

KUNTA LIIKETOIMINNAN HARJOITTAJANA

Case: Lahden seudun kuntatekniikka

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Syksy 2007
Minna Korhonen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

KORHONEN, MINNA: Kunta liiketoiminnan harjoittajana
Case: Lahden seudun kuntatekniikka

Taloushallinnon opinnäytetyö, 51 sivua, 9 liitesivua

Syksy 2007

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee kunnan talouden toimintaa, kunnan liiketoiminnan harjoittamisen muotoja sekä Lahden seudun kuntatekniikan talouden hallintoa viiden omistajakunnan kesken. Teoriaosassa selvitetään kunnan talouden toimintaa ylipäänsä sekä kunnan sisäistä laskentaa. Lisäksi selvitetään kunnan eri mahdollisuuksia harjoittaa liiketoimintaa sekä sen ominaispiirteitä.

Kunnan talous on osa julkista taloutta. Kunnan taloudelle ominaista on mm. verotusoikeus ja valtionosuudet. Kunnan toiminta ja talous eroavat jonkin verran normaalien voittoja tavoittelevan yrityksen liiketoiminnasta. Kunnan toiminnan tarkoitus on palveluiden tuottaminen. Kuitenkin myös kunnat harjoittavat liiketoimintaa. Kunnan liiketoiminnan harjoittamisen muotoja ovat liiketoimintayksikkö, liikelaitos, kuntayhtymä ja osakeyhtiö.

Opinnäytetyön case-yritys on viiden kunnan omistama liikelaitos, Lahden seudun kuntatekniikka. Omistusmuoto on uusi ja ainutlaatuinen. Omistusmuodon myötä talouden hallinnan järjestäminen on ollut hankalaa. Tutkimuksen kohteena on liikelaitoksen talouden hallinnan järjestäminen eheäksi kokonaisuudeksi kuntien kesken. Haastatteleamalla selvitettiin, millaisten vaiheiden jälkeen on tultu viiden kunnan omistamaan liikelaitokseen ja millaisia ongelmia muutos on tuonut taloudenhallintaan. Haastattelun ja oman havainnoinnin pohjalta tuli esiin kehitysehdotuksia, joilla talouden hallintaa saataisiin eheytettyä.

Haastattelun pohjalta voidaan todeta, että on neljä ongelmaa, joiden takia talouden hallinnan järjestelyt ovat vaikeita. Ongelmia tuottaa se, että liian moni ihminen hoitaa samoja liiketoiminta-alueita, kustannusten rajaaminen on hankalaa, tilaajien vaatimus yhdestä laskusta sekä se, että neljä Lahden ympäristökuntaa on sen verran pieniä, että niiden liiketoimintayksikköjen erottaminen on hankalaa. Kehitysehdotuksina talouden hallinta hoidettaisiin kunnittain tai liiketoimintayksiköittäin. Myös kustannusten merkitseminen samalla tavalla kaikissa yksiköissä toisi helpotusta talouden hallintaan.

Avainsanat: kunnallistalous, liikelaitos, taloudenhallinta, liiketoiminnan harjoittaminen

Lahti University of Applied Sciences
Faculty of Business Studies

KORHONEN, MINNA: Municipality running a business

Case: Lahden seudun kuntatekniikka

Bachelor's Thesis in Financial Management, 51 pages, 9 appendices

Autumn 2007

ABSTRACT

This thesis focuses on financial functionality within a municipality and the different ways for a municipality to carry out business. Also Lahden seudun kuntatekniikka's, a joint venture owned by five municipalities, financial administration is examined in this survey. In theoretical part, the economy of municipality is investigated in overall. In addition, the different possibilities for a municipality to run a business are examined and also business opportunities are evaluated.

The economy of a municipality is a part of public finance. The authority to levy and collect taxes and state subsidies are typical of the economy of municipality. The economy of municipality and business actions differ slightly from the business operations of privately owned businesses. The aim of municipality's operations is to create services. However, also municipalities carry on business. The different forms of municipality to run a business are business unit, state-owned company, local government regional authority and limited company.

The case company which was studied in this thesis was Lahden seudun kuntatekniikka, which is owned by five municipalities. The ownership is unique and new of its kind. Because of the special ownership the organization of the financial administration has been difficult. The aim of the study was to arrange the financial administration of the state owned company into a coherent entity. It was studied by interviewing which phases have led to this state-owned company formed by five municipalities and what kind of problems this change has brought to its financial administration. Based on the interviews and own observations came up some development ideas to unite the financial administration.

Through interviews, four problems were found in financial administration. The main problems were that too many people are handling the same business operations and minimizing the costs is difficult. One problem was that the other four Lahti region municipalities are quite small, so it is hard to separate their business units. As a development plan, it was suggested that the financial administration could be handled by the municipalities separately and by business units. It would be also beneficial to mark all the costs in the same way in all business units.

Key words: municipal finance, public corporation, management of finances, carry on business

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tavoite ja rajaus	1
1.2	Tutkimusongelma	1
1.3	Tutkimusmenetelmät	1
1.4	Tutkimuksen rakenne	2
2	KUNNAN TALOUSHALLINTO	3
2.1	Kunnallistalous	3
2.2	Kunnan tulot	4
2.3	Kuntien menot	9
2.4	Talousarvio ja taloussuunnitelma	10
2.5	Kirjanpito ja tilinpäätös	14
3	KUNNAN SISÄINEN LASKENTOIMI	19
3.1	Sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi	19
3.2	Kustannuslaskenta	20
4	KUNNAN HARJOITTAMA LIIKETOIMINTA	23
4.1	Liiketoimintayksikkö	23
4.2	Liikelaitos	24
4.3	Kuntayhtymä	27
4.4	Osakeyhtiö	30
5	CASE: LAHDEN SEUDUN KUNTATEKNIikka	34
5.1	Tekninen virasto	34
5.2	Lahden Aluepalvelu liikelaitos	36
5.3	Lahden seudun kuntatekniikka	37
5.4	Ongelmat taloushallinnon organisoimisessa	41
5.5	Johtopäätökset	43
6	YHTEENVETO	45
	LÄHTEET	48
	LIITTEET	52

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaus

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää kunnan taloudellista toimintaa, liiketoiminnan harjoittamisen mahdollisuuksia kunnassa, sekä selvittää tutkimusongelmaa ja antaa siihen kehitysehdotuksia. Tutkimusongelma koskee case-yrityksen, Lahden seudun kuntatekniikan, talouden järjestämistä.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimusongelmana on se, miten viiden kunnan yhteisesti omistaman liikelaitoksen talouden hallinta saataisiin järjestettyä eheäksi kokonaisuudeksi. Pääongelmana on useimmiten yleisluontoinen kysymys, jossa koko tutkittava kokonaisuus hahmottuu. Alaongelmiin tehdyt vastaukset tekevät mahdolliseksi vastata myös pääongelmaan. (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara 2007, 124.) Lisäksi tutkimusosassa selvitetään, miten ja millaisten vaiheiden jälkeen Lahden kaupungin teknillisen viraston liiketoimintayksiköistä on ajan myötä tullut viiden kunnan omistama itsenäinen liikelaitos, ja millaisia ongelmia muutos on aiheuttanut taloushallinnon kannalta.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmänä käytettiin haastattelua. Haastattelun pohjaksi laadittiin muutamia kysymyksiä, joihin haastateltavat vastasivat suullisesti. Haastattelut olivat keskustelutyypisiä. Avoimessa haastattelussa haastatteli selvittelee haastateltavan ajatuksia, mielipiteitä, tunteita ja käsityksiä sen mukaan kuin ne tulevat aidosti vastaan keskustelun kuluessa (Hirsjärvi ym. 2007, 204). Tutkimusmenetelmänä käytettiin myös omahavainnointia, sillä olen itse ollut Lahden seudun

kuntatekniikassa työharjoittelussa ja kesätoissa. Kyselyn ja haastattelun avulla saadaan selville, mitä henkilöt ajattelevat, tuntevat ja uskovat. Ne kertovat, miten tutkittavat havaitsevat, mitä ympärillä tapahtuu. Mutta ne eivät kerro, mitä todella tapahtuu. Havainnoinnin avulla saadaan tietoa, toimivatko ihmiset niin kuin he sanovat toimivansa. (Hirsjärvi ym. 2007, 207.)

