaavien kuntien vastaavaan palvelutuotantoon
- kustannusten vertaaminen kunnan omaan aiempaan palvelutuotantoon
- kunnan eri yksiköiden kustannusten vertaaminen toisiinsa
- kunnan palveluiden kustannusten vertaaminen yksityiseen palvelutuotantoon

Kustannusten vertailu edellyttää kuitenkin aina oikeaoppista kustannuslaskentaa, minkä on perustuttava oikeisiin ja vertailukelpoisiin pohjatietoihin. Lisäksi kustannuslaskenta ja -vertailu edellyttävät palveluiden tuotteistamista ja hinnoittelua. Jotta kustannusvertailusta on mahdollista saada aitoa ja merkittävää hyötyä, pitäisi vertailun toistua joka vuosi, jolloin mittausta saadaan tehtyä suhteessa omaan kehitykseen sekä muihin toimijoihin. Vertailun tulisi

johtaa toiminnan vertailuun myös eri organisaatioiden välillä, jotta se antaisi mahdollisuuden oppia niiltä, jotka tekevät asiat paremmin. (Pokki ym. 2012, 34-36.)

Lisäksi Pokki ym. (2012, 31-32) huomauttavat, että kuntien tilinpäätösten vertailukelpoisuus on heikko, mikäli halutaan riittävän tarkkoja tuloksia. Tilintarkastusten yhteydessä on selvinnyt, että jotkin kunnat eivät virheellisesti ole kirjanneet kaikille tulosalueille tai -yksiköille niin sanottuja hallinnon vyörytyksiä eli hallinnon yleiskuluja. Hallinnon vyörytykset ovat kokonaisuutena erä, jonka tarkka laskeminen yhtä suoritetta kohti on käytännössä lähes mahdotonta. Yleensä kunnat käyttävätkin vyörytysprosenttia hallinnon yleiskulujen jakamiseen. Yleisesti käytetty vyörytysprosentti on 3-4 prosenttia. Hallinnon vyörytykset sisältävät keskushallinnon kuluja, joita ovat esimerkiksi palkanlaskenta ja kirjanpito.

Henkilöstömenot ovat suurin ja tärkein kuluerä kuntien toiminnassa. Tästä syystä henkilöstömenot pitäisi yhtenäistää myös kustannuslaskennassa ja -vertailussa eli niiden pitäisi olla aina oikeissa kululajeissa. Koska kunnat ostavat myös ulkoisena tai sisäisenä palveluna lisä- ja sijaistyövoimaa, henkilöstömenojen kokonaisuuden arviointi vaikeutuu entisestään. Henkilöstökulujen lisäksi vuokrat ovat merkittävä kuluerä kunnissa. Pääsääntöisesti julkisen palvelutuotannon harjoittaja ei pysty itse valitsemaan toimitilojaan, vaan palvelutuotanto tapahtuu sille osoitetussa kunnan omistamassa tilassa. Kustannusvertailun kannalta olisikin suositeltavaa, että kunnissa kaikille saman toimialan yksiköille määriteltäisiin yhtenäinen, laskennallinen neliövuokra, joka helpottaisi yhtenäisen suoritehinnan käyttöä.

Julkisessa keskustelussa esiintyy toisinaan myös käsitys siitä, että kuntien itse tuottamat palvelut ovat kalliimpia ja jopa huonompia kuin yksityiset palvelut. Kun tarkastellaan ja vertaillaan hintoja ja kustannuksia, kunta joutuu antamaan yksityiselle toimijalle tasoitusta hintakilpailussa eniten kunnallisen työ- ja virkaehtosopimuksen takia. Merkittävimmät kustannuksia nostavat tekijät ovat olleet yksityistä sektoria pidemmät lomat kokeneen henkilöstön osalta sekä täydennyskoulutusvelvoite. Näiden kustannusvaikutus on karkean arvion mukaan noin viisi prosenttia. Yksityinen sektori vastaavasti antaa kunnalle tasoitusta sillä, että yksityinen toimija joutuu tavoittelemaan vähintään kymmenen prosentin liikevoittoa vuosittain.

Jotta kuntien ja yksityisten toimijoiden kustannuksia voidaan vertailla oikeaoppisesti, on otettava huomioon seuraavat asiat:

- tuotteistuksen pitää olla yhtenäinen
- kustannuslaskennan täytyy perustua tilinpäätökseen, suoritemääriin ja taseeseen, ei talousarvioon
- kunnan pitää oikaista oma tilinpäätöksensä vertailukelpoiseksi

- vertailun tulee perustua aina maksimisuoritemääriin
- laskenta ei saa perustua palveluntuottajien omiin käsityksiin ja mielipiteisiin vaan lukuihin
- yksityisen toimijan kustannuksia laskettaessa tulee kuluihin laskea mukaan ne kustannukset, jotka tulevat kunnalle esimerkiksi rahoituksen järjestämisestä, järjestelmän luomisesta sekä asiakasohjauksesta. (Pokki ym. 2012, 38-39.)

On todettu, että kuntien palveluiden hinnoittelu pyrkii pääosin pohjautumaan mahdollisimman tarkasti palveluiden tuottamiseen liittyviin todellisiin kustannuksiin. Kuntien palveluiden myynnissä tarkkuuden tavoittelu ja perusteellisen kustannuslaskennan puutteellisuus aiheuttavat usein tilanteen, jossa hinnoittelu ei kata tosiasiallisia kustannuksia eikä toiminta ole kannattavaa. Monet kunnat hinnoittelevat palvelunsa niin, että hintaan sisällytetään ainoastaan henkilöstön palkat ja materiaalit. Muut kustannukset katoavat kunnan talouden kokonaiskuluihin, mikä vääristää merkittävästi todellisen talous- ja kustannustietoisuuden rakentumista sekä hinnoittelun perusteita. (Pokki ym. 2012, 45.)

6.3 Siirtohinnoittelu ja kannattavuusvaatimus

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoittelua samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisessä liiketoiminnassa. On yleistä, että konsernin sisäisiin liiketoimiin sovelletaan hieman erilaisia ehtoja kuin ulkoiseen liiketoimintaan. Tästä huolimatta siirtohinnoittelun tulee aina olla markkinaehtoista. Veroviranomaiset kiinnittävät siirtohinnoitteluun erityistä huomiota verotarkastusten yhteydessä, koska siirtohinnoittelulla on merkittävä vaikutus konsernin voittojen jakautumiseen eri yksiköiden kesken. Konsernin sisäisissä liiketoimissa on siis käytettävä vastaavia hinnoittelu- ja muita ehtoja kuin sellaisissa liiketoimissa, jotka tehdään ulkopuolisten toimijoiden kanssa. (BDO Oy:n verkkoseminaari 2020.)

Myös kilpailuneutraliteetin toteutuminen edellyttää, että julkisyhteisöjen kilpailuilla markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta on liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti kannattavaa. Julkiset toimijat eivät saa harjoittaa liiketaloudellisesti kannattamatonta toimintaa esimerkiksi julkisesta omistuksesta johtuvien etujen tai ristisubvention turvin. Julkisyhteisön taloudellinen toiminta on kannattavaa ainoastaan silloin, kun taloudellisen toiminnan tuotoilla voidaan kattaa kaikki taloudelliseen toimintaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistettavat kustannukset. Kannattavuusvaatimus edellyttää myös sitä, että taloudellisen toiminnan on tuotettava kohtuullinen tuotto taloudelliseen toimintaan sitoutuneelle pääomalle.

Julkisyhteisöjen taloudellista toimintaa ja sen kannattavuutta ei voida arvioida yhtenä kokonaisuutena, vaan taloudellista toimintaa, sen kannattavuutta, hinnoittelua ja vaikutuksia on tarkasteltava markkinakohtaisesti. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.) Taloudellisen

toiminnan on oltava kannattavaa vähintään keskipitkällä aikavälillä tarkasteltuna. Tuoton kohtuullisuus on arvioitava tapauskohtaisesti ja yleensä kohtuullisena pidettävä tuottotaso määräytyy kyseisen toimialan ja markkinoiden riskisyyden perusteella. Kilpailu- ja kuluttajavirasto pitää lähtökohtana sitä, että julkisen sektorin harjoittamasta taloudellisesta toiminnasta suurin osa kohdistuu alhaisen tai korkeintaan keskimääräisen riskin toimialoille. Julkisyhteisön tulee pyydettäessä itse määritellä Kilpailu- ja kuluttajavirastolle, mihin riskitasoon se katsoo taloudellisen toimintansa kuuluvan ja esittää perustelut näkemykselleen. Kilpailu- ja kuluttajavirasto on selvityksissään kohdannut tilanteita, joissa julkisyhteisö ei ole määritellyt toiminnalleen mitään tuottovaatimusta, mikä on usein osoitus siitä, ettei toiminta täytä markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimuksia. (BDO Oy:n verkkoseminaari 2020.)

7 Kirjanpidon eriyttäminen Vantaan kaupunkikonsernissa

Vantaan kaupunki on julkisyhteisö, jota kilpailulain 30 d §:n mukainen kirjanpidon eriyttämiselvöllisyys koskee, sillä Vantaan kaupunki ja osa sen tytäryhtiöistä harjoittavat sekä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa että muuta toimintaa. Vantaan kaupunki myy tukipalveluita tytäryhtiöilleen sekä vuokraa tiloja ulkoisille asiakkaille. Lisäksi Vantaan kaupunki on perustanut tytäryhtiöitä esimerkiksi ateria- ja puhtauspalveluiden, kiinteistöpalveluiden ja työterveyshuoltopalveluiden aloille, joiden kilpailuneutraliteettia on yleisesti kyseenalaistettu, kun julkisyhteisöt ovat siirtyneet samoille markkinoille yksityisten toimijoiden kanssa.

Osallistuin taloushallinnon asiantuntijan roolissa kuuden henkilön työryhmään, joka suunnitteli ja toteutti kirjanpidon eriyttämistä Vantaan kaupunkikonsernissa. Kirjanpidon eriyttämiselvöllisyyteen liittyvän tietoperustan pohjalta laadin Vantaan kaupunkikonsernille prosessikuvauksen kirjanpidon eriyttämisen toteuttamisesta, joka esitellään tässä opinnäytetyössä. Prosessikuvauksen tarkoituksena on nivoa yhteen eri kirjanpidon eriyttämiseen liittyvät tehtävät ja velvollisuudet, jotta prosessista muodostuu selkeä ja koherentti kokonaisuus, jota on helppo toteuttaa. Koska kirjanpidon eriyttämiselvöllisyydestä on tullut pysyvä osa kunnan toimintaa ja jatkossa toimintaa on aina tarkasteltava kilpailulain 30 d §:n näkökulmasta, prosessikuvausta voidaan hyödyntää kirjanpidon eriyttämisen suunnittelun ja toteutuksen toimintaohjeena.

Vuonna 2020 Vantaan kaupungin yksiköissä tehtiin ensimmäinen kirjanpidon eriyttäminen ja eriytetyt tuloslaskelmat kilpailulain 30 d §:n mukaisesti. Koska kyseessä oli ensimmäinen vuosi, jolloin kirjanpidon eriyttäminen toteutettiin, prosessi ei ollut täysin ongelmaton. Työskentelen sisäisen laskennan controllerina ja työni ohessa tein ja tarkastelin kirjanpidon eriyttämistä sekä siihen liittyvää kustannuslaskentaa ja markkinaperusteisen hinnoittelun arviointia Vantaan kaupunkiorganisaation osalta. Prosessin aikana havaitsemieni epäkohtien ja

haasteiden pohjalta laadin Vantaan kaupungin kirjanpidon eriyttämislle kehittämissuunnitelman, jossa esitän toimenpiteitä, joiden avulla eriyttämismvelvollisuus voidaan jatkossa toteuttaa paremmin ja tehokkaammin.

7.1 Vantaan kaupunkikonsernin rakenne ja tehtävät

Vantaa on Suomen neljänneksi suurin kaupunki, joka sijaitsee pääkaupunkiseudulla ja Uudenmaan maakunnassa. Vuoden 2020 lopussa Vantaalla oli 237 231 asukasta. Vantaan kaupunki on myös merkittävä työnantaja. Sen palveluksessa on yli 11 000 eri alojen ammattilaista, joista noin puolet työskentelee opetus- ja kasvatustehtävissä, kolmannes hoito- ja hoiva-aloilla ja loput teknisissä tehtävissä ja hallinnossa.

Vantaan kaupunki muodostaa konserniyhteisöjensä kanssa Vantaan kaupunkikonsernin. Vantaan kaupunkikonserniin kuului elokuussa 2020 emokaupunki sekä noin 52 yhteisöä, joista 28 tytäryhteisöä, 12 osakkuusyhtiötä ja 8 kuntayhtymää. Vantaan kaupungilla on myös kaksi liikelaitosta, Keski-Uudenmaan pelastustoimen liikelaitos ja Suun terveydenhuollon liikelaitos.

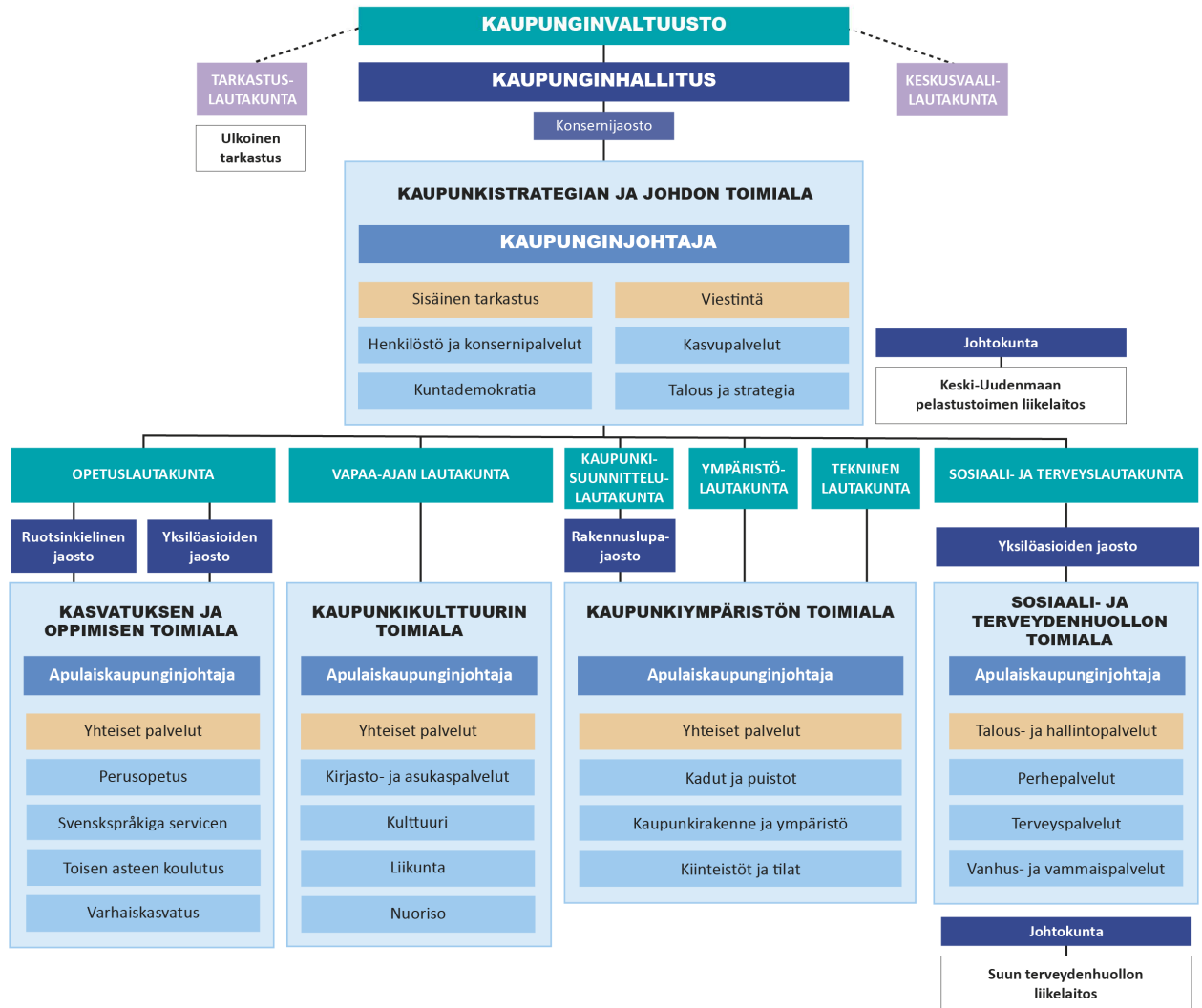
Vuonna 2019 Vantaan kaupungin tilikauden tulos oli ennätyksellisen heikko ja vuotta 2019 on yleisesti pidetty kuntatalouden niin sanottuna mustana vuotena verotulovajeen ja kuntatalouden heikon tuloksen takia. Vantaan kaupungin vuoden 2019 tilinpäätös osoitti -62,7 miljoonan euron negatiivisen tilikauden tuloksen. (Vantaan kaupungin tilinpäätös 2019.)