1.4 Tutkimuksen rakenne

Työssä käsitellään kunnan talouden toimintaa ylipäänsä, sitä millainen se on ja miten se toimii. Kunnan toiminta ja talous toimivat eri lailla kuin voittoa tavoittelevan yritysten. Kunnan toiminnan tarkoituksena on palveluiden tuottaminen, ei niinkään voiton tavoittelu kuten liiketoimintaa harjoittavilla yrityksillä. Kunnilla-kin on mahdollisuuksia harjoittaa liiketoimintaa ja monet kunnat sitä harjoittavatkin. Työssä selvitetään kunnan eri liiketoimintamahdollisuuksia ja niiden ominaisuuksia. Kunnan toiminnassa sisäinen laskentatoimi on tärkeää. Työssä selvitetään sisäistä laskentaa sekä kustannuslaskentaa ja toimintolaskentaa, joka on yksi kustannuslaskennan laji.

2 KUNNAN TALOUSHALLINTO

Suomessa oli vuoden 2007 alussa 416 kuntaa, joista Manner-Suomessa on 400 ja Ahvenanmaalla 16. Kaupunkeja on 113. Kaksikielisiä kunnista on 44 ja ruotsinkielisiä 19. (Hagerlund 2007.)

Kunnat järjestävät kansalaisten peruspalvelut, joista tärkeimpiä ovat sosiaali- ja terveydenhuolto, opetus- ja sivistystoimi sekä ympäristö ja tekninen infrastruktuuri (Hagerlund 2007).

2.1 Kunnallistalous

Kunta on osa julkista taloutta. Alla olevassa kuviossa on kuvattu kunnallisen itsehallinnon sijaintia julkishallinnon rakenteessa.

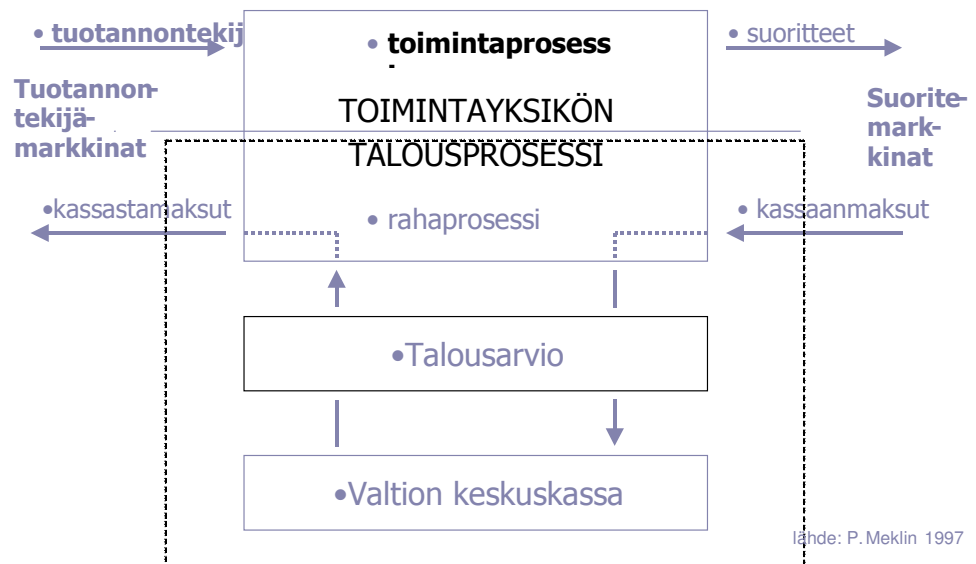


KUVIO 1. Julkishallinnon kaavio (Suomi.fi-toimitus 2007)

Kunnan toiminnan ja tehtävän ymmärtämisessä taloudellinen näkökulma on keskeinen. Kunnan velvollisuutena on järjestää kuntalaisille lainsäädännössä määrättyjä palveluja. Lisäksi kunnat ottavat yleisen toimivaltansa puitteissa hoidettavak-

seen erilaisia muita tehtäviä. Kaikkiin näihin liittyy talousnäkökulma. (Anttiroiko, Karhu, Ryyänen, & Siitonen 2003, 65.)

Toimintayksikön talousprosessi



KUVIO 2. Toimintayksikön talousprosessi (Oulasvirta 2006)

Kuntaliiton tavoitteena on kunnallisen toiminnan rahoituksen riittävyys. Kunnat ja kuntayhtymät käyttävät 34 mrd. euroa vuodessa palvelujen järjestämiseen ja kuntalaisten hyvinvoinnin edistämiseen. Menoista noin puolet katetaan veroilla, neljännes maksuilla ja myyntituloilla ja vajaa viidennes valtionosuuksilla. (Iivarinen 2007.)

2.2 Kunnan tulot

Kunnan tulot koostuvat toimintatuotoista, kuten asiakasmaksuista, veroista, valtionosuuksista rahoitustuotoista ja satunnaisista eristä, mm. myyntivoitoista. Tuoloerillä kunta kattaa menonsa, jotka syntyvät kunnan lakimääräisten ja vapaaehtoisten toimintojen ylläpidosta ja kehittämisestä. (Lauslahti 2003, 172.)

Suomen kunnilla on verotusoikeus. Kunnallisverot, kiinteistöverot ja yhteisöiltä kertyvä vero-osuus muodostavat alle puolet kuntien tuloista. Kansalaiset maksavat kunnallisveroa keskimäärin 18,30 prosenttia tuloistaan. (Kuntatalous 2006.)

Valtio osallistuu valtionosuuksin kuntien laajojen lakisääteisten tehtävien rahoitukseen. Valtionosuusjärjestelmä tasaa kuntien välisiä taloudellisia eroja ja pyrkii takaamaan tasavertaiset palvelut koko maahan. Kunta, jolla on tilapäisesti vakavia taloudellisia ongelmia, voi hakemuksen perusteella saada harkinnanvaraista valtionosuutta. Valtionosuudet ovat vajaa viidennes kuntien tuloista. (Kuntatalous 2006.)

Maksujen ja myyntitulojen osuus tuloista on neljännes. Valtaosa myyntituloista kerätään vesi-, jäte-, energia- ja liikennepalveluista. Sosiaali- ja terveydenhuollon menoista vajaa kymmenesosa katetaan maksuilla. Perusopetus on maksutonta. (Kuntatalous 2006.)

Verotulot

Kunnallisvero on vero, jossa kunnallinen verotusoikeus ilmenee täydellisimmin. Kunnan osuus siinä on veroprosentin määrääminen. Verovelvollisuudesta, veron määräytymisen perusteista ja verovelvollisen oikeusturvasta säädetään erikseen lailla. (Heuru 2002, 228.)

Kunnallisvero on tehty lailla välittömäksi tuloveroksi. Veronalaista tuloa on verovelvollisen tulona tai rahanarvoisena etuutena saama tulo. Kun veronalaisiin tuloihin tehdään lain sallimat vähennykset, saadaan verotettava tulo. Kunnallisvero on tuloperusteinen jakovero; kun verotettava tulo on määritetty, kukin verovelvollinen maksaa siitä kunnallisveroa kunnan määräämän prosentin mukaan verotettavan tulon suuruudesta riippumatta. Tietyntyyppinen progressio on kuitenkin mahdollinen. Se toteutuu vähennysten, kuten perusvähennyksen ja progressiivisen ansiotulovähennyksen muodossa. Tietty vähimmäistulo on vähennyksen kautta vapautettu kokonaan verosta. (Heuru 2002, 228.)

Tuloveroprosentin määrittämisen perustana ei lain mukaan tarvitse olla minkäänlaisia laskelmia, vaan päätös on puhtaasti kunnallispoliittinen. Käytännössä tällaisia laskelmia ja arvioita kuitenkin tehdään lähinnä sen seikan toteutukseksi, selviääkö kunta entisellä tuloveroprosentilla. (Heuru 2002, 228.)

Kunnalla on oikeus ja samalla velvollisuus kantaa kunnassa sijaitsevien kiinteistöjen arvon perusteella kiinteistöveroä määräämällä kiinteistöveroprosentin. Kiinteistöjen verotusarvot vahvistetaan vuosittain verotusviranomaisen toimesta. Veronsaajana on kiinteistön sijainti kunta. (Heuru 2002, 229.)

Monissa kunnissa toiseksi suurin osuus verotuloista tulee yhteisöverosta, jota saadaan mm. yrityksiltä. Sen tuotto jaetaan kunnan, seurakuntien ja valtion kesken siten, että kunnat saavat siitä noin viidenneksen, seurakunnat hyvin marginaalisen osuuden ja neljä viides osaa menee valtiolle. (Lauslahti 2003, 90.)

Kuntien kannalta yhteisöveroon liittyy monia epävarmuustekijöitä. Yhteisövero on hyvin suhdanneherkkä, se elää taloudellisten suhdanteiden syklin mukaisesti. Se myös vaihtelee toimialoittain (osa toimialoista on suhdanneherkkiä eri toimialat ovat eri kehitysvaiheissa). Epävarmuutta luo se, että sekä yhteisöveron jakoosuuden, että yhteisöveroprosentin määräytymisperusteineen määrää valtio. Myös yritykset voivat siirtää toimintojaan pois paikkakunnalta joskus jopa yllättäenkin, mutta tilanne voi olla myös päinvastainen. Tämä vaikuttaa paitsi yhteisöveroihin myös työntekijöiden maksamiin kunnallisveroihin. Viimeksi mainittuun kunta voi itse jossakin määrin vaikuttaa toimimalla aktiivisesti elinkeinoelämässä. (Lauslahti 2003, 90.)

Kunkin verovuoden yhteisövero kertyy kunnille kolmessa erässä. Verovuoden aikana kunta saa yhteisöjen maksamat veroennakot. Yhteisön tilinpäätöksen valmistuttua voidaan suorittaa täydennysmaksu. Verotuksen valmistuttua mahdolliset jäännösverot tulevat maksuun tai tilitettäväksi takaisin yhteisölle. (Lauslahti 2003, 91.)

Koiraveron vero, joka tulee yksin kunnalle ja jossa verotuksen toimittaminen ja maksuunpano on kunnan asiana. Valtuusto päättää lain sallimissa rajoissa koiraveron suuruudesta. (Heuru 2002, 230.)

Valtionosuudet

Valtio tasaa kuntien välisiä tuloja mm. yhteisöverosta saatavilla tuloilla. Tämä on tarpeellista, koska kuntien välillä on merkittäviä taloudellisia ja sosiaalisia eroja, mutta samat velvollisuudet tuottaa lakisäätteisiä terveys-, sosiaali- ja opetuspalveluita. Kuntien mahdollisuudet ovat rajalliset näiden palveluiden rahoittamiseen kerättävien maksujen avulla. Sen vuoksi valtio maksaa kunnille valtionosuuksia. Valtionosuuksien keskimääräinen osuus kuntien taloudesta on 16 prosenttia. Vaihtelu kuntien välillä on suuri lähtien siitä, että jokin kunta voi olla maksajana ja jonkin toisen kunnantoiminta pohjaa vahvasti valtionosuus rahoitukseen. (Lauslahti 2003, 92.)

Jakamalla valtionosuuksia valtio pyrkii siis tasaamaan kuntien eriarvoisuutta. Valtionosuudet jakautuvat siten, että taloudellisesti heikoimmat kunnat saavat suuremman osuuden kuin vauraat kunnat. Valtionosuutta voidaan saada seuraavin jakautumisperustein:

- Niitä voidaan saada juokseviin kustannuksiin eli käyttökustannuksiin sekä perustamis- eli investointihankkeisiin.
- Niitä voidaan saada lakisäätteen ja hankinnanvaraisen järjestelmän puitteissa.
- Voidaan erottaa yleinen valtionosuus ja tehtäväkohtainen osuus.

(Lauslahti 2003, 92.)

Valtionosuuksien kannalta tärkeä tunnusluku on kunnallisveron tuotto asukasta kohden. Verotuloon perustuvaa valtionosuuksien tasausta maksetaan kunnille sen perusteella. Valtionosuuksien tasauksen tarkoituksena on tasata palveluiden rahoitusedellytyksiä siten, että sen avulla turvataan kunnalle 90 prosenttia koko maan keskimääräisestä verotuotosta. Jos kunnallisveron tuotto asukasta kohden on pienempi kuin 90 prosenttia kaikkien kuntien keskimääräisestä verotuotosta (tasausraja), kunta saa verotulojen tasausta. Jos kunta ylittää tasausrajan kunnan valtion-

osuuksia vähennetään. (Lauslahti 2003, 92.)

Maksut ja myyntitulot

Kuntien ja kuntayhtymien menoista viidesosa rahoitetaan maksuilla ja myyntituloilla. Kuntien kantamat maksut ovat joko yksityisoikeudellisia tai julkisoikeudellisia. Julkisoikeudellisia, lakisääteisiä maksuja ovat esimerkiksi rakennustarkastus- ja valvontamaksut, jätemaksu sekä sosiaali- ja terveydenhuollon palveluita peittävät maksut. (Harjula, Lundström, Kivelä, Maijonen, Myllyntaus & Vahermo 2004, 92.)

Yksityisoikeudelliset maksut eivät ole lakisääteisiä, vaan ne perustuvat osapuolten väliseen sopimukseen. Yksityisoikeudellisia maksuja ovat muun muassa vesi- ja jätevesimaksut sekä sähkö-, lämpö- ym. energiamaksut, erilaiset pääsymaksut, venepaikkamaksut sekä laissa sääntelemättömät lukukausimaksut. (Harjula ym. 2004, 92.)

Palveluista perittävien maksujen perusteista päättää valtuusto. Se voi kuitenkin johtosäännössä siirtää yksityiskohtaisista perusteista päättämisen kunnanhallitukselle tai muulle toimielimelle. (Harjula ym. 2004, 92.)

Kunnan päättämässä maksuissa noudatetaan pääsääntöisesti kustannusvastaavuutta. Kunnallinen maksu saa kuitenkin tuottaa ylijäämää erityisestä syystä. Maksu ei saa olla sillä tavoin kustannuksia vastaamaton, että se voitaisiin katsoa veroksi. Kunnan harkintavaltaa rajoittavat yleiset viranomaistoimintaan liittyvät periaatteet kuten oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus. (Harjula ym. 2004, 92.)

Eräät lainsäädännöllä määrätyt maksut ovat enimmäismaksuja, joita ei voi kunnassa tai kuntayhtymässä tehtävin päätöksin ylittää. Niiden osalta kunta ja kuntayhtymä voi päättää vain siitä, että asiakkailta peritään säädetty maksut enintään maksimimääräisinä, alennettuina tai että niitä ei joiltakin osin peritä lainkaan. Tällaisia maksuja ovat muun muassa sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksulaisissa ja asiakasmaksuasetuksessa säädetty maksut. Koska mainitut palvelut rahoite-

taan suurelta osin verovaroin, on lainsäädännöllä haluttu varmistaa, ettei maksun suuruus ole esteenä kunnallisiin palveluihin hakeutumiselle. (Harjula ym. 2004, 92.)

Lainat

Kunnan ottamat lainat poikkeavat muista eristä siinä, että lainat ovat väliaikaisesti saatua rahaa, toisin sanoen laina on maksettava takaisin. Kunnan talousarviossa ja kirjanpidossa lainoja ei käsitellä tuloina, mutta eräissä tilastoissa ottolainat merkitään samaan luetteloon varsinaisten tulojen kanssa. (Anttiroiko ym. 2003, 68.)

Tuottoihin vaikuttaminen

Kunnan saamiin tuottoihin voidaan vaikuttaa veroprosenttien suuruusluokkien avulla tietyin rajoittein. Maksutuottojen osalta voidaan vaikuttaa liikelaitoksissa suoraan hintoihin, mutta muilta osin rajallisesti. Valtionosuudet tulevat kunkin vuoden määräysten mukaan. Sinänsä menestyvä kunta voi vaikuttaa suoraan omiin tuottoihinsa kehittämällä kuntaa houkuttelevaksi yrityksille ja ihmisille. Tässä yhteydessä on kuitenkin muistettava, että kuntalainen arvio kunnan hyvyyttä ja menestystä mm. sen perusteella, onko kunnan alueella työpaikka ja kuinka palvelut on järjestetty. (Lauslahti 2003, 181.)

2.3 Kuntien menot

Menoja tarkastellaan tavanomaisesti kahdesta näkökulmasta: menolajien ja menokohteiden mukaan. Menolajit viittaavat siihen, minkä lajisia tuotannontekijöitä kunta hankkii. Menokohteet taas liittyvät menojen käytön tarkoitukseen eli minkä sektorin palvelujen tuottamiseen rahat käytetään. (Anttiroiko ym. 2003, 68.)

Kunnan kulut koostuvat palkoista ja niihin liittyvistä sosiaaliturvamaksuista, materiaaleista, ostopalveluista, avustuksista, lainojen koroista, investointeihin liittyvistä poistoista ja muista kuluista. Kuluilla saadaan aikaan palveluita, joista suurin

osa tulee sosiaali- ja terveystoimesta ja opetus- ja kulttuuritoimesta. Toimialoihin liittyvät erittelyt saadaan liitetiedoista ja sisäisen laskennan raportoinnin kautta. (Lauslahti 2003, 173.)