Vuonna 2020 kuntatalous oli jälleen haasteiden edessä koronapandemian takia, koska koronasta aiheutuneiden kulujen kasvu, toimintatuottojen lasku ja verotulojen pieneneminen olivat merkittävä uhka kuntataloudelle. Koronapandemiasta huolimatta Vantaan kaupungin talous kääntyi nousuun ja vuoden 2020 tilinpäätös osoitti 55,1 miljoonan euron tilikauden tuloksen. Suurimmat positiiviseen tulokseen vaikuttavat tekijät olivat valtion koronatuki ja Vantaan kaupungin omat talouden rajoitustoimenpiteet. (Vantaan kaupungin tilinpäätös 2020.)

7.1.1 Vantaan kaupungin oma organisaatio

Vantaan kaupunkia ja sen yli 11 000 työntekijän organisaatiota johtaa kaupunginjohtaja ja neljä apulaiskaupunginjohtajaa. Kuviossa 1 esitellään Vantaan kaupungin nykyinen organisaatorakenne, joka on ollut voimassa vuoden 2020 alusta lähtien.

Vantaan kaupungin organisaatio 1.1.2020–31.5.2021



Kuvio 1: Vantaan kaupungin organisaatiorakenne

Vantaan kaupunkiorganisaatio jakautuu viiteen eri toimialaan:

- kaupunkistrategian ja johdon toimialaan, joka vastaa yhteisistä konsernitasoisista palveluista. Toimialalla on neljä palvelualueutta: henkilöstö ja konsernipalvelut, kasvupalvelut, kuntademokratia sekä talous ja strategia.
 - Henkilöstö ja konsernipalveluiden palvelualue vastaa yhteisistä konsernitasoisista palveluista. Palvelualue on jaettu kuuteen palveluyksikköön: työnantajapalvelut, kehittämispalvelut, toimialojen hr-palvelut, konserniohjaus ja -valvonta, hankinta sekä tietohallinto.

- Kasvupalveluiden palvelualueella toimivat elinkeinopalvelut ja työllisyyspalvelut. Palvelualueen vastuulla on tukea elinvoimaisen Vantaan kasvua ja vahvistaa työllisyyttä.
- Kuntademokratian palvelualue vastaa kuntademokratian toteutumisesta. Palvelualueen vastuulla ovat lakiasiat ja päätösvalmistelu sekä hallintopalvelut.
- Talouden ja strategian palvelualueen tehtävänä on kehittää kaupunkia strategisella tasolla ja hoitaa kaupungin talouteen liittyvät palvelut kokonaisuutena. Palvelualue jakautuu neljään palveluyksikköön: talousohjaus, rahoitus ja riskienhallinta, talouspalvelut sekä strategia ja tutkimus.
 - Myös Keski-Uudenmaan pelastustoimen liikelaitos sijaitsee niin ikään kaupunkistrategian ja johdon toimialalla.
 - Kaupunkistrategian ja johdon toimialan yhteisiä palveluita ovat sisäinen tarkastus ja viestintä.
- kasvatuksen ja oppimisen toimialaan, jonka tehtävänä on turvata lasten, nuorten ja aikuisten kasvatuksen ja oppimisen palveluiden laatu ja saatavuus.
- kaupunkikulttuurin toimialaan, joka vastaa kirjasto- ja asukaspalveluiden, kulttuurin, liikunnan ja nuorison palvelualueiden sekä yhteisten palveluiden tuottamisesta.
- kaupunkiympäristön toimialaan, jonka vastuulla on kaupunkirakenteen ja ympäristön sekä liikenteen ja yhdyskuntatekniikan kehittäminen, hallinta ja hoito sekä kaupungin strategisten tavoitteiden mukaisen elinkeinopolitiikan, maapolitiikan, asuntopolitiikan, ympäristöpolitiikan ja ympäristöterveydenhuollon kehittäminen ja toteuttaminen.
- sosiaali- ja terveydenhuollon toimialaan, joka vastaa kuntalaisten terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämisen ja ylläpitämisen edellytyksistä sekä siitä, että kuntalaiset saavat palvelut asetettujen tavoitteiden mukaisesti oikeaan aikaan ja tasavertaisesti. (Vantaan kaupunki 2021.)

Vantaan kaupunkiorganisaation toimielinrakenne uudistuu seuraavan valtuustokauden alussa 1.6.2021.

7.1.2 Vantaan kaupungin tytäryhteisöt

Keskeisimmät ja taloudellisesti merkittävät Vantaan kaupungin tytäryhteisöt ovat Vantaan Energia Oy, VAV Yhtymä Oy, VTK Kiinteistöt Oy, Vantaan Tilapalvelut Vantti Oy, Kaunialan Sairaala Oy, Vantaan Työterveys Oy sekä Mercuria kauppaoppilaitos Oy. Alla on kuvattu lyhyesti, millä toimialoilla tytäryhtiöt toimivat:

- Vantaan Energia Oy on yksi Suomen suurimmista kaupunkienergiayhtiöistä, joka tuottaa sähköä ja kaukolämpöä sekä myy lämpöpalveluita. Vantaan kaupunki omistaa yhtiöstä 60 prosenttia ja Helsingin kaupunki 40 prosenttia.
- VAV Yhtymä Oy on Vantaan kaupungin omistama yhtiö, joka rakennuttaa, omistaa ja hallinnoi vuokra-asuntoja. VAV omistaa Vantaalla noin 11 000 vuokratia.
- Vantaan Tilapalvelut Vantti Oy on Vantaan kaupungin omistama yhtiö, joka tuottaa ateria-, puhtaus- ja kiinteistöpalveluita sekä aula- ja turvapalveluita.
- VTK Kiinteistöt Oy on Vantaan kaupungin omistama yhtiö, jonka toimialana on kiinteistöjen vuokraus ja hallinta. Toiminta keskittyy pääosin Vantaalla toimivien pienten ja keskisuurten yritysten tarpeisiin sekä julkisiin kiinteistöihin. VTK toteuttaa myös Vantaan kaupungin kiinteistöstrategiassa määriteltyjä rakennushankkeita.
- Kaunialan Sairaala Oy on voittoa tavoittelematon terveystalouden tuottaja. Kaunialan Sairaalassa työskentelee 250 työntekijää ja asiakaspaikkoja on noin 200. Sairaala on Vantaan kaupungin omistuksessa.
- Vantaan Työterveys Oy on Vantaan kaupungin omistama yhtiö, joka tarjoaa työterveyshuoltopalveluita asiakkailleen.
- Mercuria kauppapaikallisto Oy on liiketalouden alan kouluttaja, jonka omistajina ovat Vantaan kaupunki ja Helsingin Kauppiaitten Yhdistys ry.

Yhteensä Vantaan kaupungilla on lähes 30 tytäryhtiötä.

7.2 Kirjanpidon eriyttämiseen liittyvä valmistelu

Vantaan kaupungin kirjanpidon eriyttämisen valmistelu ja suunnittelu aloitettiin syksyllä 2019 perehtymällä hallituksen esitykseen 68/2018 vp kilpailulain muuttamisesta. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta ja sen tulokannasta laadittiin alkumuistio sekä perustettiin työryhmä, joka syventyi yhdessä pohtimaan kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuteen liittyviä toimintoja koko Vantaan kaupunkikonsernin näkökulmasta (Liite 1). Työryhmään kuului kaksi Vantaan kaupungin lakimiestä, asiantuntija konserniohjauksen ja -valvonnan yksiköstä sekä kolme asiantuntijaa talouspalveluiden yksiköstä. Olin mukana työryhmässä taloushallinnon asiantuntijana ja yhdessä kahden taloushallinnon esihenkilön kanssa teimme kirjanpidon eriyttämisen sekä laadimme siihen liittyvän kustannuslaskennan ja dokumentaation Vantaan kaupunkiorganisaation osalta. Laadimme kilpailullisesta toiminnasta myös eriytetyn tuloslaskelman Vantaan kaupungin vuoden 2020 tilinpäätökseen.

Työryhmämme kokoontui säännöllisesti syksyn 2019 ja kevään 2020 aikana ja kartoitimme Vantaan kaupungin kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamaa taloudellista toimintaa sekä linjasimme toimintatapoja kirjanpidon eriyttämiseen. Kirjanpidon eriyttämisestä laadittiin prosessikuvaus sekä konsernitasoinen ohjeistus. Myös tilintarkastusyhteisönä toimivaa KPMG Oy:tä konsultoitiin kirjanpidon eriyttämiseen liittyvissä epäselvissä erityiskysymyksissä.

Alkuvaiheessa hallituksen esitys 68/2018 vp koettiin hieman epäselväksi muutaman kirjanpidon eriyttämisen kannalta olennaisen seikan osalta. Ensimmäinen keskeinen pohdinta liittyi siihen, minkä katsotaan olevan liiketoimintaa kilpailluilla markkinoilla ja tulkitaanko tytäryhtiöiden in house -myynti toiminnaksi kilpailluilla markkinoilla. Laintulkinnan ja tilintarkastajan näkemyksen avulla päädyttiin siihen ratkaisuun, että in house -myynti ei ole toimintaa kilpailluilla markkinoilla eli se jäisi kategorisesti eriyttämismuutoksen ulkopuolelle. In house -suhteessa tehdyt hankinnat rinnastetaan omana työnä tekemiseen eikä niihin sovelleta kilpailuttamisvelvollisuutta. Oli kuitenkin muistettava, että Vantaan kaupungin tukipalveluiden kuntalain 127 §:n poikkeamisperusteiden mukainen myynti in house -yhtiöille on toimintaa kilpailluilla markkinoilla eli kirjanpidon eriyttämismuutoksen piirissä. Tämän tulkinnan perusteella konserniyhtiöiden in house -myynti ei siis olisi eriyttämismuutoksen piirissä, mutta kaupungin tukipalveluiden kuten talouspalveluiden ja tietohallintopalveluiden myynti konserniyhtiöille pitäisi eriyttää.

Toinen keskeinen pohdinnan aihe oli se, miten kunnan sisällä tulkitaan yksikön käsitettä. Kaupungin liikelaitosten ja tytäryhtiöiden osalta tilanne oli selvä, mutta kunnan sisäisten toimintojen osalta tulkinta ei ollut yksiselitteinen. Työryhmämme mietti yhdessä, mikä olisi toiminnan kannalta looginen yksikköjako eli onko eriytettävä yksikkö esimerkiksi toimiala, palvelualue vai palveluyksikkö. Jos kunnan sisällä on useampi yksikkö, joka toimii kilpailutilanteessa markkinoilla, tulee kaikkien yksiköiden osalta esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa oma eriytetty tuloslaskelma. Kilpailu- ja kuluttajaviraston mukaan yksikköjako voidaan määrittää itse, mutta se pitää pystyä perustelemaan. Yhteisen analysoinnin ja eriytettävän toiminnan tarkastelun jälkeen päädyimme siihen ratkaisuun, että kunnan sisäinen yksikköjako tehdään toimialoittain, koska kaupunkistrategian ja johdon toimialalta sekä kaupunkiympäristön toimialalta löytyi selkeästi toimintoja, joiden voidaan katsoa olevan liiketoimintaa kilpailluilla markkinoilla. Yksi yksikkö on siis toimiala ja 40 000 euron rajaan lasketaan yksikön kaikki eriyttämismuutoksen piirissä oleva liikevaihto riippumatta siitä, mistä toiminnoista liikevaihto kertyy. Näistä yksiköistä laaditaan tilinpäätöksen liitetietoihin oma eriytetty tuloslaskelma.

7.3 Kirjanpidon eriyttämismuutos

Koska Vantaan kaupunki on iso organisaatio ja kirjanpidon eriyttäminen on uusi ja monimuotoinen prosessi, johon liittyy useita toiminnallisia vaiheita ja velvollisuuksia, laadin kirjanpidon eriyttämisestä nelivaiheisen prosessikuvauksen, johon kokosin kirjanpidon eriyttämismuutoksen kannalta keskeiset tehtävät. Prosessikuvauksen tarkoituksena on toimia toimintaohjeena ja muistilistana kirjanpidon eriyttämiseen liittyvistä toistuvista toimenpiteistä. Kirjanpidon eriyttämismuutoksen voidaan katsoa koostuvan neljästä keskeisestä päävaiheesta, jotka nostin prosessikuvaukseen. Siihen liittyvät ydintehtävät ovat kilpailutilanteessa harjoitetun taloudellisen toiminnan tunnistaminen, kirjanpidon

eriyttäminen tämän toiminnan osalta, toiminnan aiheuttamisperiaatteen mukainen kustannuslaskenta sekä siihen liittyvän hinnoittelun markkinaperusteisuuden arviointi ja varmistaminen. Myös dokumentointivelvollisuus kytkeytyy vahvasti prosessin eri vaiheisiin.

Prosessikuvausten lisäksi luvussa kuvataan Vantaan kaupunkikonsernin taloudellisen toiminnan kartoitus sekä siihen liittyvät tulkintaperusteet ja rajaukset. Kartoituksen avulla tunnistimme kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat Vantaan kaupunkikonsernin yksiköt, joiden kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu taloudellinen toiminta esitellään pääpiirteittäin.

7.3.1 Prosessikuvaus

Kuviossa 2 on esitetty nelivaiheinen prosessikuvaus kirjanpidon eriyttämisestä, jonka laadin Vantaan kaupunkikonsernille. Prosessikuvausta voidaan hyödyntää myös toimintaohjeena kirjanpidon eriyttämiseen.



Kuvio 2: Prosessikuvaus kirjanpidon eriyttämisestä Vantaan kaupunkikonsernissa

Jotta kilpailulain 30 d §:n mukainen kirjanpidon eriyttäminen voidaan toteuttaa asianmukaisesti, eri palveluyksiköiden, liikelaitosten ja tytäryhteisöjen harjoittama kilpailutilanteessa tapahtuva taloudellinen toiminta on kartoitettava ja tunnistettava. Periaatteista, joiden avulla tietty toiminta tulkitaan kilpailutilanteessa tapahtuvaksi taloudelliseksi toiminnaksi, on laadittava kirjalliset perusteet. Dokumentoidut tulkintaperusteet helpottavat ja nopeuttavat valvontaan ja tarkastukseen liittyvää asiointia Kilpailu- ja kuluttajaviraston ja tilintarkastajien kanssa.

Jos yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa tapahtuvaa taloudellista toimintaa, siitä aiheutuvat tuotot ja kulut on eriytettävä yksikön kirjanpidossa siten, että niistä muodostuu erillinen tuloslaskelma, jonka avulla toiminnan kannattavuutta voidaan objektiivisesti arvioida. Vantaan kaupungin, liikelaitosten ja useimpien tytäryhteisöjen osalta taloushallinto ja kirjanpito hoidetaan SAP-järjestelmässä. Tuottojen ja kulujen laskentatunnisteena on tulosyksikkö- ja kustannuspaikkanumero, jonka perusteella kirjanpidosta voidaan eritellä tietyn yksikön ja toiminnan kokonaistuotot ja -kulut, poistot, toimintakate ja tulos. Kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetun taloudellisen toiminnan aiheuttamille tuotoille ja kuluille ei kuitenkaan ole omaa erillistä laskentatunnistetta. Tästä syystä ensimmäinen kirjanpidon eriyttäminen sekä eriytetyt tuloslaskelmat kilpailullisen toiminnan tuotoista ja kuluista laaditaan ainakin osittain laskennallisesti ja manuaalisesti. Liiketoiminnan eriyttäminen kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä voidaan vielä toistaiseksi tehdä joko kirjanpidollisesti tai laskennallisesti (Saarinen 2019).