2.4 Talousarvio ja taloussuunnitelma

Kunnan toiminnan ja talouden ohjauksessa ja suunnittelussa keskeisimmässä asemassa ovat talousarvio ja taloussuunnitelma. Talousarvio on vuosittainen ja taloussuunnitelma kolme- tai useampivuotinen kuvaus talouden arvioidusta kehitymisestä. Kuntalain mukaisessa tulosohjausmallissa talouden ohjaus perustuu talousarviossa määriteltyihin toiminnallisiin tavoitteisiin. Talousarvioon otetaan toiminnalliset tavoitteet sekä tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot, ja siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa talousarvioon brutto- tai nettomääräisenä. (Porkkala-Maunuksela, Huuskonen, Koskinen & Säliä 2004, 18.)

Talousarviossa ja taloussuunnitelmassa esitetään rahan kertymistä kuvaavat tulotavoitteet (tuloarviot) ja toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät varojen käyttövaltuudet (määrärahat) sekä näiden vaikutus kunnan maksuvalmiuteen. Talousarvion ja taloussuunnitelman hyväksyy valtuusto. Kunnan toiminnassa ja taloudessa on noudatettava talousarviota, ja siihen mahdollisesti tehtävistä muutoksista päättää valtuusto. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 18.)

Vuoden 2001 alusta voimaan tulleen kuntalain muutoksen mukaan kunnan on talousarviossa ja – suunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä päätettävä toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä ja talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu alijäämä suunnittelukaudella katetaan. Suunnitteluvuosien yli- tai alijäämäerien yhteenlasketun määrän tulee olla vähintään nollan jälkeen, kun alijäämä on katettu. Suunnittelukauden tulee olla vähintään kolme vuotta. Kuntalaissa ei ole säädetty suunnittelujakson enimmäispituutta, mutta käytännön uskottavuuden kannalta suunnittelujakso voi tuskin olennaisesti ylittää kolmea vuotta. Alijäämän kattamisvelvollisuuden sitovuuden kannalta on huomi-

oitava, että talouden tasapainottamisvaatimus ei saa estää kansalaisten subjektiivisten oikeuksien toteuttamista. Tästä syystä kunta on velvoitettu täyttämään perustuslain mukaiset kansalaisten perusoikeuksiin liittyvät palvelutarpeet silläkin uhalla, että kunnan talouden tasapainovaatimus joutuu uhatuksi. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 18–19.)

Taloussuunnittelun ja tilinpäätösraportoinnin lähtökohtana on, että taloussuunnitelma, talousarvio ja tilinpäätös olisivat rakenteeltaan samanlaisia, jolloin niistä saatavat tiedot olisivat keskenään vertailukelpoisia. Talousarviossa ja tilinpäätöksessä esitetään kunnan talous sekä toiminnan ohjauksen että kokonaisuuden näkökulmasta. Toiminnan ohjauksen välineitä ovat käyttötalousosa ja investointiosa, kun taas tuloslaskelmaosassa ja rahoitusosassa tarkastelun näkökulmana on kunnan kokonaistalous. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 19.)

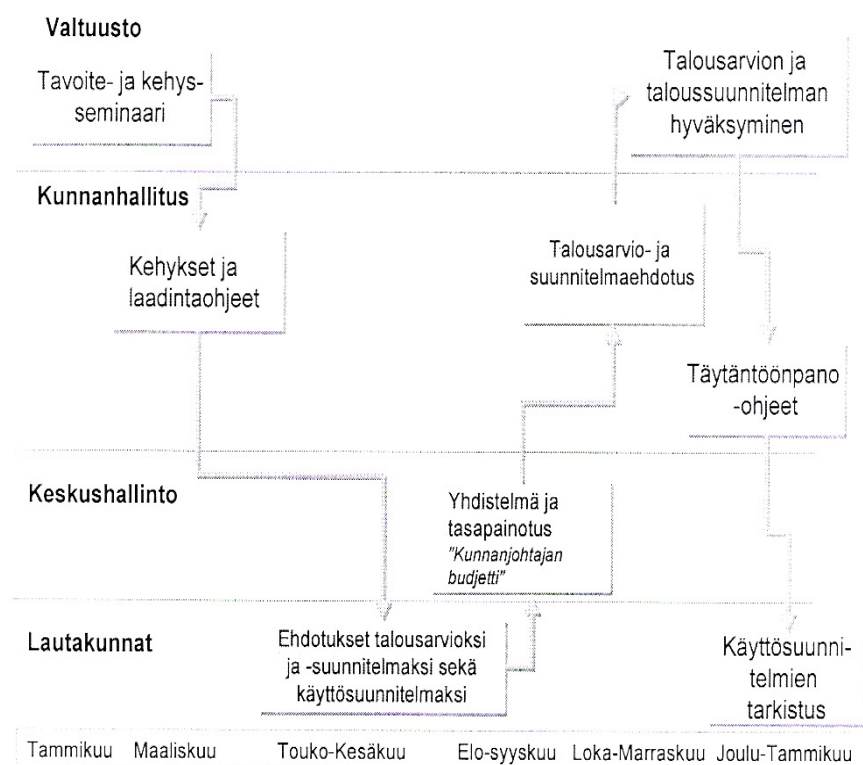
Käyttötalousosassa esitetään valtuuston toimielinten toiminnalle asettamat tehtävä-, yksikkö- tai toimintakohtaiset tavoitteet sekä niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä suoritteiden kustannusrakenne. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004,19.)

Tuloslaskelmaosassa on selvitys siitä, miten tulorahoitus riittää palvelutoiminnan menoihin, korkoihin ja omaisuuden kulumisen edellyttämiin suunnitelman mukaisiin poistoihin sekä arvonalennuksiin. Tuloslaskelmaosassa esitetään myös tilikauden tuloksen käsittelyerät, vaikka ne eivät ole määrärahoja tai tuloarvioita. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004,19.)

Tilikauden tulokehityksen arvioimisessa tuloslaskelmaosalla on keskeinen rooli. Kunnanhallituksen on toimintakertomuksen antamisen yhteydessä tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä ja tarvittaessa esitys talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi. Laki ei edellytä tulojen ja menojen tasapainottamista vuositasolla, vaan tilikauden tulos voi olla yli- tai alijäämäinen. Kuitenkin taloussuunnitelmakaudella talouden tulee olla tasapainossa. Tasapainottamisvaade ei koske kuntayhtymiä. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004,19.)

Investointiosassa esitetään hankkeiden kokonaiskustannusarviot ja arvioon perustuvat mahdolliset rahoitusosuudet sekä niiden jakautuminen suunnitteluvuosille määrärahoiksi ja tuloarvioiksi. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004,19.)

Rahoitusosassa osoitetaan, miten talousarvio vaikuttaa kunnan maksuvalmiuteen. Rahoitusosassa kuvataan varsinaisen toiminnan ja investointien sekä rahoitustoiminnan kassavirtaa. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004,19.)



KUVIO 3. Taloussuunnitteluprosessi (Myllyntaus 2004, 38)

Talousarvioperiaatteet

Velvoite tasapainottaa kunnan talous. Kuntalaki velvoittaa kuntaa huolehtimaan tulorahoituksen riittävydestä ja maksuvalmiuden säilyttämisestä. Suunnitellun toiminnan ja hankkeiden on oltava realistisia suhteessa käytettäviin varoihin. Taloussuunnitelmassa on esitettävä toimenpiteet edellisiltä tilikausilta kertyneen tai kuluvalta tilikaudelta kertyvän alijäämän kattamiseksi. Muodollista tulo-

jen ja menojen tasapainottamista vuositasolla ei sen sijaan edellytetä. (Myllyntaus 2004, 42.)

Talouden tasapainoperiaate sisältää myös sen, etteivät kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavaroja. Erityinen riski liittyy muun muassa lainatakauksiin ja vakuuksiin yhteisöille, jotka eivät ole kunnan määräysvallassa. (Myllyntaus 2004, 42.)

Budjetoinnin brutto- ja nettoperiaate. Bruttoperiaate tarkoittaa, että menot ja tulot budjetoidaan erikseen määrärahoissa ja tulosarviona. Menettely on perusteltu silloin, kun tehtävä rahoitetaan pääsääntöisesti verorahoituksella. Myös silloin kun tehtävän menot eivät riipu siihen kohdistuvista tuloista, on bruttoperiaate ensisijainen, vaikka tulojen määrä olisi merkittävä. (Myllyntaus 2004, 42.)

Tehtävissä, jotka rahoitetaan palvelujen myynti- ja maksutuloilla, voidaan sitovuus talousarviossa määrätä nettomääräisesti tulojen ja menojen erotuksena. Esimerkiksi kuntien yhteistoiminnassa toimintaa ylläpitävä kunta budjetoit sitovana vain oman osuutensa menoista. Kuntayhtymässä nettobudjetointia sovelletaan pääsääntöisesti kaikissa tehtävissä, joihin kohdistuu myynti- tai maksutuloja jäsenkunnilta. (Myllyntaus 2004, 42.)

Kunnan liiketoiminta eriytetään yhä useammin kunnan talousarviosta. Tällöin sitovana nettoeränä on tuloerä, jonka liikelaitos tulouttaa korvauksena kunnan liikelaitokseen sijoittamasta pääomasta. Liikelaitoksen investoinnit rahoitetaan lähtökohtaisesti tulo-rahoituksella, eikä niihin osoiteta talousarviossa määrärahaa muutoin kuin pääsijoituksena samaan tapaan, kuin kunta osoittaa rahoitusta omistamaansa yhtiöön. (Myllyntaus 2004, 42.)

Kehysbudjetointiperiaate. Valtuustolla on laaja harkintavalta päättää talousarvion määrärahakokonaisuuksista. Pääsääntöisesti määräraha tulisi asettaa tehtäväkohtaisena, jolloin toiminnan tavoitteet ja niiden saavuttamiseen varatut varat on yhdistettävissä toisiinsa. Joissakin tapauksissa talousarvion kehysajattelussa on saatettu mennä tätä pidemmälle esimerkiksi siten, että lautakunnalle tai kokonai-

selle palvelualueelle on osoitettu kokonaismääräraha useiden eri tehtävien hoitamiseen. Tällöin valtuuston mahdollisuus palvelutoiminnan tehtäväkohtaiseen ohjaamiseen voi heikentyä olennaisesti. Kuntalain mukaan valtuusto ei voi hyväksyä talousarviota niin yleispiirteisenä, ettei sen enää voida katsoa käyttävän sille kuuluvaa talousarvio valtaa. (Myllyntaus 2004, 43.)

2.5 Kirjanpito ja tilinpäätös

Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on – sen lisäksi mitä kuntalaissa säädetään – soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Voimassa oleva kirjanpitolaki tuli voimaan vuonna 1998, jolloin suomalaisessa kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännössä siirryttiin lähemmäksi kansainvälistä, erityisesti EU-direktiivien vaatimusten mukaista kirjanpitokäytäntöä. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 25.)

Kuntalain mukaan (67§) kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta. Kunnan kirjanpitoon kuuluvat myös tarpeelliset osakirjanpidot, mm. käyttöomaisuuskirjanpito ja varastokirjanpito. Kunnalla voi olla myös liikelaitosten erilliskirjanpitoa sekä rahastojen kirjanpitoja ja palkkakirjanpito. Kunnan kahdenkertainen kirjanpito rekisteröi järjestelmällisesti, mistä kunta on saanut rahaa ja mihin se on sitä käyttänyt. Kirjanpito kuvaa siis kunnan rahaprosessia, ja se on koko laskentatoimen perustiedosto. (Oulasvirta & Brännkärr 2001, 119.)

Kirjanpidon tarkoituksen on pitää kunnan rahat – menot ja tulot – erillään muiden talouksien rahoista. Toinen kirjanpidon tärkeä tehtävä on talousarvion toteuttamisen seuranta. Kirjanpidon perusteella tehdään valtuustolle, hallitukselle ja hallintokunnille ajan tasalla olevia määrärahojen käytön ja tulojen kertymistä osoittavia seurantaraportteja. (Oulasvirta & Brännkärr 2001, 119.)

Kunnan kirjanpidossa ja tilastoinnissa tulot ja menot sisältävät myös liiketoiminnan toisin kuin kansantalouden tilinpidossa. Tämä tuottaa merkittävän määräeron näiden tarkastelukehikkojen välille. (Harjula ym. 2004, 85.)

Kuntalain mukaan kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Tilikaudelta on kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan laadittava ja allekirjoitettava tilinpäätös, joka sisältää tuloslaskelman (Liite 1), taseen (Liite 2) ja niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailun, toimintakertomuksen sekä tarvittaessa konsernitaseen liitteineen. Allekirjoitettu tilinpäätös on julkinen. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 28.)

Valtuuston asettama tarkastuslautakunta tarkastaa, ovatko kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Tilintarkastuksen suorittavat valtuuston valitsemat ammattitilintarkastajat. (Kuntatalous 2006.)

Tuloslaskelma

Tuloslaskelma laaditaan kirjanpitolain mukaisesti ja siinä esitetään kuluneen vuoden tuotot ja kulut sekä näiden erotuksena muodostunut tilikauden tulos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen kunnan tuloslaskelman laatimisesta. Ohjeessaan kuntajaosto on antanut selvitykset tuloslaskelman erien sisällöstä. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 28.)

Kunnissa käytetään tuloslaskelman tunnuslukuina toimintakatetta, vuosikatetta, tilikauden tulosta sekä tilikauden ylijäämää tai alijäämää. Toimintakate on toimintatuottojen ja – kulujen erotus. Se kertoo veronmaksajan osuuden toiminnan kuluista. Silti monissa kunnissa tätä erotusta katetaan lisäksi valtionosuuksilla. Kuitenkin voidaan sanoa, että kunnan tavoitteena on toimia omavaraisesti eli pyrkiä siihen, että toiminta rahoitetaan omien maksu- ja verotuottojen avulla. Vuosikate on kunnan normaalien tuottoerien ja kuluerien erotus. Vuosikatteen on riitettävä poistoihin ja arvonalentumisiin, jotta myös tulevaisuuden investoinnit kyettäisiin rahoittamaan. Tilikauden tulos kertoo tilikaudelle kuuluvien kaikkien tuotto- ja kuluerien erotuksen. Tilikauden yli- tai alijäämä kertoo kunnan tuloksesta poisto-

jen, varausten ja rahastojen muutoksen jälkeen. (Lauslahti 2003, 174.)

Tase

Tase kertoo kunnan rahoitusasemasta, joka näkyy kunnan omaisuudessa ja siinä, kuinka se on rahoitettu. Taseen vasenta puolta eli omaisuuseriä kutsutaan vastaaviksi ja oikeaa puolta pääomaerineen vastattavaksi. Nämä puolet ovat summiltaan aina yhtä suuret. Taseen antama informaatioarvo tunnuslukuineen on erittäin suuri. Esimerkiksi sen pohjalta voidaan arvioida kunnan taloudellista kestävyyttä, jos seuraavat vuodet ovat taloudellisesti heikommät. (Lauslahti 2003, 176.)

Omaisuus eli vastaavat – puoli jakaantuu pysyviin vastaaviin, toimeksiantojen varoihin sekä vaihtuviin vastaaviin. Pysyvissä erissä on ovat investoinnit kiinteisiin resursseihin, kuten rakennuksiin, koneisiin, maa-alueisiin, investoinnit aineetomiin resursseihin sekä sijoitukset mm. osakkeisiin ja osuuksiin. Nämä erät sitovat rahaa pitkäaikaisesti. Toimeksiantojen varoissa ovat mm. valtion toimeksiantot ja lahjoitusrahastojen pääomat. Vaihtuvat vastaavat – erät ovat vaihtomaisuus – erät eli varastossa olevat aineet ja tarvikkeet, rahoitusarvopapereista, pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista saamisista koostuvat saamiset sekä rahat ja pankkisaamiset. Vaihtuvat vastaavat – erät ovat rahoituksen näkökulmasta nopeasti kiertäviä rahaeriä. (Lauslahti 2003, 176.)

Pääomapuoli eli vastattavaa jakaantuu omaan pääomaan, poistoeroihin ja vapaaehtoiisiin varauksiin, pakollisiin varauksiin, toimeksiantojen pääomiin sekä vieraseen pääomaan. Oma pääoma sisältää peruspääoman, liittymisrahaston, arvonnkorotusrahaston, muut rahastot sekä tilikausien yli- tai alijäämät. Vieras pääoma jakaantuu pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin eriin. Pitkäaikaisissa erissä ovat saadut pitkäaikaiset lainat, ennakot ja liittymismaksut. Lyhytaikaisissa erissä ovat saadut lyhytaikaiset lainat, ennakot, ostovelat, siirtovelat ja muut velat. (Lauslahti 2003, 176.)

Liitetiedot

Liitetiedot täydentävät tuloslaskelman ja taseen antamaa informaatiota kunnan tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Liitetiedoissa annettavista pakollisista tiedoista on kirjanpitolaissa ja asetuksessa säännökset. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 28.)

Seuraavassa on merkittävimpiä liitetiedoissa esitettäviä asioita:

- toimintatuotot kunnan määrittelemänä toimintakokonaisuuksina
- satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät
- pysyvien vastaavien erittelyä mm. käyttöomaisuudesta ja suunnitelman mukaisista poistoista
- rahoitusomaisuuden erittelyä
- oman pääoman erittelyä
- vakuudet ja vastuut
- tytär- ja omistusyhteisyhteisöjä koskevia tietoja
- rahoituslaskelma

(Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 29.)