Kirjanpidon eriyttäminen ja siitä laadittu tuloslaskelma eivät yksistään riitä täyttämään kilpailulain 30 d §:n asettamia ehtoja, vaan kilpailulliseen toimintaan liittyvien tuottojen ja kustannusten eriyttämisessä tulee noudattaa täsmällisesti aiheuttamisperiaatetta sekä sisäistää kustannuslaskennan menetelmät. Kilpailulliseen toimintaan tulee kohdistaa kaikki siitä aiheutuvat ja siihen liittyvät kustannukset. Sekä välittömät että välilliset kustannukset täytyy tunnistaa, eriyttää ja sisällyttää toiminnan kustannuslaskelmaan. Kilpailutilanteessa tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt laativat toiminnastaan kustannuslaskelman ja -perusteet, jotka dokumentoidaan mahdollista tarkastusta varten.

Kirjanpidon eriyttämisen ja oikeaoppisen kustannuslaskennan avulla arvioidaan kilpailullisen toiminnan hinnoittelun markkinaperusteisuutta. Arvioinnissa huomioidaan, että toiminnasta saadut tuotot kattavat aidosti siitä aiheutuvat kustannukset ja toiminta on kannattavaa. Erityistä huomiota kiinnitetään siihen, että toimintaa ei harjoiteta tappiollisesti eikä kilpailuneutraliteettia häiritä alihinnoittelun tai ristisubvention muodossa. Jos yksiköiden laatima kustannuslaskenta ja kirjanpidon eriyttäminen osoittavat, että yksikön hinnoittelu ei ole kustannusperusteista ja markkinaehtoista, toiminnasta tulee välittömästi laatia huolellinen kustannuslaskenta ja sen hinnoittelua on päivitettävä.

Kirjanpidosta eriytetyt tuloslaskelmat koostetaan Excel-tiedostoiksi, jotka liitetään tilinpäätöksen liitetiedoiksi. Vantaan kaupungin vuoden 2020 tilinpäätöskirjan Eriytetyt tilinpäätökset -lukuun lisätään uusi luku muista eriytetyistä laskelmista, jossa kuvataan lyhyesti kilpailulain 30 d §:n velvoittamat kirjanpidon eriyttämiseen liittyvät toiminnat sekä esitetään eritetyt tuloslaskelmat. Tytäryhtiöt laativat eriytetyt tuloslaskelmat omien tilinpäätöstensä liitteiksi noudattaen samaa käytäntöä.

7.3.2 Taloudellisen toiminnan kartoitus

Kirjanpidon eriyttämismallisuuden lähtökohtana on tunnistaa kilpailutilanteessa tapahtuva taloudellinen toiminta eli mitä Vantaan kaupungin toimialojen ja palvelualueiden alla toimivien palveluyksiköiden ja liikelaitosten sekä tytäryhteisöjen toimintaa kirjanpidon eriyttämismallisuus koskee.

Vantaan kaupungin oman organisaation osalta kartoitimme ensimmäiseksi kaupunkistrategian ja johdon toimialan palveluyksiköt ja niiden taloudellisen toiminnan. Selvityksen perusteella laadimme alla olevan yhteenvedon palveluyksiköiden tuotoista ja niiden yhteydestä kilpailulliseen toimintaan:

- Yleishallinto: ei sisällä kilpailullista toimintaa markkinoilla
- Yleisjohto: ei ulkoisia toimintatuottoja
- Sisäinen tarkastus: ei ulkoisia toimintatuottoja
- Viestintä: ei sisällä kilpailullista toimintaa markkinoilla
- Kuntademokratia:
 - hallintopalveluilla ei ulkoisia toimintatuottoja
 - kaupunkiturvallisuudella ei ulkoisia toimintatuottoja
 - tukipalveluilla vähäisiä ulkoisia toimintatuottoja
 - toiminta satunnaista ja vähäistä
 - ei kuulu lain soveltamisen piiriin
 - lakiasioilla ja päätöksenteolla vähäisiä ulkoisia toimintatuottoja
 - toiminta satunnaista ja vähäistä
 - ei kuulu lain soveltamisen piiriin
 - asiakirjahallinnolla ei ulkoisia toimintatuottoja
 - pr- ja assistenttipalveluilla ei ulkoisia toimintatuottoja
- Talous ja strategia:
 - talousohjauksella vähäisiä ulkoisia toimintatuottoja
 - toiminta satunnaista ja vähäistä
 - ei kuulu lain soveltamisen piiriin
 - rahoituksella ja riskienhallinnalla ei ulkoisia toimintatuottoja
 - strategialla ja tutkimuksella ei ulkoisia toimintatuottoja
 - talouspalveluilla on ulkoisia toimintatuottoja
 - myyntireskontran toimintatuotot perintäpalveluihin liittyviä tuottoja, joista maksetaan vastaava perintäkulu eli eivät kuulu lain soveltamisen piiriin
 - konserniyhtiöille myytävien tukipalveluiden osalta kirjanpito on eriytettävä

- liitteeksi dokumentaatio kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteista
- Henkilöstö ja konsernipalvelut:
 - johdon tuessa ei ulkoisia toimintatuottoja
 - työnantajapalveluissa vähäisiä tukia ja avustuksia, ei muita ulkoisia toimintatuottoja
 - kehittämispalveluissa henkilöstön työterveyshuollon järjestämiseen liittyviä tukia ja avustuksia, ei muita ulkoisia toimintatuottoja
 - toimialojen hr-palveluissa on ulkoisia toimintatuottoja
 - konserniyhtiöille myytävien tukipalveluiden osalta kirjanpito on eriytettävä
 - liitteeksi dokumentaatio kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteista
 - hankinnassa on ulkoisia toimintatuottoja
 - ostoyksikön henkilöstön työpaikkaruokailuun liittyvät myyntituotot ja hankintojen toimintamallin valtiolta saadut tuet ja avustukset eivät kuulu lain soveltamisen piiriin
 - kilpailuttamisen yksikön konserniyhtiöille myytävien tukipalveluiden osalta kirjanpito on eriytettävä
 - liitteeksi dokumentaatio kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteista
 - tietohallinnossa on ulkoisia toimintatuottoja
 - konserniyhtiöille myytävien tukipalveluiden osalta kirjanpito on eriytettävä
 - liitteeksi dokumentaatio kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteista

Kaupunkistrategian ja johdon toimialan jälkeen tarkastelimme muita Vantaan kaupunkiorganisaatioon kuuluvia toimialoja, palvelualueita ja palveluyksiköitä kirjanpidon eriyttämisen näkökulmasta. Kartoituksen jälkeen totesimme, että seuraavien toimintojen ei katsota olevan kirjanpidon eriyttämiselvöllisyyden piirissä, vaikka niihin liittyikin liiketoiminnallisia näkökulmia:

- kaupungin uimahallien yhteydessä toimivien kuntosalien ja koulujen liikuntatilojen iltakäyttö
 - Liikuntalain 5 §:n mukaan kunnan hoitaessa 1 momentissa (järjestää liikuntapalveluita ja terveyttä ja hyvinvointia edistävää liikuntaa eri sidosryhmille) tarkoitettuja tehtäviä kunta ei toimi kilpailutilanteessa markkinoilla, ellei niitä toteuteta liiketoiminnallisina tavoittein ja perustein.

- Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2002:4 mukaan tämä ei koske kaikkien liikuntapaikkojen vuokrausta, muun muassa ammattilaisurheilu on suljettu pois ja samoin puhtaasti liiketaloudellisin periaattein harjoitettu toiminta.
- kasvatuksen ja oppimisen sekä kaupunkikulttuurin toimialojen ulkopuolisille suorittama tilojen vuokraus liikunta-, kulttuuri- tai kansalaistoimintaan
 - Lain kuntien kulttuuritoiminnasta (pykälät 3 ja 7 hallituksen esityksen perusteluineen) sisällöstä sekä toiminnan luonteesta ja tarkoituksesta on johdettavissa selkeä tulkinta, ettei kyseinen toiminta ole markkinaehtoista.
- liityntäpysäköinti, mikäli toteutettu maksullisena
- Varian koulutustoiminnan olennaisena osana olevat oppilas- tai opiskelijatyöt
- työpajatoiminnassa valmistettujen tuotteiden myynti

Kun edellä mainitut rajaukset Vantaan kaupungin omista yksiköistä oli selvitetty ja dokumentoitu, laadimme yhteiset kirjanpidon eriyttämisen rajaukset ja periaatteet myös Vantaan kaupunkikonserniin kuuluville tytäryhteisöille:

- Hankintalain 15 §:n tarkoittamassa sidosyksikköasemassa suhteessa kaupunkiin olevan yhtiön myynti kaupungille ei ole taloudellista toimintaa eikä siten eriyttämivelvoitteen piirissä. Kysymys ei ole kilpailutilanteesta yksityisten tuottajien kanssa.
 - Myöskään hankintalain 15 §:n mukainen in house sisters -myynti ei ole taloudellista toimintaa eikä siten eriyttämivelvoitteen piirissä.
 - Sidosyksikön ulkoinen myynti on eriytettävä.
- Eriyttämivelvollisuutta ei sovelleta asunto-osakeyhtiöön tai keskinäiseen kiinteistöosakeyhtiöön, joka ei harjoita muuta toimintaa kuin osakashallinnassa olevan kiinteistön ylläpitoa ja hallintaa.
 - Mikäli yhtiöllä itsellään on hallinnassaan tiloja, joita se vuokraa kaupungin ulkopuoliselle taholle eli muuten kuin sidosyksikköasemassa kaupungille tai in house sisters -myyntinä, tulee tämä myynti eriyttää.
 - Mikäli yhtiöllä on muuta liiketoimintaa, myös tämä myynti tulee eriyttää.
- Konserniyhtiön tilavuokraus kaupungin palvelutuotannon käyttöön ei ole toimintaa kilpailuilla markkinoilla.
 - Toiminnan järjestäminen yhtiömuotoon on tapa toteuttaa kaupungin omaa palvelutuotantoa.
- Eriyttämivelvoite ei koske kaupungin tytäryhtiön tytäryhtiötä.
 - Tyttären tytär ei ole kaupungin määräysvallassa.

7.3.3 Eriyttämisvelvollisuuden piirissä olevat yksiköt

Vantaan kaupunkikonsernin toimintaa perusteellisesti tarkastelemalla työryhmämme pystyi tunnistamaan ne toiminnot, jotka voitiin tulkita kilpailutilanteessa markkinoilla toimimiseksi. Niiden osalta kirjanpito eriytetään kilpailulain 30 d §:n mukaisesti ja niihin liittyvän hinnoittelun tulee olla markkinaperusteista.

Vantaan kaupungin organisaation omista sisäisistä toiminnoista eriyttämismääräyksen piirissä katsottiin olevan kaupunkistrategian ja johdon toimialalla toimivan henkilöstö ja konsernipalvelut -palvelualueen harjoittama tukipalveluiden myynti tytäryhteisöille sekä kaupunkiympäristön toimialalla toimivan kiinteistöt ja tilat -palvelualueen harjoittama ulkoinen tilavuokraus. Myytävät tukipalvelut koostuvat hankinnan, henkilöstöpalveluiden, talouspalveluiden ja tietohallinnon palveluiden myynnistä tietyille tytäryhtiöille. Näiden yhtiöiden osalta tukipalveluiden hoitaminen kuten palkanlaskenta, tietoliikenne ja -järjestelmät sekä taloushallinto on ulkoistettu Vantaan kaupunkiorganisaatioon. Tukipalveluiden myynti perustuu Vantaan kaupungin ja tytäryhtiöiden välisiin palvelusopimuksiin ja palveluista veloitetaan voimassa olevan hinnaston mukaisesti. Kaupunkiympäristön toimialan ulkoinen tilavuokraus käsittää toimitilojen vuokrauksen muille kuin Vantaan kaupungin sisäisille yksiköille sekä palvelussuhdeasuntojen vuokrauksen. Erityisryhmille vuokrattavat asunnot kuten palveluasunnot ovat osa kunnan lakisääteistä toimintaa, joten ne jätetään eriyttämisen ulkopuolelle. Vuokrat laskutetaan asiakkailta vuokrasopimukseen perustuen.

Myös alla lueteltujen Vantaan kaupungin tytäryhtiöiden kirjanpito on eriyttämismääräyksen piirissä, koska yhtiöt harjoittavat sekä kilpailutilanteessa markkinoilla olevaa taloudellista toimintaa että muuta toimintaa. Kirjanpito tulee eriyttää ulosmyynnin osalta. Luettelossa ei ole mainittu yhtiöitä, joilla ei ole eriytettävää myyntiä eikä yhtiöitä, joiden toiminta on kokonaan toimintaa kilpailluilla markkinoilla.

- Vantaan Tilapalvelut Vantti Oy
 - Suuri osa liiketoiminnasta kohdistuu Vantaan kaupungin sisäisille yksiköille. Osa myynnistä kohdistuu ulkoisille asiakkaille ja kyseinen out house -myynti kuuluu kirjanpidon eriyttämismääräyksen piiriin.
- VTK Kiinteistöt Oy
 - VTK Kiinteistöt Oy:n merkittävin asiakas on Vantaan kaupunki, koska se vuokraa suuren osan Vantaan kaupungin käytössä olevista toimitiloista. Muille asiakkaille kohdistuva ulkoinen tilavuokraus on kirjanpidon eriyttämisen alaista toimintaa.
- Vantaan Työterveys Oy

- Vantaan Työterveys Oy tuottaa työterveyshuoltopalveluita Vantaan kaupungille, kaupungin tytäryhteisöille sekä ulkoisille asiakkaille. Vantaan kaupungin ja sen tytäryhtiöiden osalta liiketoiminta on in house- ja in house - sisters -myyntiä eikä näin ollen ole kirjanpidon eriyttämismuutoksen piirissä. On myös huomattava, että työterveyshuoltolain 12 §:n mukaiset ennaltaehkäisevät työterveyshuoltopalvelut ovat lakisääteisen tehtävän hoitamista ja siten näiden osalta ei ole eriyttämismuutosta. Sen sijaan muu out house -myynti on eriytettävä.
- A-Tulkkaus Oy
 - A-Tulkkaus Oy oli Vantaan kaupungin omistama tytäryhtiö vuoden 2020 loppuun asti. A-Tulkkaus Oy on tarjonnut tulkkaus- ja käännöspalveluita asiakkailleen. A-Tulkkaus Oy on myynyt palveluitaan Vantaan kaupungille ja sen muille tytäryhteisöille, mutta in house- ja in house sisters -toiminnan luonteen takia kyseinen myynti ei ole kirjanpidon eriyttämismuutoksen alasta. Ulkoisille asiakkaille kohdistuva out house -myynti on kuitenkin eriytettävä.
- Mercuria kauppaoppilaitos Oy
 - Eriyttämismuutoksen piiriin kuuluu kaikki muu liiketoiminta, paitsi opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävän koulutuksen tai luvassa määrätyn muun toiminnan järjestäminen.
- Kiinteistö Oy Kehäsuora
 - Ulkoiset vuokraukset on eriytettävä.
- Kiinteistö Oy Tikkurilan Terveysasema
 - Ulkoiset vuokraukset on eriytettävä.
- Tikkuparkki Oy
 - Pysäköintilaitoksen muiden osastajien osuus on eriytettävä.
 - Ulkoiset vuokraukset on eriytettävä.
- Ratakujan Pysäköinti Oy
 - Pysäköintilaitoksen muiden osastajien osuus on eriytettävä.
 - Ulkoiset vuokraukset on eriytettävä.

7.3.4 Ohjeistus kirjanpidon eriyttämismuutoksesta

Kun kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu taloudellinen toiminta oli tunnistettu ja rajattu, pohdimme sitä, miten toimialoja ja konserniyhteisöjä tiedotetaan ja ohjeistetaan kirjanpidon eriyttämisestä.

Työryhmämme laati konsernitasoisen Kirjanpidon eriyttäminen Vantaa-konsernissa-ohjeen, jossa informoitiin ja ohjeistettiin kirjanpidon eriyttämismuutoksen toteuttamisesta (Liite 2). Ohje lähetettiin toimialoille sekä yhtiöiden toimitusjohtajille, hallituksen puheenjohtajille ja

talousvastaaville. Talousvastaavia muistutettiin, että eriytetyt tuloslaskelmat ja laskentaperiaatteet tulee esittää vuoden 2020 tilinpäätöksen yhteydessä.

Sovimme, että tytäryhtiöiden kanssa käydään läpi yhtiökohtaisesti, mitä eriyttäminen käytännössä edellyttää. Prioriteeteiksi nostettiin eriytettävien kokonaisuuksien tunnistaminen, keinot eriyttämisen toteuttamiseksi sekä hinnoitteluperiaatteiden läpikäyminen.