Rahoituslaskelma

Liitetietoihin sisältyvän rahoituslaskelman (Liite 3) laatimisesta on kirjanpitolaus- takunnan kuntajaosta antanut erillisen yleisohjeen, jonka mukaan rahoituslaskelma laaditaan ns. kassavirtalaskelmana. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 29.)

Rahoituslaskelma kertoo, kuinka kunnan rahat riittävät. Huomionarvoista on, että vaikka kunnan tulos näyttää positiiviselta, saattavat kunnan rahavarat olla riittämättömät. Tämä voi johtua esimerkiksi merkittävistä investoinneista. Rahoituslaskelman ensimmäinen välisumma kertoo varsinaisen toiminnan tuloksen eli sen, kuinka hyvin vuosikate riittää investointeihin. Tämä ei kuitenkaan ole riittävä tunnusluku tarkasteltaessa rahoituksen riittävyyttä, johon vaikuttavat myös taseen eri erien muutokset. Merkittäviä eriä ovat oman antolainauksen muutokset, otettujen

lainakantojen muutokset, oman pääoman muutokset ja muut maksuvalmiuden muutokset, kuten lyhytaikaisten saamisten muutokset. (Lauslahti 2003, 177.)

Talousarvion toteutumisvertailu

Talousarvion toteutumisvertailu on itsenäinen tilinpäätökseen sisältyvä laskelma. Sen ensisijainen tehtävä on talousarviositovuuden noudattamisen seuranta, minkä lisäksi se täydentää liitetietoja tehtävien ja hankkeiden tietoja erittelemällä. Toteutumisvertailun tiedot saadaan tilikaudelle hyväksytystä talousarviosta ja toteutuneesta kirjanpidosta. Toteutumisvertailussa tulee talousarvion ja – suunnitelman tavoin olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 29.)

Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa kunnanhallitus antaa selvityksen valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteuttamisesta tilivuonna. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja myös sellaisista olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa. Toimintakertomuksen sisältöä on kuvattu kuntaliiton antamassa tilinpäätösmallissa. Toimintakertomuksessa tulisi käydä ilmi ainakin kunnan tilan ja tuloksen arvostelemista varten tärkeät seikat, toiminnassa ja taloudessa tapahtuneet olennaiset muutokset, arvio toiminnan kehittymisestä tulevana vuonna, esitys tilikauden tuloksen käsittelystä ja talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi sekä tietoja kunnan toimielimistä ja organisaatiosta. (Porkkala-Maunuksela ym. 2004, 29.)

3 KUNNAN SISÄINEN LASKENTOIMI

Suorite- ja kustannuslaskenta on tulohajauksen ja tulosten seurannan kannalta tärkeä laskentatoimen osa. Sen avulla rekisteröidään toiminnan aikaan saannoksia, suoritteita ja niiden kustannuksia. (Oulasvirta & Brännkärr 2001, 119.)

3.1 Sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi

Laskentatoimen tuottamat laskelmat voidaan jakaa kolmeen ryhmään sen mukaan, mitä käyttötarkoitusta varten ne on laadittu. Kaksi pääluokkaa on sisäinen laskenta ja ulkoinen laskenta. Lisäksi voidaan erottaa omaksi kokonaisuudekseen rahoitus. Kunnissa sisäisen ja ulkoisen laskelman rajanveto on vaikeaa, koska kuntalaki vaikuttaa ja asettaa vaateita myös sisäiselle laskentatoimelle. (Lauslahti 2003, 70.)

Sisäinen laskentatoimi tuottaa johdon ja muun henkilökunnan tarvitsemaa jalostettua tietoa, joka heijastaa mm. johtamisjärjestelmän vaateita ja johtamisen eri osaluokkia. Raportit ja laskelmat voivat tarkastella ajallisesti eri perspektiivejä historiasta nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Näistä voi olla hyötyä niin operatiivisen portaan työntekijälle kuin kunnan tai yksikköjen johdolle. (Lauslahti 2003, 70.)

Ulkoinen laskenta toimii ulkoisten sidosryhmien ehdoilla. Se sisältää kirjanpidon tilinpäätöksineen, verotukseen liittyvät asiakokonaisuudet, talousarvion ja – suunnitelman laadinnan sekä kunnan tarkastustoimen. (Lauslahti 2003, 70.)

Rahoituksen tehtävä on varmistaa kunnan rahojen riittävyys. Tämä näkyy esimerkiksi kunnan kassanhallintana ja – suunnitteluna. (Lauslahti 2003, 70.)

3.2 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan osa-alueita ovat budjetoinnissa ja talouden suunnittelussa tarvittavan informaation tuottaminen (tuotekohtaisten kustannusten selvittäminen, hinnoittelun menetelmät, katetuottolaskenta, investointien edullisuusvertailut) sekä tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointi. (Tyni 2007.)

Kunta-alalla kustannuslaskentaan liittyy myös maksuja ohjaava lainsäädäntö, verokysymykset ja valtionosuusjärjestelmät (Tyni 2007).

Toimintolaskenta

Toimintolaskenta on kustannuslaskennan laji, jonka on todettu tuottavan tarkimmat tiedot toiminnoista aiheutuvista kustannuksista. Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa toimintayksikön tuotantoprosessi jaetaan toimintoihin. Toiminnot kertovat, mitä vaiheita tuotantoprosessi sisältää. Toimintojen avulla tuotetaan asiakkaalle ydinpalvelut. Toimintolaskennan tavoitteena on tunnistaa organisaation kaikki toiminnot ja määrittää toiminnoista aiheutuvat kustannukset. Nämä kustannukset yhteen laskemalla saadaan tuotteen omakustannusarvo. (Kivistö 2003, 179.)

Kustannusten laskeminen

Toiminnoista aiheutuvat kustannukset lasketaan toimintolaskennan avulla. Toimintolaskenta on yksi kustannuslaskennan laji, jonka avulla rekisteröidään toiminnan tuloksena syntyneet suoritteet ja niistä aiheutuvat kustannukset. Toimintolaskennan työyksikön toimintoja seuraamalla saadaan tieto toimintojen käyttämistä resursseista (henkilöstö, tarvikkeet, palvelut, toimitilat, laitteet, yleiskustannukset). Toiminnoista aiheutuneet kustannukset kohdistetaan tämän jälkeen tuotteille. Toimintolaskennan avulla voidaan analysoida tuotantoprosessin ajankäyttöä ja kohdentaa resurssit tarkoituksenmukaisesti. Toiminto määritellään toimintolaskennassa pienimmäksi toimintayksiköksi tai toimenpiteeksi, jonka kustannukset

voidaan selvittää erikseen. (Kivistö 2003, 189.)

Sisäiset erät ja vyörytyserät

Sisäisiä eräiä ovat sisäisinä menoina ja tuloina kirjattava kunnan/kuntayhtymän sisällä tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti. Sisäinen laskutus kuvaa myyvän yksikön myyntiä ja samalla ostavan yksikön tuotannontekijöiden käyttöä, mistä syystä menoja ja tuloja seurataan sekä talousarviossa että kustannuslaskennassa. Sisäisinä menoina ja tuloina kunnissa/ kuntayhtymissä käsitellään yleensä tilapalvelut kiinteistön ja piha-alueen kunnossapito), siivouspalvelut, keskitetty ruoka-huolto, laskennalliset vuokrat ja atk-palvelut. (Kivistö 2003, 189.)

Sisäisillä tuloilla ja menoilla on myyjän ja ostajan sopima hinta. Sisäinen hinta määritellään molempia tyydyttävällä tavalla. Eri hintoja samasta palvelusta voidaan käyttää sisäisille ja ulkoisille asiakkaille. Yksikköhinta voidaan määritellä tunti-, neliömetri-, kappale tms. – kohtaisesti. Sisäisten erien laskutus voidaan toteuttaa jälkikäteenä todellisen käytön mukaisena laskutuksena tai ennakkolaskutuksena etukäteen, jota tarkennetaan jälkikäteen todellisen käytön mukaisena laskutuksena tai ennakkolaskutuksena etukäteen, jota tarkennetaan jälkikäteen todellisen käytön mukaisina tasa-laskuina. Sisäiset menot ja tulot pitäisi kirjata samanaikaisesti myyvän ja ostavan yksikön kirjanpitoon. Sisäiset erät ovat mukana talousarviossa mutta eivät tilinpäätöksessä. (Kivistö 2003, 207.)