Samalla kartoitettiin muita mahdollisia kuntaorganisaatiomuotoisia eriytettäviä toimintoja, joita Vantaan kaupungin omilta toimialoilta saattaisi löytyä ja joita työryhmämme ei ollut tunnistanut. Koska Vantaan kaupungin organisaatio on suuri ja toiminta on monimuotoista, toimialoilla ja palvelualueilla on paras asiantuntemus omasta toiminnasta ja sen mahdollisesta kilpailuilla markkinoilla toimimisesta. Kyselyn perusteella muita eriytettäviä toimintoja ei kuitenkaan löytynyt.

7.4 Kirjanpidon eriyttäminen Vantaan kaupungin tukipalveluiden osalta

Kun kartoitimme Vantaan kaupungin omaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, ensimmäisenä tunnistimme Vantaan kaupungin tukipalveluiden myynnin in house -yhtiöille. Tässä luvussa kuvataan kirjanpidon eriyttäminen kaupunkistrategian ja johdon toimialalla harjoitetun tukipalveluiden myynnin osalta kaupungin tytäryhteisöille. Vantaan kaupungin tukipalveluiden myynnin osalta toimitaan kuntalain 127 §:n poikkeussäännöksen perusteella kilpailutilanteessa markkinoilla ja siten toiminta on kirjanpidon eriyttämisveloitteen piirissä. Vantaan kaupungin myymät tukipalvelut muodostuvat hankinnan, henkilöstöpalveluiden, talouspalveluiden ja tietohallinnon palveluiden myynnistä. Vantaan kaupungin tukipalveluiden myynti perustuu kaupungin ja yhtiöiden välisiin palvelusopimuksiin ja palveluista veloitetaan voimassa olevan hinnaston mukaisesti.

Tarkastelun kohteena on erityisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisten tuottojen ja kulujen eriyttäminen kirjanpidossa sekä kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteet. Näiden perusteella tukipalveluiden tuottamisen ja myynnin kannattavuutta arvioidaan. Opinnäytetyön liitteenä esitetään toiminnasta eriytetty tuloslaskelma, joka on Vantaan kaupungin vuoden 2020 tilinpäätöksen liitetietona (Liite 3).

7.4.1 Kilpailulliseen toimintaan kohdistuvien tuottojen ja kulujen eriyttäminen

Vantaan kaupungin tukipalveluiden eriyttäminen tehtiin hankinnan, henkilöstöpalveluiden, talouspalveluiden sekä tietohallinnon yksiköiden kirjanpidossa erillisillä kustannuspaikoilla, joille tukipalveluiden myynnistä saadut tuotot ja tukipalveluiden tuottamisesta aiheutuneet suorat kulut kirjataan.

Tukipalveluiden tuotoista, kuluista ja poistoista tunnistettiin ja eriytettiin se osa, mikä niistä kohdistui kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaan taloudelliseen toimintaan. Suoria kustannuksia ovat palvelua tuottavien henkilöiden henkilöstökulut sekä suoraan palvelun tuottamiseen kohdistuvat palvelu- ja materiaaliostot. Tietohallinnon osalta eriytetyille kustannuspaikalle kohdennettiin myös tietojärjestelmien poistot. Suorien materiaali- ja palveluostojen tunnistaminen ja kohdistaminen eriytettävän toiminnan omalle kustannuspaikalle oli selvää ja ongelmattonta. Sen sijaan henkilöstökulujen eriyttäminen markkinaehtoiseen toimintaan oli monimutkaisempaa, koska kaikissa tukipalveluita tuottavissa yksiköissä ei ollut laadittu sellaista työajanseurantaa, josta tulisi ilmi, mikä osa tehdystä työajasta kohdistui markkinaehtoiseen toiminnan tuottamiseen. Jotta henkilöstökustannus voitiin kohdistaa ja eriyttää myytävälle tukipalvelulle, eriyttämistä varten haastateltiin palveluista vastaavia henkilöitä, jotka antoivat arvion siitä työmäärästä, mikä oli käytetty palvelun järjestämiseen ja hallinointiin. Tämän perusteella henkilöstökustannus saatiin todennettua ja kohdistettua eriytettävän toiminnan kuluihin.

Myös epäsuorien eli välillisten kulujen kuten toimitilojen vuokrien ja ylläpitokulujen sekä hallinnon kulujen kohdistaminen oli haastavampaa. Koska kaikissa tukipalveluiden yksiköissä tuotetaan palveluita samanaikaisesti sekä kaupungin omiin tarpeisiin että konserniyhtiöille, oli haastavaa arvioida, mikä osa välillisistä kustannuksista kohdistetaan jälkimmäiseen eli kirjanpidossa eriytettävään toimintaan. Toimitilojen käyttöasteen ja palveluvastaavien työarvioiden perusteella toimitilakuluista pystyttiin allokoimaan asianmukainen osuus myytävälle palvelulle. Myös hallinnon yleiskuluja arvioitiin ja eriytettiin henkilömäärän suhteessa palvelutuotantoon. Osa välillisistä eriyttämisen piiriin kuuluvista kuluista siirrettiin muistiotositteilla kirjanpidossa niiden tukipalveluiden yksiköiden kustannuspaikoille, joihin kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta oli kirjattu. Näiden yksiköiden osalta eriytetty tuloslaskelma saadaan suoraan kirjanpidosta eli SAP-järjestelmästä. Osa eriyttämisen piiriin kuuluvista toiminnoista eriytettiin ainoastaan laskennallisesti, koska yksiköiden vastuuhenkilöt eivät halunneet, että kirjanpidon eriyttämisestä aiheutuva tuottojen ja kulujen siirtäminen muuttaa omien yksiköiden kustannuspaikkakohtaisia toteumia, joilla tietyn toiminnon tai palvelun kuluja ja kulutason kehitystä seurataan kuukausi- ja vuositasolla.

7.4.2 Kustannuslaskennan ja hinnoittelun perusteet

Kirjanpidon eriyttämisen lisäksi kilpailulain 30 d § edellyttää, että hinnoittelun tulee olla markkinaperusteista ja hinnoitteluun liittyvät kustannuslaskentaperusteet on dokumentoitava. Tästä syystä jokaiselle tukipalveluita myyvälle yksikölle laadittiin omat kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteet, jotka kuvataan tässä luvussa yksiköittäin.

Hankintapalveluiden tukipalveluina myydään asiantuntijatyötä kuten hankintakoordinaattorin, hankinta-asiantuntijan, vastuullisuuskonsultin, lakimiehen ja ICT-hankintakonsultin tai -päällikön palvelua. Hankintapalveluiden myynti konserniyhtiöille perustuu sekä ostaja- että myyjätahon allekirjoittamaan sopimukseen. Palveluista veloitetaan kaikille asiakkaille yhtenäisen hinnaston mukaisesti ja tunti hinnoittelu on määritelty tuotettavan asiantuntijapalvelun perusteella. Työn tuntihinta sisältää henkilöstön suorat palkkakustannukset, henkilösidonnaiset palvelu- ja materiaaliostot, vuokrat ja muut tilakustannukset, esimiestyön sekä keskushallinnon vyörytyksen. Tähän on lisätty pääoman tuottovaatimus, joka vuonna 2020 oli viisi prosenttia. Hankintapalveluiden laskutus perustuu kuukausittain toteutuneisiin työtunteihin, joista pidetään työajanseurantaa. Yhtiöille toteutetaan myös kilpailutuksia, jotka laskutetaan kilpailutuksen valmistuttua kertamaksuna toteutuneen työajan mukaisesti. Hankintapalveluiden palvelusopimukset, palvelukuvaukset vastuunjakotaulukoineen sekä hinnastot on tallennettu Vantaan kaupungin asian- ja dokumentinhallintajärjestelmään.

Henkilöstöpalveluiden tukipalveluina myydään palkanlaskentapalvelua. Henkilöstöpalveluiden myynti konserniyhtiöille perustuu sekä ostaja- että myyjätahon allekirjoittamaan sopimukseen. Sopimuksen hinnoittelu pohjautuu omakustannuslaskentaan, johon lisätään pääoman tuottovaatimus. Vuonna 2020 pääoman tuottovaatimus oli viisi prosenttia. Läpilaskutettavat tietojärjestelmäpalvelut Vantaan Tilapalvelut Vantti Oy:lle ja VTK Kiinteistöt Oy:lle perustuvat suoraan palveluntuottajan hinnoitteluun. Vantaan Työterveys Oy:lle myytävän palkanlaskentapalvelutyön hinnoittelu perustuu palvelua tuottavan henkilöstöryhmän keskimääräiseen vuosipalkkaan sisältäen henkilösivukulut. Lähiesimiehen ja muiden esimiesten palkasta kohdistetaan esimiesten henkilöstökulut jaettuna työntekijöiden lukumäärällä. Lisäksi kustannuksiin kohdistetaan henkilösidonnaiset kulut kuten tilakustannukset, tietoliikennekulut, hallinnolliset tietojärjestelmät, palkanlaskenta, työterveyshuolto, koulutus- ja muut vastaavat henkilösidonnaiset erät. Koska kaikkea työaika ei ole mahdollista laskuttaa muun muassa lomien, poissaolojen, koulutuspäivien ja hallinnollisten kokousten takia, laskutettavan työn osuutena käytetään 209 työpäivää per vuosi ja 5,75 tuntia per päivä. Vantaan Työterveys Oy:n palkkalaskelmien lukumäärä ei myöskään ole suoraan verrannollinen palveluksessa olevan kuukausipalkkaisen henkilöstön määrään, sillä työaikakorvauksiin liittyen on erillisiä maksupäiviä ja sijaisten määrä kasvattaa palkkalaskelmien määrää. Tehokkuuden näkökulmasta työehtosopimuksen osaaminen ja runsaasti manuaaliryöä vaativa palvelu tuo Vantaan Työterveys Oy:n palkkalaskelmiin lisäkustannusta verrattuna suuremman volyymin ja laajemman osaamisen palvelutuotantoon. Vantaan Työterveys Oy:n palkanlaskentapalvelun osalta sovellusten kehitys- ja pääkäyttäjätehtäviä tekevien henkilötyö lasketaan vastaavasti kuin palkanlaskentaa tuottavan henkilöstön. Vuosikustannus jaetaan arvioidulla vuosivolyymillä. Vantaan Työterveys Oy:n käyttämien tietojärjestelmien arvioitu vuosikustannus jaetaan vuosivolyymillä, jolloin

saadaan järjestelmäkustannuksen hinta per palkkalaskelma. Pääoman tuottovaatimuksen lisäämisen jälkeen palkkalaskelman kokonaiskustannus kerrotaan arvioidulla vuosivolyymillä. Laskutus tehdään sopimuksen mukaisesti vuosineljänneksittäin.

Talouspalveluiden tukipalveluina myydään ostolasku-, myyntilasku-, palkanlaskenta-, kirjanpito-, tilinpäätös ja talouspäällikköpalvelua. Konserniyhtiöiden taloushallintoa hoidetaan pääosin SAP-järjestelmässä ja joidenkin yhtiöiden osalta iScala-järjestelmässä. Talouspalveluiden myynti konserniyhtiöille perustuu sekä ostaja- että myyjätahon allekirjoittamaan sopimukseen. Sopimuksen mukaiset hinnat perustuvat omakustannuslaskentaan, johon lisätään pääoman tuottovaatimus, joka vuonna 2020 oli viisi prosenttia. Työn tunti hinnoittelu perustuu palvelua tuottavan henkilöstöryhmän keskimääräiseen kuukausipalkkaan sisältäen henkilösivukulut. Lähiesimiehen ja muiden esimiesten palkasta kohdistetaan esimiesten henkilöstökulut jaettuna työntekijöiden lukumäärällä. Lisäksi henkilötöiden tunti hintaan kohdistetaan henkilösidonnaiset kulut kuten tilakustannukset, tietoliikennekulut, hallinnolliset tietojärjestelmät, palkanlaskenta, työterveyshuolto, koulutus- ja muut vastaavat henkilösidonnaiset erät. Koska kaikkea työaika ei ole mahdollista laskuttaa muun muassa lomien, poissaolojen, koulutuspäivien ja hallinnollisten kokousten takia, laskutettavan työn osuutena käytetään 209 työpäivää per vuosi ja 79,3 prosenttia työajasta. Kullekin taloushallinnon prosessille kohdistunut työaika perustuu henkilöstön päivittäiseen työajanseurantaan, jossa työaika kohdistetaan asiakkaalle ja prosessille viidentoista minuutin tarkkuudella. Kirjanpito tehtävät laskutetaan tuntityönä. Lisäksi iScala-ympäristössä laskutetaan kirjattujen tositteiden lukumäärän mukaan tietojärjestelmäkustannus. SAP-ympäristössä laskutetaan kirjanpitojärjestelmän käytön osalta kuukausiveloitus, josta vastaa kaupungin tietohallinto. Palkanlaskentapalvelut laskutetaan prosessiin sitoutuneiden kustannuksien osalta kappalemäärän mukaan siten, että hinnoittelussa lasketaan keskimäärin sitoutuneen henkilötöiden hinta per kappale. Lisäksi iScala-ympäristössä laskutetaan kirjattujen tositteiden lukumäärän mukaan tietojärjestelmäkustannus. Osto- ja myyntilaskut hinnoitellaan prosessiin sitoutuneiden kustannuksien osalta kappalemäärän mukaan siten, että hinnoittelussa lasketaan keskimäärin sitoutuneen henkilötöiden hinta per kappale sekä eri tietojärjestelmäympäristöille (SAP tai iScala) tietojärjestelmä- ja välitysoperaattorin kustannus.

Tietohallintopalveluiden tukipalveluina myydään asiantuntijapalvelua kuten palvelukoordinaattorin, projektipäällikön, arkkitehdin tai tietoturva-asiantuntijan työtä. Lisäksi tietohallinto tuottaa ja myy työasema- ja tietoliikennepalvelut sekä IT-tukipalvelut konserniyhtiöiden käyttöön. Konserniyhtiöt käyttävät Vantaan kaupungin yhteisiä tietojärjestelmiä kuten SAP-kirjanpito- ja matkanhallintajärjestelmää, Rondo-ostolaskujärjestelmää ja ASTA-asian- ja dokumentinhallintajärjestelmää. Kaikki IT-palveluihin liittyvät sopimukset ovat Vantaan kaupungin tietohallinnon hallinnoimia ja ne konserniyhtiöt, joille IT-palveluita myydään, toimivat kaupungin hallinnon verkossa. Tietohallintopalveluiden

myynti konserniyhtiöille perustuu sekä ostaja- että myyjätahon allekirjoittamaan sopimukseen. Sopimuksen mukaiset hinnat perustuvat omakustannuslaskentaan, johon lisätään pääoman tuottovaatimus, joka vuonna 2020 oli viisi prosenttia. Myytävien tietohallintopalveluiden ja -järjestelmien hinnat lasketaan kustannuspaikkakohtaisen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti ja hinnoittelussa huomioidaan poistot, tilakustannukset, esimiestyö ja muut hallinnolliset kulut. Vantaan kaupunki on ulkoistanut tietohallinnon toiminnan resursoinnin sekä taktisen ja operatiivisen tason johtamisen ulkoiselle IT-integraattorille, joten merkittävä osa työstä tuotetaan ostopalveluna, mikä on huomioitu kustannuslaskennassa.

7.4.3 Toiminnan kannattavuuden arviointi

Kirjanpidon eriyttämisen ja siihen liittyvän kustannuslaskennan avulla pystyimme varmistamaan, että Vantaan kaupungin harjoittaman tukipalveluiden myynnin hinnoittelu on markkinaperusteista. Kilpailuneutraliteetti edellyttää, että kunnan tytäryhtiöille myymät tukipalvelut eivät saa olla alihinnoiteltuja.

Vantaan kaupungin tukipalveluiden eriyttämisestä laadittu tuloslaskelma osoittaa, että toiminta täyttää kannattavuusvaatimuksen. Toiminnasta saadut tuotot vuonna 2020 ovat 2 232 999,56 € ja toiminnasta aiheutuneet kulut 2 117 709,29 €. Näin ollen tilikauden ylijäämä myytävien tukipalveluiden osalta on 115 290,27 € vuonna 2020. Voitto toiminnan liikevaihdosta on noin viisi prosenttia. (Liite 3)

7.5 Yhteenveto ja kehittämissuunnitelma

Ensimmäinen kirjanpidon eriyttäminen kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetun taloudellisen toiminnan osalta oli varsin työläs ja hidas prosessi, joka nosti esiin useita huomionarvoisia asioita. Aikaisempaa käytäntöä ja kokemusta kirjanpidon eriyttämisestä ei ollut, ja Kilpailu- ja kuluttajaviraston ja Kuntaliiton ohjeistuksessa on edelleen epäselviä ja tulkinnanvaraisia kohtia, koska eriyttämissännös on uusi. Prosessin aikana huomasin useita työstettäviä vaiheita, joita kehittämällä kirjanpidon eriyttämisestä saadaan jatkossa sujuvampi ja tehokkaampi toimenpide. Näistä kehittämistoimenpiteistä laadin kehittämissuunnitelman kirjanpidon eriyttämiselle.

Vantaan kaupunkikonsernin kirjanpidon eriyttämiseen perustuvat vuoden 2020 tuloslaskelmat osoittivat, että eri yksiköiden kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetun taloudellisen toiminnan voitto liikevaihdosta vaihteli keskimäärin 0-10 prosentin välillä. Kirjanpidon eriyttämiseen ja kustannuslaskentaan liittyvien jatkotoimenpiteiden avulla kaikkien yksiköiden hinnoittelu tullaan päivittämään sille tasolle, että toiminta on kannattavaa eikä se häiritse kilpailuneutraliteettia tai vääristä yleistä hintatasoa.

7.5.1 Kokemukset ja havaitut ongelmat

Kirjanpidon eriyttämisen piirissä olevat toiminnot eli kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu taloudellinen toiminta oli suhteellisen helppo tunnistaa ja rajata Vantaan kaupunkikonsernissa. Siitä syntyvät tuotot pystyttiin erittelemään vaivattomasti, koska pääosin tuotot on kirjanpidossa kohdistettu kyseisen toiminnan omalle laskentatunnisteelle eli tulosityksikölle. Haasteena on kuitenkin se, että Vantaan kaupungin omien palveluyksiköiden ja tytäryhtiöiden toiminta kehittyi jatkuvasti, joten kilpailullisen toiminnan kartoitusta ja tunnistamista on tehtävä proaktiivisesti ja systemaattisesti.

Kulut sen sijaan saattoivat hajautua usealle eri kustannuspaikalle, joten niiden eriyttäminen kirjanpidosta aiheuttamisperiaatteen mukaisesti eri kustannuspaikoilta oli haastavampaa, koska samat kulut kohdistuvat sekä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaan taloudelliseen toimintaan että muuhun toimintaan. Vantaan kaupungin kokoisen organisaation toimintakulujen ja ostolaskujen suuresta määrästä on vaikea selvittää ja tunnistaa jälkikäteen, mikä osa kuluista kohdistuu myytäviin palveluihin. Asiaan ei useinkaan ole kiinnitetty huomiota tilausvaiheessa tai kulujen kirjausvaiheessa eikä kohdistus välttämättä selviä ostolaskujen sisällöstä. Monet ostolaskut ovat isoja koontilaskuja eikä palvelun tai työn kohdetta ja luonnetta määritellä laskulla niin tarkasti, että sitä pystyisi todenmukaisesti tunnistamaan ja eriyttämään aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kirjanpidon eriyttämistä vaikeutti ja hidasti myös se, että kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetun taloudellisen toiminnan aiheuttamille tuotoille ja kuluille ei Vantaan kaupungin SAP-kirjanpitojärjestelmässä ole omaa erillistä laskentatunnistetta, joten eriyttäminen tehtiin laskennallisesti ja manuaalisesti.

Myös välillisten kulujen eriyttäminen oli vaativampaa, koska osa toiminnoista vastaavista koki, ettei esimerkiksi hallinnon kuluja tai vuokria ole syytä jyvittää myytävien palveluiden kustannuslaskentaan ja sitä kautta hinnoitteluun. Kaiken kaikkiaan kunnan toiminnan ei usein mielletä olevan kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Varsinkin tukipalveluiden tuottamisen osalta koettiin, että Vantaan kaupunki tuottaa keskeiset tukipalvelut konserniyhtiöille, koska se on käytännöllistä ja kustannustehokasta eikä siihen liity liiketaloudellista intressiä tai kilpailuneutraliteetin vaarantamista. Tästä syystä myös tukipalveluiden hintataso on haluttu pitää kohtuullisena, koska tavoitteena ei ole tehdä voittoa vaan tuottaa kaupungin tukipalveluita keskitetysti, tehokkaasti ja tasapuolisesti.

Kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettuun taloudelliseen toimintaan kohdistuvasta työstä olisi syytä olla työajanseuranta. Osa palvelun tuottamiseen osallistuvasta henkilöstöstä ei pidä työajanseurantaa eikä myöskään palvelun tuottamiseen osallistuvat ulkopuoliset asiantuntijat tai konsultit kirjaa työtuntejaan sillä tarkkuudella, että niistä voisi päätellä, mikä osa

tehdystä työtunneista kohdistuu myytäviin palveluihin. Tällöin henkilöstökulut perustuvat pelkkään arvioon.

Kun aikaisempien vuosien hinnoitteluperusteita selvitettiin ja tutkittiin, voitiin todeta, että hinnoittelu oli puutteellinen joiltakin osin. Hinnoittelussa ei ollut huomioitu riittävällä tarkkuudella välillisiä kustannuksia kuten tilakustannuksia ja hallinnon yleiskustannuksia. Niiden kustannusten, jotka aiheutuvat samanaikaisesti sekä Vantaan kaupungin oman sisäisen palvelutuotannon että markkinaehtoisen palvelutuotannon järjestämisestä, jako- ja kohdistamisperusteet olivat vajavaiset. Huomattiin myös, että hinnoittelun perusteena olevaa kustannuslaskentaa ei ollut päivitetty kaikilta osin nykyisen kustannustason ja -rakenteen mukaiseksi. Useiden myytävien palveluiden hinnat on myös laskettu suoraan kustannuspaikkakohtaisen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Näin ollen hinnoittelun perusteet ja hinnat ovat kaikille asiakkaille samat. Hinnoittelussa ei ole huomioitu, mikä osa yhteisistä kuluista aidosti kohdistuu juuri kyseiselle asiakkaalle myytäviin palveluihin. Hinnoittelun kustannusperusteisuus ja markkinaehtoisuus vaihteli eri yksiköiden välillä. Joissain yksiköissä oli tarkkaan laskettu ja arvioitu, että palvelut hinnoitellaan oikealle tasolle, kun taas toisissa yksiköissä asiaan ei ollut kiinnitetty erityistä huomiota.

Haasteena on myös se, että kustannuslaskennan ja hinnoittelun osaaminen kunnissa ja kuntayhtiöissä on eri tasolla kuin liikeyrityksissä, koska toimintaa harjoitetaan usein hyvin käytännöllisistä lähtökohdista eikä tavoitteena ole voiton tekeminen. Käytössä olevat talouden järjestelmät eivät myöskään mahdollista riittävää kustannuslaskentaa, jotta kustannuksia pystyisi suoraan kohdentamaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

7.5.2 Kehittämissuunnitelma

Ensimmäinen kirjanpidon eriyttäminen Vantaan kaupunkikonsernissa osoitti, että prosessin jokaiseen vaiheeseen liittyy vielä haasteita ja ongelmia, ja prosessissa on yhä kehitettävää. Kirjanpidon eriyttämistyön aikana havaitsemieni ongelmien pohjalta laadin kehittämissuunnitelman, jossa tuon esiin keskeisiä kehittämisen kohteita ja esitän toimenpiteitä, joiden avulla kirjanpidon eriyttämisestä on tarkoitus saada toimivampi ja tehokkaampi käytäntö jatkossa. Kehittämissuunnitelma esitetään taulukossa 1.

Kehittämissuunnitelmaan nostin jokaisen kirjanpidon eriyttämisprosessin vaiheen ja niissä todetut käytännön haasteet. Kehittämissuunnitelmassa esitän uusia toimenpiteitä, joiden avulla epäkohtiin voidaan puuttua ja ennaltaehkäistä niiden syntymistä.

Kehittämistoimenpiteiden toteuttajiksi ehdotan Vantaan kaupungin konserniohjauksen ja -valvonnan yksikköä ja talouspalveluiden yksikköä yhteistyössä kilpailutilanteessa taloudellista toimintaa harjoittavien yksiköiden kanssa.

Kehittämissuunnitelma kirjanpidon eriyttämiseen			
Kehittämiskohde	Haaste	Kehittämistoimenpide	Vastuu
Kilpailutilanteessa tapahtuvan taloudellisen toiminnan tunnistaminen	Yksiköiden toiminta muuttuu ja kehittyy jatkuvasti.	Toiminnan kartoitusta kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden näkökulmasta tehdään systemaattisesti.	Vantaan kaupungin konserniohjauksen ja -valvonnan yksikkö Yksiköiden kilpailullisesta toiminnasta vastaavat henkilöt
Aiheuttamisperiaatteen mukaisten tuottojen ja kulujen kirjanpidollinen eriyttäminen	Erillinen kirjanpidon laskentatunniste puuttuu. Manuaalinen laskenta ja eriyttäminen lisäävät virhepotentiaalia.	Uusi laskentatunniste perustetaan SAP-järjestelmään. Yksiköiden kilpailullisesta toiminnasta vastaavia henkilöitä ja talousvastaavia ohjeistetaan uuden laskentatunnisteen käytössä.	Vantaan kaupungin talouspalveluiden yksikkö Yksiköiden kilpailullisesta toiminnasta vastaavat henkilöt
Kustannuslaskenta	Kustannuslaskentaosaaminen puutteellista erityisesti välillisten kulujen osalta. Kustannuslaskentaa ja sen perusteita ei päivitetä, vaikka toiminnan kustannusrakenne muuttuu. Puutteellinen kustannuslaskentaosaaminen mahdollistaa kannattamattoman taloudellisen toiminnan harjoittamisen, alihinnoittelun riskin ja kilpailuneutraliteettiongelmia.	Kustannuslaskentaosaamista kehitetään koulutusten avulla, järjestetään mahdollisuus osallistua kustannuslaskennan ulkoisiin koulutuksiin tai järjestetään sisäistä koulutusta. Kustannuslaskennan tekemiseen laaditaan valmis laskentamallipohja ja -ohje, jossa huomioidaan toiminnasta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset. Kustannuslaskenta kilpailullisen toiminnan osalta keskitetään Vantaan kaupungin talouspalveluiden asiantuntijoille.	Vantaan kaupungin talouspalveluiden yksikkö Yksikön kilpailullisesta toiminnasta vastaavat henkilöt
Markkinaperusteinen hinnoittelu	Hinnoittelu ei ole kustannusperusteista tai markkinaehtoista. Hinnoittelu perustuu vanhentuneisiin kustannusmalleihin tai sopimuksiin. Hinnoittelu on omakustannusperusteista. Markkinaperusteisen hinnoittelun käsitettä ja ehtoja ei tunneta.	Markkinaperusteisen hinnoittelun käsite ja sen varmistaminen yhdistetään osaksi kustannuslaskentaa. Hinnoittelu päivitetään vastaamaan nykytason kustannusrakennetta ja hinnoittelussa huomioidaan kannattavuusvaatimus. Yksiköiden kilpailullisesta toiminnasta vastaavia henkilöitä ohjataan enemmän liiketaloudellisen ajattelun suuntaan.	Vantaan kaupungin konserniohjauksen ja -valvonnan yksikkö Vantaan kaupungin talouspalveluiden yksikkö Yksikön kilpailullisesta toiminnasta vastaavat henkilöt

Taulukko 1: Kehittämissuunnitelma kirjanpidon eriyttämiseen Vantaan kaupunkikonsernissa

Onnistuneen kirjanpidon eriyttämisen lähtökohta on kilpailullisen toiminnan tunnistaminen. Koska Vantaan kaupunki on iso organisaatio, jonka alla toimii lukuisia palveluyksiköitä ja tytäryhtiöitä, niiden toimintaa on seurattava systemaattisesti kirjanpidon eriyttämisen näkökulmasta. Yksiköiden toiminta kehittyy ja muuttuu jatkuvasti. Vaikka kilpailutilanteessa harjoitettua taloudellista toimintaa ei olisi yhtenä vuonna, seuraavana vuonna tilanne saattaa olla toinen. Kilpailullisen toiminnan kartoitusta on siis tehtävä jatkuvasti ja ennakoivasti. Vantaan kaupunkikonsernissa tapahtuvan kilpailullisen toiminnan seuranta tulisi ottaa osaksi Vantaan kaupungin konserniohjauksen ja -valvonnan yksikön tehtäväkenttää.

Kirjanpidon eriyttämisprosessin suurin haaste liittyy aiheuttamisperusteisten kulujen tunnistamiseen ja niiden eriyttämiseen, koska Vantaan kaupungin SAP-kirjanpitojärjestelmässä ei ole niille omaa laskentatunnistetta, jonka avulla kulut voisi eriyttää suoraan järjestelmään. Manuaalinen ja jälkikäteinen eriyttäminen Excel-laskelmiin saattaa aiheuttaa virhearviointeja ja -laskelmia ja on käytäntönä hyvin hidas ja työläs. Tästä syystä kirjanpidon eriyttämiseen kohdistuville tuotoille ja kuluille tulee perustaa erillinen laskentatunniste SAP-järjestelmään, jotta ne saadaan eriytettyä jo heti kirjausvaiheessa. On myös tärkeää perehdyttää tuotoista ja kustannuksista vastaavat henkilöt laskentatunnisteen käyttöön. Ei riitä, että laskentatunniste on olemassa, vaan sitä on myös osattava käyttää oikein aiheuttamisperiaatteen mukaisten tuottojen ja kulujen yhteydessä.

Kustannuslaskenta-ajattelun ja -osaamisen todettiin olevan yleisesti melko puutteellista eri yksiköissä. Kilpailullisen toiminnan vastuuhenkilöille tai talousvastaaville tulisi järjestää koulutusta kustannuslaskennan menetelmiin, mikäli yksiköstä ei löydy asiantuntijaa oikeaoppisen kustannuslaskennan laatimiseen. Kustannuslaskentaa varten olisi hyvä laatia valmis ja yhtenäinen laskentamallipohja tai hyödyntää järjestelmää kustannuslaskelman laatimiseen. Jos yhtenäistä kustannuslaskentamallia ei ole, laskelmat eivät ole yhdenmukaisia, koska laskenta riippuu laskijan tarkkuudesta ja osaamistasosta. Vaihtoehtona olisi ulkoistaa kustannuslaskenta kilpailutilanteessa tapahtuvan taloudellisen toiminnan osalta talouspalveluiden yksikölle, johon on keskitetty useita muitakin Vantaan kaupungin taloustehtäviä kuten talouden seuranta- ja suunnittelutehtäviä.

Kustannuslaskentaosaamisen ohella markkinaperusteiseen hinnoitteluun ei ole kaikissa yksiköissä kiinnitetty riittävästi huomiota. Tietyissä toiminnoissa markkinaperusteisen hinnoittelun käsite oli vieras. Puutteellisen tai olemattoman kustannuslaskennan takia joissakin yksiköissä toiminta ei myöskään vastannut sen kustannusperusteisuutta. Jos toiminnasta laadittu kustannuslaskenta puuttuu tai hinnoittelun perusteet pohjautuvat useiden vuosien takaiseen kustannusrakenteeseen tai sopimuksiin, on hyvin todennäköistä, ettei hinnoittelu ole enää markkinaehtoista. Yleinen ajattelutapa on myös se, että konserniyhtiön toiminnan tulee olla omakustannusperusteista eikä se saa tehdä voittoa. Konserniohjauksen ja -valvonnan yksikön olisi syytä muistuttaa, että vaikka toimitaan

kuntasektorilla, kilpailulliseen liiketoimintaan kohdistuu aina kannattavuusvaatimus. Jos hintataso pidetään liian alhaisena virheellisen kustannuslaskennan takia, tilanteesta aiheutuu väistämättä laajempia kilpailuneutraliteettiongelmia.