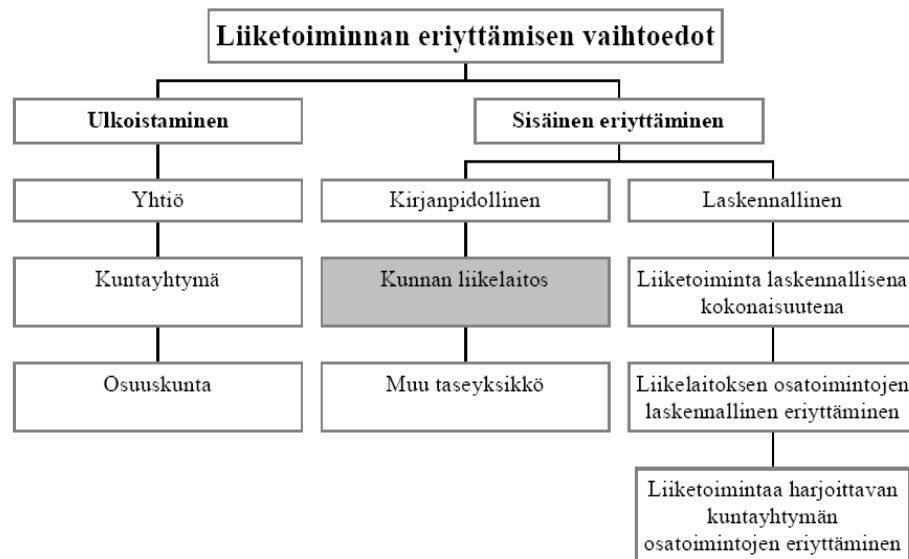
Vyörytyserät syntyvät yleishallinnon, rahoitus- ja laskentapalvelujen, henkilöstöpalvelujen ja muiden yleishallinnon palvelujen (esimerkiksi toiminnan kehittämiseen varatut määrärahat) käyttämisestä. Vyörytyserät ovat kunnan/kuntayhtymän kaikille toimintayksiköille yhteisiä eräiä, eikä niitä voida yksilöidä jonkin tuotteen tuottamisesta aiheutuviksi kustannuksiksi. Vyörytyseriä ei sisällytetä toimintayksiköiden talousarviomäärärahoihin eikä – tuloarvioihin, koska toimintayksikkö itse ei voi vaikuttaa niiden suuruuteen. Vyörytyserät ovat toimintayksikön talousarvion käyttösuunnitelmassa informaatioeränä tilikauden tuloksen jälkeen. (Kivistö 2003, 207.)

Sekä sisäisiä eriä että vyörytyseriä tarvitaan todellisen palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten laskemisessa ja tätä kautta tuotteiden hinnoittelussa. Vyörytyserien jakaminen tuotteille on usein ongelmallista. Aiheuttamisperiaatteen mukaan tuotetulle tuotteelle voidaan kohdistaa vain ne kustannukset, jotka ovat kyseisen tuotteen tuottamisesta aiheutuneet. Ellei aiheutumista kuvaavaa mittaria ole löydettävissä, voidaan käyttää erilaisia laskennallisia perusteita, kuten koko toiminnasta aiheutuvia brutto- tai nettomenoja. Kustannuksia, jotka joudutaan kohdistamaan kustannuspaikoille (toiminnoille) laskennallisesti, sanotaan välilliseksi kustannuksiksi. (Kivistö 2003, 207.)

Käytettävän jakoperusteen tulisi olla sellainen, että se ainakin keskimäärin toteuttaisi aiheuttamisperiaatetta. Välillisten kustannusten kohdistaminen yleispalveluita tuotteille toteutetaan ns. vyörytysmenetelmällä. (Kivistö 2003, 207.)

4 KUNNAN HARJOITTAMA LIIKETOIMINTA

Kunnalla on monenlaisia mahdollisuuksia liiketoiminnan harjoittamisessa. Vaihtoehdot jakaantuvat ulkoistamiseen ja sisäiseen eriyttämiseen.



KUVIO 4. Liiketoiminnan eriyttämisen vaihtoehdot (Liikelaitokset 2007)

4.1 Liiketoimintayksikkö

Yrityksen harjoittaessa useampaa liiketoimintaa, liiketoiminnat jaetaan useasti eri yksiköille, joita kutsutaan liiketoimintayksiköiksi. Liiketoimintayksiköillä on yleensä johtaja, joka johtaa liiketoimintayksikön toimintaa ja on vastuussa siitä. Liiketoimintayksikön talous hoidetaan yksikön sisällä. Yrityksen on voitava eritellä sen kunkin liiketoimintayksikön tapahtumat, jotta liiketoimintayksiköiden toimintaa voidaan seurata.

4.2 Liikelaitos

Kunnallisella liikelaitoksella tarkoitetaan kuntalain mukaista kunnallista organisaatiota tai muuta vastaavalla tavalla organisoitua liiketoimintaa harjoittavaa kunnan toimintayksikköä. Liikelaitokselle on ominaista, että se kattaa kulunsa maksutuloilla, sen investoinnit katetaan pitkällä aikavälillä tulorahoituksella ja sille laaditaan oma tuloslaskelma sekä tase. Liikelaitoksen toimintaa säätelevät kuntalaki ja kunnanvaltuuston vahvistama johtosääntö. Kunta on käytännössä vastuussa liikelaitoksen sitoumuksista. Liikelaitos kuuluu kunnan organisaatioon eikä ole kunnasta erillinen oikeushenkilö eikä itsenäinen kirjanpitovelvollinen. Kunnan liikelaitostoiminta on kannattavuusperusteista liiketoimintaa, jonka ensisijainen tarkoitus ei kuitenkaan ole maksimituoton saaminen siihen investoidulle pääomalle. (Lindroth 2007.)

Liikelaitoksen perustamisesta päättää kunnanvaltuusto, joka myös asettaa sille toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Laitoksen hallinto järjestetään kunnan hyväksymillä johtosäännöillä, kuten kunnan muiden elinten hallinto. Liikelaitoksen luonteeseen kuuluu taloudellinen itsenäisyys, mitä osoittaa lain tarjoama mahdollisuus nettobudjetointiin eli siihen, että kunnan talousarvioon otetaan vain liikelaitoksen tulos. Kuntalaki ei rajoita kunnan toimivallan siirtämistä liikelaitokselle. (Lindroth 2007.)

Talous

Kunta voi järjestää liiketoiminnan talouden ohjauksen eri tavoin. Liiketoiminta voidaan käsitellä kunnan muun toiminnan tapaan brutto- tai nettobudjetoituna yksikkönä, jonka toimintatulot ja – menot tai niiden erotus otetaan investointiosaan. Mahdolliset liiketoiminnan tulosta ja tase-eriä kuvaavat laskelmat laaditaan tällöin sisäisinä laskelmina. Nämä laskelmat voidaan tehdä kunnan tuloslaskelman (Liite 4) ja taseen (Liite 5) muodossa. (Heinonen 2001, 111.)

Vaihtoehtoisesti kunnan liiketoiminta voidaan järjestää myös kirjanpidollisesti eriytettynä yksikkönä, jolla on kunnan muita toimintayksiköjä itsenäisempi ase-

ma kunnan talousarviossa ja joka laatii kuntajaoston ohjeiden mukaisesti kirjanpitolakia soveltavan erillisen tilinpäätöksen. Liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistetään yhteen kunnan muun tilinpäätöksen kanssa kunnan kokonaistilinpäätökseksi. (Heinonen 2001, 111.)

Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuusto asettaa liikelaitoksen toimintaa koskevat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Liikelaitoksen talousarviossa ja käsittelyssä kunnan talousarviossa sovelletaan Suomen Kuntaliiton antamaa suositusta kunnan ja kuntayhtymän talousarviosta ja – suunnitelmasta. (Heinonen 2001, 111.)

Kirjanpito

Liikelaitos kuuluu kunnan organisaatioon ja sen kirjanpito on osa kunnan kirjanpitoa. Liiketapahtumien kirjaaminen aikajärjestyksessä muodostaa liikelaitoksen peruskirjanpidon, joka on samalla osa kunnan peruskirjanpitoa. Liiketapahtumien kirjaaminen asiajärjestyksessä muodostaa liikelaitoksen pääkirjanpidon, joka on samalla osa kunnan pääkirjanpitoa. Liikelaitoksen kirjanpito yhdistetään kunnan muuhun kirjanpitoon tilinpäätöksessä tai välitilinpäätöksessä siten, että kunnan sisäiset tulot ja menot, sisäiset saatavat ja velat sekä sisäinen omistus eliminoidaan. (Heinonen 2001, 112.)