8 Yhteenveto ja johtopäätökset

Kilpailulain 30 d §:n mukaiselle julkisyhteisöjen kirjanpidon eriyttämismääräykselle on ollut ilmeinen tarve kilpailuneutraliteetin ja sen valvonnan näkökulmasta. Eriyttämissäännöksen tavoite luoda edellytyksiä julkisyhteisön elinkeinotoiminnan kannattavuudelle ja läpinäkyvyydelle sekä varmistaa hinnoittelun kustannusperusteisuus on tärkeä, jotta kilpailu markkinoilla on tasapuolista, tervettä ja toimivaa. Koska elinkeinotoiminnan kannattavuus tai hinnoittelun markkinaperusteisuus eivät ole keskeisiä tekijöitä tai tavoitteita julkisyhteisöjen toiminnassa, julkisyhteisöt saattavat tahtomattaan ja tietämättään aiheuttaa kilpailuneutraliteettiongelmia. Kirjanpidon eriyttämismääräyksen myötä julkisyhteisöt joutuvat pohtimaan toimintaansa uudesta näkökulmasta ja analysoimaan sen laajempaa vaikutusta markkinoilla sekä sen kannattavuutta ja kustannusperusteisuutta. Julkisyhteisöjen täytyy tunnistaa aiempaa paremmin kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa taloudellinen toiminta muusta toiminnasta, eriytettävä sen kirjanpito ja myös seurattava sen kustannusperusteisuutta ja hinnoittelua. Taloushallinnon järjestelmiin on lisättävä toimintoja, jotka mahdollistavat todenmukaisen ja tehokkaan kustannusperusteisen laskennan. Myös kustannuslaskennan asiantuntemusta on kehitettävä julkisyhteisöissä.

Kuntasektorin näkökulmasta kirjanpidon eriyttämiseen liittyy vielä paljon epäselviä ja tulkinnanvaraisia asioita, joihin toivotaan Kilpailu- ja kuluttajaviraston ja Kuntaliiton kannanottoja. Haasteeksi koetaan muun muassa se, että kuntakonserneissa on tällä hetkellä paljon muutoksia, jotka aiheuttavat yhä monimutkaisempia rakenteita ja piteneviä omistusketjuja. Lisäksi kustannuslaskennan ja hinnoittelun osaaminen kunnissa ei ole samalla tasolla liikeyritysten kanssa. Hinnoitteluun ja kustannuslaskentaan liittyviä säännöksiä ei välttämättä sisäistetä ja hinnoittelu perustuu usein yleisiin sopimusehtoihin, joita on sovellettu useita vuosia. On myös tavallista, että konserniyhtiöille on asetettu tavoitteeksi, etteivät ne saa tuottaa voittoa tai kustannukset eivät saa nousta. Useiden konserniyhtiöiden hinnoittelussa onkin korostunut niin sanottu omakustannushinnoittelun tavoittelu. Markkinaperusteinen hinnoittelu, siirtohinnoittelu ja peitelty osinko ovat monille kuntatoimijoille vieraita käsitteitä. Kuntakonsernien sisällä saadaan myös usein palautetta siitä, että hintataso on liian korkea tai että yhtiöt tavoittelevat liian hyvää tulosta. Koska kunnat ovat siirtyneet toimimaan yhä useammin samoilla markkinoilla yksityisten yritysten kanssa, kuntien vanhentuneista ajatus- ja toimintamalleista pitäisi luopua ja siirtyä yhä enemmän liiketoiminnalliseen ajatteluun. Kuntien tulisi omaksua markkinaperusteisen

hinnoittelun ja kannattavuusvaatimuksen lähtökohdat taloudellisessa toiminnassaan samalla tavalla kuin yksityisten toimijoiden.

Vantaan kaupunkikonserni teki ensimmäisen kirjanpidon eriyttämisen vuoden 2020 aikana ja laati eriytetyt tuloslaskelmat kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta vuoden 2020 tilinpäätöksen liitetiedoiksi. Prosessin suunnitteluun ja toteutukseen perustettiin työryhmä syksyllä 2019, joka perehtyi kirjanpidon eriyttämiseen ja siihen liittyvään lainsäädäntöön. Työryhmä organisoi ja ohjeisti Vantaan kaupungin toimialoja ja konserniyhteisöjä eriyttämissäännöksen sisällöstä ja soveltamisesta. Kirjanpidon eriyttämisestä laadittiin prosessikuvaus selkeyttämään siihen liittyviä tehtäviä ja velvollisuuksia. Prosessin pääkohdiksi määriteltiin kilpailullisen taloudellisen toiminnan tunnistaminen, siihen liittyvien tuottojen ja kulujen eriyttäminen kirjanpidossa, toiminnan todenmukainen kustannuslaskenta sekä sen hinnoittelun markkinaperusteisuus. Ensimmäisen kirjanpidon eriyttämisprosessin aikana havaituista haasteista ja epäkohdista laadittiin kehittämissuunnitelma, jonka avulla kirjanpidon eriyttämisestä pyritään saamaan jatkossa selkeämpi ja sujuvampi toimenpide. Erityisesti kustannuslaskentaosaamisessa ja markkinaperusteisen hinnoittelun varmistamisessa on kehitettävää. Myös taloushallinnon järjestelmiin on lisättävä toimintoja, jotka mahdollistavat kilpailullisen toiminnan tuottojen ja kulujen suoran kirjaamisen kirjanpitoon.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto (2019) myöntää, että kirjanpidon eriyttämissäännöksen voimaantulo on herättänyt julkisyhteisöissä monenlaisia käytännön kysymyksiä ja korostaa, että koska kysymyksessä on uusi sääntely, vastauksia ei välttämättä ole suoraan löydettävissä säännöksestä tai edes sen esitöistä. Kilpailu- ja kuluttajavirasto on keskustellut keskeisten sidosryhmien kuten Kuntaliiton ja Valtiokonttorin kanssa säännöksen soveltamiseen liittyvistä käytännön kysymyksistä ja tulee jatkamaan keskusteluja edelleen. Se muistuttaa, että säännöksen soveltamiskäytäntö kehittyi kuitenkin vasta tulevan tapauskäytännön myötä. Mahdollisen lisäohjeistuksen tarpeellisuutta sääntelyn soveltamisesta arvioidaan kertyvien kokemusten perusteella.

Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden myötä kustannusperusteinen laskenta ja markkinaperusteinen hinnoittelu tulevat varmasti vakiinnuttamaan paikkansa uudella tavalla julkisyhteisöjen toiminnassa. Kilpailulain 30 d §:n soveltaminen tulee myös selkeytymään kehittyvän tapauskäytännön myötä. Käytännön työn avulla pystytään paremmin arvioimaan, millaisia uudistuksia kirjanpidon eriyttäminen vaatii nykyisiin taloushallinnon järjestelmiin ja muihin käytäntöihin, jotta eriyttämiseen liittyvä työ voidaan tehdä mahdollisimman sujuvasti ja tehokkaasti.

Ensimmäiset eriytetyt tuloslaskelmat lisätietoineen tulevat tarkastelun kohteeksi keväällä 2021 julkisyhteisöjen vuoden 2020 tilinpäätösten tilintarkastusten yhteydessä.

Lähteet

Painetut

Aalto-Setälä I., Aine A., Lehto P., Virtanen P., Stenborg M., Piekkala H. 2016.

Kilpailunrajoitukset - Lainsäädäntö käytännössä. Helsinki: Tietosanoma.

Arajärvi P. & Taipale K. 2017. Kriittinen kaupunkiaapinen - Kuntapolitiikan termit ja taikasanat. Helsinki: Into Kustannus.

Averio P., Koskinen A., Laesterä E. 2019. Kuntien talous ja rahoitus. Keuruu: Pole-Kuntatieto.

Castrén, M. (toim.) 2018. Kilpailuvirastosta markkinavirastoksi - Juhani Jokisen juhlakirja. Helsinki: Kilpailu- ja kuluttajavirasto.

Björkwall J., Heinonen A., Hakola J., Huikko K., Kietäväinen T., Korento S., Lehtonen S., Mehtonen M., Palo S., Turkkila J., Vaine J., Vuorento R., Ylitalo M-L. 2012. Kuntatalous - monen muuttujan summa. 3., uudistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Eklund I. & Kekkonen H. 2018. Kannattavuuslaskennan taitajaksi. 2. painos. Helsinki: Sanoma Pro.

Heuru K., Mennola E., Rynänen A. 2011. Kunta - Kunnallisen itsehallinnon perusteet. 2., uudistettu painos. Tampere: Tampereen Yliopistopaino.

Järvenpää M., Länsiluoto A., Partanen V., Pellinen J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta 2.-3. painos. Helsinki: Sanoma Pro.

Martikainen T. 2009. Uudistaako kilpailuttaminen kuntia? Sastamala: Pole-Kuntatieto.

Myllymäki R. 2019. Palvelujen hinnoittelu. Tuusula: Ketterät Kirjat.

Nyholm I., Haveri A., Majoinen K., Pekola-Sjöblom M. 2017. Tulevaisuuden kunta. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Pekkala E., Pohjonen M., Huikko K., Ukkola M. 2017. Hankintojen kilpailuttaminen. 8. painos. Helsinki: Tietosanoma.

Pokki S., Ekroos V., Kauhanen J. 2012. Suoriteperusteisuus - Kohti kannustavaa kuntataloutta. Uusia ajatuksia, malleja ja välineitä toiminnan sekä talouden ohjaamiseen. 2. painos. Helsinki: Vertikal.

Säilä E., Hellén-Toivanen P., Pakkanen K., Kääriäinen A., Urrila A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing.

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2019

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2020

Sähköiset

Elinkeinoelämän keskusliitto EK. 2016. Yksityiset ja julkiset toimijat samoilla markkinoilla, yrityksille turvattava reilu kilpailuasema. Viitattu 30.11.2020. https://ek.fi/wp-content/uploads/Yrityksille_turvattava_reilu_kilpailuasema.pdf

Fondia. 2020. Kirjanpidon eriyttäminen - kohti läpinäkyvää kilpailua. Viitattu 27.10.2020. <https://fondia.com/fi/blogsandnews/kirjanpidon-eriyttaminen--kohti-lapinakyvaa-kilpailua>

Grekin, S. 2019. Suomen Yrittäjät. Kilpailu kuntien ja yksityisen liiketoiminnan kesken muuttumassa reilummaksi. Viitattu 1.11.2020. <https://www.yrittajat.fi/blogit/kilpailu-kuntien-ja-yksityisen-liiketoiminnan-kesken-muuttumassa-reilummaksi>

Hietala, H. 2007. Suomen Yrittäjät. Julkisen sektorin elinkeinotoiminta. Viitattu 8.11.2020. <https://www.yrittajat.fi/sites/default/files/jselinkeinoiminta.pdf>

Kilpailu- ja kuluttajavirasto. 2015. Kuntien yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamisessa puutteita - kuntien ohjeistukselle tarvetta. Muistio: Dnro 140/KKV14.00.40/2015. Viitattu 26.11.2020. <https://www.kkv.fi/globalassets/kkv-suomi/ajankohtaista/tiedotteet/2015/muistio-17-12-2015-yhtioittamisvelvollisuuden-noudattaminen.pdf>

Kilpailu- ja kuluttajavirasto. 2017. Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta käytännön arviointiperiaatteet. Viitattu 1.12.2020. <https://www.kkv.fi/ratkaisut-ja-julkaisut/julkaisut/suuntaviivat-kilpailulain-soveltamisesta/markkinaperusteinen-hinnoittelu/#k2>

Kilpailu- ja kuluttajavirasto. 2019. Kirjanpidon eriyttämissäännöksen soveltaminen alkaa 1.1.2020. Viitattu 12.10.2020. <https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/kirjanpidon-eriyttamissaannoksen-soveltaminen-alkaa-1.1.2020/>

Kivelä, M. 2019. Provincia. Kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidon kilpailusäännökseen muutoksia. Viitattu 12.10.2020. <https://provincia.fi/kuntien-ja-kuntayhtymien-kirjanpidon-kilpailusaannokseen-muutoksia/>

Kuntaliitto. 2019. Kirjanpidon eriyttäminen 1.1.2020 ja markkinaperusteinen hinnoittelu. Viitattu 12.10.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/liikelaitoksen-ja-muun-taseyksikon-taloudenohjaus/kirjanpidon-eriyttaminen-112020-ja-markkinaperusteinen-hinnoittelu>

Lebedeff, P-P. 2016. Kuntaliitto. Kunnat ja markkinat - Kilpailuneutraliteetti. Viitattu 21.10.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/laki/kunnat-yhtiot-ja-markkinat/kilpailuneutraliteetti>

Lebedeff, P-P. 2019a. Kuntaliitto. Kuntamarkkinat 11.9.2019. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta kilpailulaissa. Viitattu 14.10.2020. https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Lebedeff_Pirkka_Petri_Kirjanpidon_eriyttaminen_Kuma2019.pdf

Lebedeff, P-P. 2019b. Kuntaliitto. Taloustorstai. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus kilpailulaissa. Viitattu 24.10.2020. https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Lebedeff_Pirkka-Petri_Taloustorstai_13062019.pdf

Mehtonen, M. 2020. Kuntaliitto. Kuntien ja kuntayhtymien liikelaitokset. Viitattu 15.11.2020. https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Kunnalliset%20liikelaitokset_0.pdf

Mehtonen, M. & Ylitalo, M-L. 2020. Tilisanomat. Julkisyhteisöille tuli kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus. Viitattu 1.12.2020. <https://tilisanomat.fi/julkishallinto/julkisyhteisöille-tuli-kirjanpidon-eriyttamisvelvollisuus>

Saarinen, P. 2019. KPMG. Näin toteutetaan kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus. Viitattu 5.12.2020. <https://home.kpmg/fi/fi/home/Pinnalla/2019/09/miten-toteuttaa-kirjanpidon-eriyttamisvelvollisuus.html>

Salonen, M. 2019. Kilpailu- ja kuluttajavirasto. Ajankohtaista kilpailusta. Markkinoilla toimivien julkisyhteisöjen taloudellinen läpinäkyvyys paranee, kun kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus tulee voimaan 1.1.2020. Viitattu 14.10.2020. <https://ajankohtaistakilpailusta.fi/2019/08/13/markkinoilla-toimivien-julkisyhteisöjen-taloudellinen-läpinäkyvyys-paranee-kun-kirjanpidon-eriyttamisvelvollisuus-tulee-voimaan-1-1-2020/>

Tikka, J-P. 2018. Verkkouutiset. Yrittäjät pitävät julkisia epäreiluina kilpailijoina. Viitattu 20.11.2020. <https://www.verkkouutiset.fi/yrittajat-pitavat-julkisia-epareiluina-kilpailijoina/#abc5b93d>

Valliluoto, S. 2015. Kilpailu- ja kuluttajavirasto. Kuntien yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamisessa puutteita. Viitattu 17.11.2020.

<https://www.kkv.fi/ajankohtaista/Tiedotteet/2015/17.12.2015-kuntien-yhtioittamisvelvollisuuden-noudattamisessa-puutteita/>

Vantaan kaupunki. 2021. Organisaatio. Viitattu 12.2.2021.

https://www.vantaa.fi/hallinto_ja_talous/organisaatio/johtoryhma_ja_sidonnaisuudet

Lait ja asetukset

Kilpailulaki 948/2011. Viitattu 5.10.2020. <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2011/20110948>

Kuntalaki 410/2015. Viitattu 3.10.2020. <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150410>

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016. Viitattu 10.10.2020.

<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2016/20161397#Pidp445817072>

Laki kuntalain muuttamisesta. Viitattu 18.10.2020.

<https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2013/20130626>

Osakeyhtiölaki 624/2006. Viitattu 10.10.2020.

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>

HE 68/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kilpailulain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Viitattu 1.11.2020.

https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_68+2018.aspx

Julkaisemattomat

Honka-aho, J. 2020. Kuntamarkkinat 9.9.2020. BDO Oy:n tietoisu Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta. Helsinki.

Kuntakonsernien toiminta markkinoilla 1.10.2020. BDO Oy:n verkkoseminaari. Helsinki.

Kuviot

Kuvio 1: Vantaan kaupungin organisaatiorakenne.....	43
Kuvio 2: Prosessikuvaus kirjanpidon eriyttämisestä Vantaan kaupunkikonsernissa	47

Taulukot

Taulukko 1: Kehittämissuunnitelma kirjanpidon eriyttämiseen Vantaan kaupunkikonsernissa	61
---	----

Liitteet

Liite 1: Alkumuistio kirjanpidon eriyttämismääräyksistä Vantaan kaupunkikonsernissa	71
Liite 2: Ohje kirjanpidon eriyttämisestä Vantaan konsernissa	76
Liite 3: Eriytetty tuloslaskelma Vantaan kaupungin vuoden 2020 tilinpäätöksen liitteenä.....	81

Liite 1: Alkumuistio kirjanpidon eriyttämisvelvollisuudesta Vantaan kaupunkikonsernissa



Vantaa
Vanda

MUISTIO KIRJANPIDON ERIYTTÄMISVELVOLLISUUDESTA
25.9.2019

Kirjanpidon eriyttäminen

1. Perusperiaate

- Jos kunta taikka sen määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, tästä toiminnasta on pidettävä erillistä kirjanpitoa (Kilpailulaki 30 d §)
 - o Poislukien tilanne, jossa yksikön kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan liikevaihdon arvo on alle 40.000 euroa vuodessa.
 - o Poislukien, jos menettely tai toiminnan rakenne seuraa välittömästi lainsäädännöstä taikka jos soveltaminen estäisi merkittävän kansalaisten hyvinvointiin, turvallisuuteen tai muuhun sellaiseen yleiseen etuun liittyvän tehtävän hoitamisen.
- KKV valvoo eriyttämisvelvoitteen toteuttamista
 - o Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi sakon uhalla velvoittaa kunnan, kuntayhtymän tai valtion toimittamaan erillisen kirjanpidon, tuloslaskelman, tilinpäätöksen sekä kuvauksen kustannuslaskennan periaatteista määräämässään ajassa. (Kilpailulaki 30 d §)
- Kilpailulain 30 d §:n määräykset ovat vähimmäisvaatimuksia eli ne saa ylittää (HE)

2. Toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla

- Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvalla toiminnalla tarkoitetaan samaa kuin kuntalain 126 §:ssä (HE)
 - o Kuntalain hallituksen esityksen 126 §:n yksityiskohtaisten perustelujen mukaan pykälässä ei määritellä tarkemmin, mitä tarkoitetaan toiminnalla kilpailutilanteessa markkinoilla, koska yleispätevää määrittelyä ei ole olemassa.
 - o Kuntalain HE:n perusteella merkityksellisiä ominaisuuksia toiminnan luonnetta arvioitaessa olisivat muun muassa seuraavat seikat:
 - 1) palvelun tai tuotteen vastaavuus yksityisen elinkeinonharjoittajan toimesta tarjottuun tuotteeseen tai palveluun;
 - 2) palvelun tai tuotteen hinnoittelu; sekä
 - 3) toiminnan markkinointi ja suuntautuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan.
- Kuntalain 126 §:n mukaan toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla ei ainakaan ole:
 - 1) kunta tuottaa lain perusteella omana toimintanaan palveluja kunnan asukkaille ja muille, joille kunnan on lain perusteella järjestettävä palveluja;
 - 2) tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistoimintavelvoitteen perusteella ja palveluja tuotetaan omana toimintana alueen asukkaille ja muille, joille on lain perusteella järjestettävä palveluja;
 - 3) tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa ja kyseessä on hankintalain 15 §:ssä tarkoitetun sidosyksikön tai 16 §:ssä



MUISTIO KIRJANPIDON ERIYTTÄMISVELVOLLISUUDESTA
25.9.2019

tarkoitettua toisen hankintayksikön tai erityisalojen hankintalain 25 §:ssä tarkoitettua sidosyksikön, 26 §:ssä tarkoitettua toisen viranomaishankintayksikön tai 27 §:ssä tarkoitettua sidosyrityksen toiminnasta taikka jos yhteistoimintaan ei muutoin sovelleta kilpailuttamisvelvollisuutta; (29.12.2018/1411)

4) kunta järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta, edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa palveluja tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyvinä oppilas- ja opiskelijatoina; 5) toiminta perustuu lakiin perustuvaan monopoliasemaan tai muodostaa luonnollisen monopolin tai tuottaa välittömästi näihin liittyviä palveluja; tai 6) kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä ja toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitoon.

- Eriyttämisvelvollisuus koskee myös kuntalain 127 §:n mukaista toimintaa eli toimintaa, jota koskee yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeus (HE). Kuntalain 127 §:n poikkeukset yhtiöittämisvelvoitteesta ovat:
 - 1) toiminnan on katsottava olevan vähäistä;
 - 2) lain perusteella kunta voi nimenomaisesti tuottaa palveluja toiselle taholle tai osallistua tällaista toimintaa koskevaan tarjouskilpailuun;
 - 3) kunta tuottaa tukipalveluja tytäryhteisölleen;
 - 4) kunta tuottaa palveluja hankintalain 15 §:ssä tarkoitettulle sidosyksikölle taikka erityisalojen hankintalain 25 §:ssä tarkoitettulle sidosyksikölle, 27 §:ssä tarkoitettulle sidosyritykselle tai 28 §:ssä tarkoitettulle yhteisyrykselle;
 - 5) kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa ja kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut;
 - 6) kunta tuottaa palveluja kunnan tai kunnan tytäryhteisön palveluksessa oleville henkilöille palvelussuhteen perusteella;
 - 7) toiminta liittyy välittömästi valmiuslaissa tarkoitettua valmiussuunnitelman mukaiseen poikkeusoloja koskevaan varautumisvelvollisuuteen.
- Käsitteen tulkintaan voi hakea myös johdantoa Euroopan Unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan (yleinen valtiontukisäännös) mukaisen taloudellisen toiminnan käsitteestä

3. Yksiköt

- Kirjanpidon eriyttäminen tulisi tehdä yksikkökohtaisesti
 - o tällä tarkoitetaan HE:n mukaan sitä, että kunnan, kuntayhtymän, maakunnan, valtion sekä niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön tulee eriyttää kirjanpidonsa pykälässä tarkoitettulla tavalla jokaisen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan yksikkönsä osalta erikseen.
 - o HE:n mukaan yksikkönä pidetään sen oikeudellisesta tai organisaatorakenteesta riippumatta mitä tahansa julkisyhteisön tai sen määräysvallassa olevan yksikön markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavaa osaa, jollaisia voisivat olla mm. yhtiöt, säätiöt, yhdistykset ja liikelaitokset sekä erilaiset julkisyhteisöjen toiminnassaan käyttämät toiminnan organisoinnin muodot, kuten kirjanpitoyksiköt,



taseyksiköt ja tulosityksiköt. Kunkin edellä tarkoitettujen yksikön tulisi siten eriyttää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toimintansa muusta toiminnastaan

- Lain sanamuodon perusteella kunta olisi yksi yksikkö, mutta hallituksen esityksen perusteella yksikkönä voisi olla oikeastaan mikä tahansa kunnan osa, joka katsottaisiin tarkoituksenmukaiseksi yksiköksi.
 - o Yksikkömäärittely tulkinnanvarainen
 - tulkinnanvaraisessa tilanteessa voitaisiin menetellä kunnan kannalta tarkoituksenmukaisimmalla tavalla
 - seurauksena se, että jos valittu käytäntö osoittautuu tulkinnan vakiinnuttua virheelliseksi, se joudutaan muuttamaan
 - o Liikelaitokset; Vantaan suun terveydenhuollon liikelaitos ja Keski-Uudenmaan pelastuslaitos
- Yhtiöiden osalta lienee selvintä käsitellä kutakin yhtiötä omana yksikkönään.

4. Sidosyksikköasema

- Kilpailulain kirjanpidon eriyttämismääräyksellä ei ole vaikutusta hankintalain sidosyksikköasemaan ja siihen liittyvään sääntelyyn (HE)
 - o Hallituksen esityksen mukaan: "Kirjanpidon eriyttämisen raja on siten alhaisempi kuin sidosyksikköaseman säilyttämisen raja. Siten kunnan hankinnat yhtiömuotoiselta sidosyksiköltään jäisivät hankintalain ulkopuolelle, mutta sidosyksikköyhtiön tulisi eriyttää kirjanpitonsa, jos sen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto olisi vuodessa 40 000 euroa tai enemmän."
- Hallituksen esitys ei ota kantaa siihen onko sidosyksikköaseman perusteella tapahtuva myynti emokaupungille tai sisaryhtiöille toimintaa kilpailuilla markkinoilla vai ei
- Sidosyksikön myynnin kaupungille voisi periaatteessa katsoa olevan kategorisesti muuta kuin taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla, koska tällaisessa palvelujen tuottamisessa ei ole kysymys kilpailutilanteesta yksityisten tuottajien kanssa, vaan toiminta suuntautuu ainoastaan kaupunkiin.
 - o Tällöin sidosyksikön myynti ulkopuolelle on eriytettävä myynnistä kaupungille
- Miten hankintalain 15 §:n mahdollistama sidosyksikön myynti sisaryrityksille (in-house sisters)?
 - o Selvitettävä

5. Tytäryhtiötä koskevat linjaukset

- Eriyttämismääräystä ei sovelleta asunto-osakeyhtiöön
 - o Voisi katsoa, että ei harjoita taloudellista toimintaa kilpailuilla markkinoilla
- Eriyttämismääräystä ei sovelleta Keskinäiseen kiinteistöosakeyhtiöön
 - o Voisi katsoa, että ei harjoita taloudellista toimintaa kilpailuilla markkinoilla



- Vantaan Työterveys Oy
 - o Työterveyslain 12 §:n mukaisissa ennaltaehkäisevissä työterveyspalveluissa on kysymys lakisääteisen tehtävän hoitamisesta eikä se näiltä osin ole toimintaa kilpailuilla markkinoilla
 - o Työterveyslain 14 §:n mukaisten vapaaehtoisten työterveyspalvelujen hoitaminen on toimintaa kilpailuilla markkinoilla
 - kirjanpito tulee näiltä osin eriyttää

6. Kunnan omaa toimintaa koskevat linjaukset

- Tilojen vuokraaminen kulttuuri- ja liikuntakäyttöön
 - o Kulttuurin edistäminen on kunnan lakisääteinen tehtävä (laki kuntien kulttuuritoiminnasta 3 §), joten voi katsoa, että tilojen vuokraaminen kulttuuritoimintaan ei ole toimintaa kilpailuilla markkinoilla eikä siten eriyttämismuutoksen piirissä
 - o Liikuntapalveluiden järjestäminen ja liikuntapaikkojen rakentaminen/ylläpitäminen on kunnan lakisääteinen tehtävä (liikuntalaki 390/2015 5 §), joten voi katsoa, että tilojen vuokraaminen liikuntakäyttöön ei ole toimintaa kilpailuilla markkinoilla eikä siten eriyttämismuutoksen piirissä
- Vantaan kaupunginmuseon myymälä
 - o Museo toteuttaa kunnan lakisääteisiä tehtäviä (laki kuntien kulttuuritoiminnasta (186/2019), museolaki (792/1992)), joten voi katsoa, että museomyymälätoiminta on asiallisesti osa museon kulttuuritoimintaa, jolloin ei kuulu eriyttämismuutoksen piiriin

7. Toteuttaminen

- Kirjanpito on eriytettävä siten, että siinä on:
 - 1) johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot; sekä
 - 2) lisätietona selkeä kuvaus 1 kohdassa tarkoitetun kustannuslaskennan periaatteista.
 Toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana (Kilpailulaki 30 d §)
 Tuloslaskelma tulee esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona
 - julkinen
- Eriyttämismuutos koskee yksikön kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa kokonaisuutena. (HE)
- Yksikön on pidettävä kaikesta kilpailutilanteesta markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta yhteistä, muusta, toimijan ei taloudellisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa. (HE)
- Julkisyhteisön kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittaman taloudellisen toiminnan tulee kattaa kaikki tähän toimintaan liittyvät kustannukset pelkkien suoritteiden



MUISTIO KIRJANPIDON ERIYTTÄMISVELVOLLISUUDESTA
25.9.2019

tuottamisesta aiheutuvien kustannusten sijaan. Kustannuslaskennassa käytettyjen jakoperusteiden tulee olla aiheuttamisperiaatteen mukaisia ja niiden mukaan laaditun tuloslaskelman tulee antaa oikea kuva markkinoilla kilpailutilanteessa harjoitettavan taloudellisen toiminnan kannattavuudesta, kun sitä tarkastellaan itsenäisenä toimintona. (HE)

- Kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavan taloudellisen toiminnan kustannuksiksi tulee lukea kaikki siihen liittyvät välittömät ja välilliset kustannukset. Yleis- ja yhteiskustannukset tulee jakaa ja taloudelliseen toimintaan tulee kohdistaa sille kuuluva osuus yleis- ja yhteiskustannuksista, pääomakustannuksista sekä muista laskennallisista eristä. (HE)
- Kustannuslaskenta tulee järjestää ja dokumentoida siten, että todennettavin ja objektiivisin perustein saadaan selville kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavan taloudellisen toiminnan kustannukset. Myös osuus pääomakustannuksista tulee selvittää sen arvioimiseksi, onko edellä tarkoitettuun toimintaan sitoutuneelle pääomalle vaadittu kohtuullinen tuotto. (HE)

Liite 2: Ohje kirjanpidon eriyttämisestä Vantaa-konsernissa



Kirjanpidon eriyttäminen

Ohje

7.9.2020

KIRJANPIDON ERIYTTÄMINEN VANTAA-KONSERNISSA

1. YLEISTÄ

Jos kunta toimii kilpailutilanteessa markkinoilla, sen tulee yhtiöittää toimintansa (kuntalaki 126 §).

Kuntalain 126 § 2 momentissa on tuotu esiin tilanteita, joissa ei ole kyse toimimisesta kilpailutilanteessa markkinoilla:

- Kunta tuottaa lain perusteella omia toimintanaan palveluja kunnan asukkaille ja muille, joille kunnan on lain perusteella järjestettävä palveluja;
- Tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistointavelvoitteen perusteella ja palveluja tuotetaan omia toimintana alueen asukkaille ja muille, joille on lain perusteella järjestettävä palveluja;
- Tehtävää hoidetaan 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa ja kyseessä on hankintalain 15 §:ssä tarkoitetun sidosyksikön tai 16 §:ssä tarkoitetun toisen hankintayksikön tai erityisalojen hankintalain 25 §:ssä tarkoitetun sidosyksikön, 26 §:ssä tarkoitetun toisen viranomaishankintayksikön tai 27 §:ssä tarkoitetun sidosyrityksen toiminnasta taikka jos yhteistoimintaan ei muutoin sovelleta kilpailuttamisvelvollisuutta; (29.12.2016/1411)
- Kunta järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta, edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa palveluja tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyvinä oppilas- ja opiskelijatöinä;
- Toiminta perustuu lakiin perustuvaan monopoliasemaan tai muodostaa luonnollisen monopolin tai tuottaa välittömästi niihin liittyviä palveluja; tai
- Kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä ja toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitoon.

Yhtiöittämisvelvoite ei kuitenkaan ole ehdoton (kuntalain 127 §). Mm. vähäistä toimintaa ei tarvitse yhtiöittää. Kunta voi myös esimerkiksi tuottaa tukipalveluja tytäryhteisölleen omia toimintanaan. Yhtiöittämisvelvoitetta koskevissa poikkeustapauksissa hinnoittelun on kuitenkin oltava markkinaperusteista (kuntalain 128 §).

Kilpailulain 30 d § (Kirjanpidon eriyttäminen) vaatii kuntaa tilinpäätöksessään eriyttämään sellaisen toiminnan kirjanpidon, joka ulkoinen myynti ylittää 40 000 euroa ja joka toimii markkinoilla. Kirjanpidosta johdettava tuloslaskelma tulee täyttää seuraavat vaatimukset:

- Johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot; sekä
- Lisätietona selkeä kuvaus 1 kohdassa tarkoitetun kustannuslaskennan periaatteista.

Toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka tulee olla johdettavissa kirjanpidosta ja joka on laadittava kirjanpitolain tai kyseiseen toimijaan sovellettavien muiden kirjanpitosäännösten mukaisesti.



Kirjanpidon eriyttäminen

Ohje

7.9.2020

2. ERIYTTÄMISSÄÄNNÖKSEN SOVELTAMINEN VANTAA-KONSERNISSA

Vantaa-konsernissa tulee eriyttää omaksi kirjanpidokseen ulkoinen myynti, joka:

- Ylittää 40 000 euron rajan vuodessa.
- Eriytämismvelvollisuus koskee yksikön kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa kokonaisuutena.
- Kaupunkikonserniin kuuluvissa yhtiöissä kirjanpito eriytetään siten, että yhtiön katsotaan lähtökohtaisesti muodostavan yhden yksikön. Mikäli yhtiön toiminta kuitenkin muodostaa useamman taloudellista toimintaa harjoittavan yksikön voidaan eriyttäminen toteuttaa yhtiössä yksiköittäin.

2.1. Rajaukset

Vantaan kaupungin omassa toiminnassa eriyttämismvelvollisuuden piirissä ei katsota olevan

- Kaupungin uimahallien yhteydessä toimivien kuntosalien eikä koulujen liikuntatilojen iltakäytön.
 - Liikuntalain 5 §: Kunnan hoitaessa 1 momentissa (järjestää liikuntapalveluita ja terveyttä ja hyvinvointia edistävää liikuntaa eri sidosryhmille) tarkoitettuja tehtäviä kunta ei toimi kilpailutilanteessa markkinoilla, ellei niitä toteuteta liiketoiminnallisin tavoittein ja perustein.
 - Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2002:4 mukaan tämä ei koske kaikkien liikuntapaikkojen vuokrausta, mm. ammattilaisurheilu suljettu pois ja samoin puhtaasti liiketaloudellisin periaattein harjoitettu toiminta.
- Kasvatuksen ja oppimisen sekä kaupunkikulttuurin toimialojen ulkopuolisille suorittama tilojen vuokraus liikunta-, kulttuuri- tai kansalaistoimintaan. Lain kuntien kulttuuri-toiminnasta (pykälät 3 ja 7 hallituksen esityksen perusteluineen) sisällöstä sekä toiminnan luonteesta sekä tarkoituksesta on johdettavissa selkeä tulkinta, ettei kyseinen toiminta ole markkinaehtoista.
- Liityntäpysäköinti, jos toteutettu maksullisena.
- Varian koulutustoiminnan olennaisena osana olevia oppilas- tai opiskelijatöitä.
- Työpajatoiminnassa valmistettujen tuotteiden myyntiä.

Vantaan kaupunkikonserniin kuuluvissa yhtiöissä sovelletaan seuraavia periaatteita:

- Hankintalain 15 §:n tarkoittamassa sidosyksikköasemassa suhteessa kaupunkiin olevan yhtiön myynti kaupungille ei ole taloudellista toimintaa eikä siten eriyttämismvelvoitteen piirissä (kysymys ei ole kilpailutilanteesta yksityisten tuottajien kanssa).
 - Myöskään hankintalain 15 §:n mukainen in house sisters -myynti ei ole taloudellista toimintaa eikä siten eriyttämismvelvoitteen piirissä.
 - Sidosyksikön ulkoinen myynti on eriytettävä.
- Eriytämismvelvoitetta ei sovelleta asunto-osakeyhtiöön tai keskinäiseen kiinteistöosakeyhtiöön, joka ei harjoita muuta toimintaa kuin osakashallinnassa olevan kiinteistön ylläpitoa ja hallintaa
 - Mikäli yhtiöllä itsellään on hallinnassaan tiloja, joita se vuokraa kaupungin ulkopuoliselle taholle (eli muutoin kuin sidosyksikköasemassa kaupungille tai in house sisters -myyntinä), tulee tämä myynti eriyttää.
 - Mikäli yhtiöllä on muuta liiketoimintaa, niin myös tämä myynti tulee eriyttää.
- Konserniyhtiön tilavuokraus kaupungin palvelutuotannon käyttöön ei ole toimintaa kilpailuilla markkinoilla



- o Toiminnan järjestäminen yhtiömuotoon on tapa toteuttaa kaupungin omaa palvelutuotantoa.
- Eriyttämisvelvoite ei koske kaupungin tytäryhtiön tytäryhtiötä
 - o Tyttären tytär ei ole kaupungin määräysvallassa.

2.2. Eriytettävät kirjanpidot

Seuraavat toiminnot/palvelut on linjattu markkinoilla toimimiseksi. Niiden kirjanpito tulee eriyttää ja niiden hinnoittelun tulee olla markkinaehtoista.

Kaupungin omista toiminnoista eriyttämisvelvollisuuden piirissä ovat ainakin (tätä kohtaa täydennetään toimialojen eriyttämisvelvollisista yksiköistä toimittaman tiedon perusteella):

Tilakeskus

- o Ulkoiset vuokrat.

Lähtökohtaisesti kaupunkistrategian ja -johdon toimialan myymät tukipalvelut konserniyhteisöille.

Ainakin seuraavien kaupungin yhtiöiden toiminnoista osa on eriyttämisvelvollisuuden piirissä (luettelossa ei ole mainittu yhtiöitä, joilla ei ole eriytettävää myyntiä eikä yhtiöitä, joiden toiminta on kokonaan toimintaa kilpailluilla markkinoilla):

- Vantaan Tilapalvelut Vantti Oy
 - o Outhouse-myynti
- VTK Kiinteistöt Oy (konserni)
 - o Ulkoiset vuokrat
- Vantaan Työterveys Oy
 - o Työterveyslain 12 §:n mukaiset ennaltaehkäisevät työterveyspalvelut ovat lakisääteisen tehtävän hoitamista eikä näiden osalta siten ole eriyttämisvelvoitetta.
 - o Työterveyslain 14 §:n mukaiset vapaaehtoiset työterveyspalvelut on toimintaa kilpailluilla markkinoilla ja siten eriyttämisvelvoitteen piirissä pois lukien in house ja in house sisters -myynti Vantaan kaupungille.
- A-Tulkkaus Oy
 - o Outhouse-myynti
- Mercuria kauppapilaitos Oy
 - o Muu liiketoiminta kuin opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävän koulutuksen tai luvassa määrätyn muun toiminnan järjestäminen
- Kiinteistö Oy Kehäsuora
 - o Ulkoiset vuokrat
- Kiinteistö Oy Tikkurilan Terveysasema
 - o Ulkoiset vuokrat
- Tikkuparkki Oy
 - o Pysäköintilaitoksen muiden osanomistajien osuus
 - o Ulkoiset vuokrat
- Ratakujan Pysäköinti Oy
 - o Pysäköintilaitoksen muiden osanomistajien osuus
 - o Ulkoiset vuokrat



Kirjanpidon eriyttäminen

Ohje

7.9.2020

3. VIRANOMAISVALVONTA: KILPAILU- JA KULUTTAJAVIRASTO

KKV:lla toimivalta on määritelty seuraavasti:

- Selvittää ja valvoo julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan tasapuolisten toimintaedellytysten toteutumista.
- Ryhtyä toimenpiteisiin kilpailuneutraliteettia vaarantavan menettelyn tai rakenteen poistamiseksi.
- Valvoo markkinaperusteisen hinnoittelun toteutumista

KKV:n tulee ensisijaisesti neuvotteluteitse pyrkiä poistamaan julkisyhteisöjen taloudellisen toiminnan menettely tai rakenne, joka

- Vääristää tai on omiaan vääristämään terveen ja toimivan kilpailun edellytyksiä markkinoilla
- Estää tai on omiaan estämään terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun syntymistä tai kehittymistä.
- On ristiriidassa kuntalain 128 § säädetyn markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimuksen kanssa.

Jos neuvottelu ei johda tulokseen, KKV:n tulee kieltää menettely/rakenne taikka asettaa velvoitteet, jotka varmistavat tasapuoliset toimintaedellytykset.

Neuvottelumenettelyä ei käynnistetä, jos KKV saa selvitystensä kuluessa riittävän varmuuden neutraliteetti-ongelman poistumisesta. Asia voidaan poistaa käsittelystä jo ennen virallista neuvottelumenettelyä, jos julkisyhteisö muuttaa menettelyään siten, että kielteiset kilpailuvaikutukset poistuvat. Julkisyhteisön tulee neuvotteluissa esittää riittävät toimenpiteet kilpailuneutraliteetti-ongelman poistamiseksi.

Jos neuvottelumenettely ei johda tulokseen, KKV:

- Kieltää valtiota, kuntaa tai kuntayhtymää käyttämästä menettelyä tai toiminnan rakennetta taikka
- Asettaa menettelyn tai toiminnan jatkamiseksi sellaiset velvoitteet, jotka varmistavat tasapuoliset toimintaedellytykset markkinoilla.
- Kiellon, määräyksen tai velvoitteen tehosteeksi voidaan asettaa uhkasakko.
- KKV:n päätöksestä voidaan valittaa markkinaoikeuteen.
- Kieltoa tai velvoitetta on noudatettava muutoksenhausta huolimatta, ellei markkinaoikeus toisin määrää.

Kirjanpidon eriyttämisestä: Kilpailu- ja kuluttajavirasto valvoo 1 ja 2 momentissa säädettyjen velvoitteiden noudattamista. Jos 1 momentissa tarkoitettu kunta, kuntayhtymä, valtio taikka niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö laiminlyö 1 tai 2 momentissa säädettyjen velvoitteiden noudattamisen, Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi sakon uhalla velvoittaa kunnan, kuntayhtymän tai valtion toimittamaan erillisen kirjanpidon, tuloslaskelman, tilinpäätöksen sekä kuvauksen kustannuslaskennan periaatteista määräämässään ajassa.

4. ERIYTETTY KIRJANPITO: TULOSLASKELMA TILINPÄÄTÖKSEN LIITTEENÄ

Eriytetyn kirjanpidon mukainen tuloslaskelma tulee esittää ensimmäisen kerran vuoden 2020 tilinpäätöksen liitetietona. Kirjanpitolautakunnan kuntajohto antaa asiasta tarkemmat ohjeet, jolloin tätä ohjetta tarkennetaan.

Tuloslaskelman tuottamisesta ja sen mahdollistamisesta (kirjausmuutokset, kustannuskohdistukset, vastaa kunkin eriytettävän toiminnan taloudesta vastaava yksikkö. Emokaupungin osalta eriytetyt tuloslaskelman tuottamisesta



Kirjanpidon eriyttäminen

Ohje

7.9.2020

vastaa Talous ja strategia/Talouspalvelut. Kirjaussäännöt ja kustannuskohdistukset määritellään yhdessä toimialojen taloushallinnosta vastaavien kanssa.

Seuraavaan on koottu alustavat tiedot Kuntaliitolta ja KKV:itä vaatimuksista tuloslaskelman suhteen.

- Eriytettyyn tuloslaskelmaan tulee sisällyttää kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot.
- Tulojen ja menojen erittelyssä ja kohdentamisessa tulee soveltaa objektiivisesti perusteltuja kustannuslaskennan yleisiä periaatteita.
- Lisätietona on toimitettava selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista.
- Tuloslaskelmaan on menoiksi sisällytettävä myös kaikki kyseiselle toiminnolle kuuluvat välilliset kustannukset, joiden tulee vastata toiminnan tosiasiallisia kustannuksia. Esimerkiksi toimitilavuokrat ja tukipalvelut (mm. talous- ja hr-palvelut, muu hallinto, ICT) tulee kohdistaa toiminnolle aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.
- Tuloslaskelmaan sisällytetään suorat pääomakulut (poistot, vieraan pääoman korot) toteutuneen mukaisena.
- Tuloslaskelmaan sisällytetään myös toimintoon sijoitetun pääoman tuottovaatimus, joka on asetettava ja dokumentoitava.

5. OHJEEN SOVELTAMINEN VANTAA-KONSERNISSA

Tätä ohjetta sovelletaan Vantaa-konsernissa toistaiseksi. Ohjetta tarkennetaan, kun lain tulkinnasta ja soveltamisesta saadaan lisäinformaatiota.

Liite 3: Eriytetty tuloslaskelma Vantaan kaupungin vuoden 2020 tilinpäätöksen liitteenä

Vantaan kaupunki

Tilinpäätös 2020

5.5 Muut eriytetyt laskelmat

Tilinpäätöksessä esitetään kilpailulain 30 d §:n mukaiset eriyttämislaskelmat kilpailullisesta toiminnasta. Eriytettävät tuloslaskelmat esitetään Kaupunkistrategian ja johdon toimialan sekä Kaupunkiympäristön toimialan osalta.

Kaupunkistrategian ja johdon toimialalla on eriytetty tukipalvelujen myynti kaupungin tytäryhteisöille. Myytävät tukipalvelut koostuvat hankinnan, henkilöstöpalvelujen, talouspalvelujen sekä tietohallinnon palvelujen myynnistä. Tukipalvelujen myynti perustuu kaupungin ja yhtiön välisiin palvelusopimuksiin ja palveluista veloitetaan voimassa olevan hinnaston mukaisesti.

Eriyttäminen on tehty yksiköiden kirjanpidossa erillisillä tulosyksiköillä, joille kohdistuvat tukipalvelujen myynnistä saatavat tuotot sekä toiminnan suorat kustannukset. Suoria kustannuksia ovat palvelua tuottavien henkilöiden henkilöstökulut sekä suoraan palvelun tuottamiseen kohdistuvat palvelujen ja materiaalien ostot. Tietohallinnon osalta eriytetylle tulosyksikölle kohdentuvat myös tietojärjestelmien poistot. Eriytettävän toiminnan tuloslaskelmalle on kohdistettu lisäksi kyseiseen toimintaan kuuluva osuus yksikön yhteisistä kustannuksista, kuten vuokrakuluista sekä muista henkilösidonnoisista yhteisistä kustannuksista, kuten tietoliikenteen, palkanlaskennan ja työterveyshuollon kustannuksista. Esimiestyötä on allokoitu eriytettävään toimintaan henkilömäärän suhteessa.

Kaupunkiympäristön toimialalla on eriytetty ulkoinen tilavuokraus. Ulkoinen tilavuokraus käsittää toimitilojen vuokrauksen muille kuin Vantaan kaupungin sisäisille yksiköille sekä palvelussuhdeasuntojen vuokrauksen. Eriytisryhmille vuokrattavat asunnot (esimerkiksi palveluasunnot) ovat osa kunnan lakisääteistä toimintaa ja ne on jätetty eriyttämisen ulkopuolelle. Vuokrat laskutetaan vuokrasopimukseen perustuen.

Asuntojen vuokrauksen tuotot sekä asuntoihin liittyvät suorat kustannukset kirjataan omille kustannuspaikoille. Lisäksi asuntovuokraukseen kohdistuu kunnan omistamien kiinteistöjen osalta poistot. Ulkoisen toimitilavuokrauksen osalta kiinteistöjen suorat tuotot ja kulut kirjataan kiinteistöittäin kirjanpitoon. Sekä rakennusten ylläpitokustannukset että poistot on eriytetty kunkin rakennuksen osalta erikseen ulosvuokrattujen neliöiden suhteessa. Kiinteistönhoidon osalta ne kustannukset, joita ei kirjanpidossa kohdisteta suoraan rakennuksille, on eriytetty ulosvuokrattujen neliöiden suhteessa kaupungin omistamien kiinteistöjen kokonaisneliömäärästä. Samassa suhteessa on kohdistettu myös tilakeskuksen henkilöstökulut ja muut yhteiset kustannukset sekä toimialahallinnon ja kaupungin sisäisten tukipalvelujen vyörytettävät kustannukset.

Vuonna 2020 ulkoisessa toimitilavuokrauksessa tehtiin koronarajoituksista johtuvia vuokranhyvityksiä 366 000 euron verran.

Kaupunkistrategian ja johdon toimialan eriytetty tuloslaskelma		1.1. - 31.12.2020
Liikevaihto		2 154 855,81
Liiketoiminnan muut tuotot		78 143,75
Materiaalit ja palvelut		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-	6 764,34
Palvelujen ostot	-	998 355,60
	-	1 005 119,94
Henkilöstökulut		
Palkat ja palkkiot	-	585 228,54
Henkilösivukulut		
Eläkekulut	-	119 926,84
Muut henkilösivukulut	-	21 272,45
	-	726 427,83
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	180 729,26
Liiketoiminnan muut kulut	-	205 352,07
Liikeylijäämä (-alijäämä)		115 370,46
Rahoitustuotot ja -kulut		
Muut rahoitustuotot		0,00
Muut rahoituskulut	-	80,19
	-	80,19
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		115 290,27

Kaupunkiympäristön toimialan eriytetty tuloslaskelma		1.1. - 31.12.2020
Liikevaihto		8 022 144,75
Liiketoiminnan muut tuotot		761 659,34
Materiaalit ja palvelut		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-	690 822,71
Palvelujen ostot	-	2 138 171,37
	-	2 828 994,08
Henkilöstökulut		
Palkat ja palkkiot	-	167 966,85
Henkilösivukulut		
Eläkekulut	-	33 839,83
Muut henkilösivukulut	-	6 359,03
	-	208 165,71
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	2 279 511,19
Liiketoiminnan muut kulut	-	3 231 982,45
Liikeylijäämä (-alijäämä)		235 150,66
Rahoitustuotot ja -kulut		
Muut rahoitustuotot		0,00
Muut rahoituskulut	-	383,77
	-	383,77
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		234 766,89