Kunnan tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä kunnan liikelaitoksen ja taseyksikkönä käsiteltävän rahaston tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma (Liite 6) kuntajaoston liikelaitoksen ja taseyksikkönä käsiteltävän rahaston kirjanpidollisesta käsittelystä antaman yleisohjeen (14.9.1999) mukaisesti laadittuna. Liikelaitoksen mahdollisia erillisiä liitetietoja ei esitetä kunnan tilinpäätöksessä. (Myllyntaus, Myöhönen, Björkwall, Heinonen, Hekin, Hirvensalo, Karikumpu, Laine, Leppänen & Yli-Rajala 2001, 68–69.)

Tilinpäätöksessä liikelaitoksen ja muun kunnan tiedot yhdistetään rivi riviltä. Yhdistely voidaan tehdä joko pääkirjanpidossa, tai jos liikelaitoksen kirjanpito pidetään eri järjestelmällä, myös erillisenä yhdisteltynä kirjanpitolovienteen. Yhdiste-

lylaskelmat ovat osa kunnan kirjanpitoaineistoa. (Heinonen 2001, 122.)

Tuloslaskelma ja tase

Liikelaitoksen tuloslaskelman tuottoihin sisältyvät myös kunnan muilta toimintayksiköiltä saadut tuotot. Vastaavasti kuluihin sisältyvät kunnan muiden toimintayksiköiden veloitukset niiden luovuttamista hyödykkeistä liikelaitokselle. Kunnan liikelaitokselle myöntämät tuet ja avustukset merkitään tuloslaskelmaan erikseen. Samoin erikseen merkitään liikelaitoksen maksama korvaus peruspääomalle ja sisäisten lainojen korko. (Myllyntaus ym. 2001, 69.)

Kunnan liikelaitoksessa noudatetaan kirjanpitolausakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta antaman yleisohjeen (6.4.1999) mukaista tasetta lisättynä liikelaitoksen ja kunnan välisillä sisäisillä erillä, ellei tässä ohjeessa toisin esitetä. Toimeksiantojen varat ja pääomat on jätetty liikelaitoksen taseesta pois, koska niitä on liikelaitoksilla vain poikkeuksellisesti. Mikäli liikelaitoksella on toimeksiantojen varoja ja pääomia, ne lisätään taseeseen vastaavasti kuin kunnan taseessa. (Heinonen 2001, 117.)

Liikelaitoksen taseen käyttöomaisuus- ja vaihto-omaisuuseriin voi sisältyä kunnan muiden toimintayksiköiden veloittamaa sisäistä katetta. Sisäiset saamiset ja velat kunnalta merkitään liikelaitoksen taseessa erikseen. (Myllyntaus ym. 2001, 69.)

Rahoituslaskelma

Liikelaitos laatii rahoituslaskelman, jossa esitetään varsinaisen toiminnan ja investointien kassavirta, rahoitustoiminnan kassavirta ja kassavarojen muutos. Liikelaitoksen rahoituslaskelmassa merkitään erikseen pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten saamisten sekä lainojen muutokset kunnalta sekä peruspääoman muutokset. (Myllyntaus ym. 2001, 69.)

4.3 Kuntayhtymä

Kuntayhtymä on vähintään kahden kunnan välinen, yhteiseen sopimukseen perustuva ja tiettyjä tehtäviä hoitava kuntien yhteenliittymä, joka on kuntien organisatiosta erillinen oikeushenkilö, ja jolla on oma talous ja omat hallintoelimensä, mutta ei omaa verotusoikeutta. Kuntayhtymät ovat perustettu tiettyjä toimintoja varten, esimerkiksi tuottamaan kuntalaisille tarkoitettuja palveluja mm. sosiaali- ja terveydenhuollon alalla. Kuntayhtymät voivat olla joko pakollisia tai vapaaehtoisia kuntien välisiä yhteenliittymiä. Kuntayhtymän toiminta voi keskittyä yhtä hyvin yhden tehtävän toteuttamiseen kuin monialaiseen yhteistoimintaan, esimerkiksi alueelliseen kehittämiseen. Niinikään kuntayhtymät voivat olla yhtä hyvin paikallisia kuin alueellisiakin kuntien yhteenliittymiä. (Pekola-Sjöblom 2000, 14.)

Kunnat voivat osoittaa puitelain mukaiset yhteistoiminta-alueen edellyttämät tehtävät kuntayhtymän hoidettavaksi tai perustaa tehtäviä varten uuden kuntayhtymän. Kun perusterveydenhuollon ja siihen läheisesti liittyvien sosiaalitoimen palveluiden järjestämisvastuu annetaan yhteistoiminta-alueen muodostavalle kuntayhtymälle, toimii kuntayhtymä palveluiden järjestäjänä jäsenkuntien puolesta. (Kuntayhtymä 2007.)

Kuntayhtymän perussopimus

Kuntayhtymät perustetaan kuntien keskinäisellä perussopimuksella (Liite 7) (kuntalaki 78 §). Siinä sovitaan, miten jäsenkunnat järjestävät kuntayhtymän päätöksenteon. Kuntalain mukaan kuntayhtymä on jäsenkunnista erillinen, itsenäinen oikeushenkilö. Oikeushenkilönä kuntayhtymä on oikeustoimikelpoinen eli se voi hankkia oikeuksia ja tehdä sitoumuksia sekä käyttää puhevaltaa tuomioistuimissa ja muussa viranomaisessa. (Kuntayhtymä 2007.)

Tehtävän siirtyessä kuntayhtymälle yksittäinen kunta luopuu kuntayhtymän toimialaan kuuluvissa asioissa päätösvallostaan. Kunta voi vaikuttaa asiaan kuntayhtymään valittujen yhtymäkokousedustajien, muiden luottamushenkilöiden tai esi-

merkiksi palvelusopimusten kautta. (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Kuntalain mukaisesti ylintä päätösvaltaa voi kuntayhtymässä käyttää yhtymäkokous tai jokin muu perussopimuksessa mainittu toimielin, esimerkiksi yhtymävaltuusto tai yhtymähallitus. (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Kuntayhtymän muusta organisoinnista, esim. toimielinten jäsenten lukumäärästä ja äänivallan perusteista voidaan joustavasti sopia kuntien välisessä, valtuustojen hyväksymässä perussopimuksessa. Kuntalain mukaan näiden toimielinten kokoonpano on sovitettava sellaiseksi, että se vastaa jäsenkuntien valtuustoissa edustettuina olevien eri ryhmien edustavuudesta. (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Taloudenohjaus

Kuntayhtymän rahoituksesta ja taloudesta sovitaan perussopimuksessa, ja niitä koskevien määräysten sisällöstä ei kuntalaissa ole liialti säännelty. Kuten mm. Harjulan & Prättälän (1995, 448) teoksessa on todettu, kuntayhtymän talouden perusteiden on kohdeltava jäsenkuntia tasapuolisesti, eivätkä kuntayhtymä tai jotkut jäsenkunnat saa perusteettomasti hyötyä toisten jäsenkuntien kustannuksella. Kuntalain 73.8 §:n kohdan mukaisesti perussopimuksessa on sovittava mm. seuraavista taloutta koskevista asioista;

- jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin ja vastuu sen veloista
- osuuksien lunastaminen
- käyttökustannusten ja investointikustannusten rahoitus
- ennakoiden periminen
- viivästyskorko

(Pekola-Sjöblom 2000, 87.)

Kuntayhtymien ongelmana peruskuntien kannalta on ollut niiden etääntyminen peruskuntien taloudenpidosta ja kuntayhtymien tuottamat kielteiset yllätykset peruskuntien talouden kannalta (ns. isännätön raha). Juuri tästä syystä peruskunnat

pyrkivät näkemään kuntayhtymän tuotanto-organisaationa, johon nähden peruskunnat ovat tilaajina. Kuntayhtymät pyritään saattamaan parempaan ja paremmin ennakoitavaan talouden ohjaukseen ja niiden palvelut pyritään tuotteistamaan ja kohdistamaan kulut paremmin vain kutakin palvelua käyttäneille kunnille. (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Kuntalaki sallii myös kuntayhtymämallin, jonka toimieliminä ovat vain yhtymäkokous (kuntien edustus) ja kuntayhtymän hallitus (mahdollisten lautakuntien ja jaostojen lisäksi). (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Perussopimuksen mukaan jäsenkuntien valtuustojen tehtävänä on hyväksyä tilaajarengasperiaatteella valmistellut kuntakohtaiset palvelusopimukset. Yhtymähallituksen tehtävänä on tehdä tuottajana sopimusehdotukset jäsenkunnille ja hyväksyä ne kuntayhtymän puolesta. Tällä tavoin kuntayhtymää tulee sopimusohjaukseen. (Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

Liikelaitos kuntayhtymässä

Kuntien yhteistyön näkökulmasta liikelaitos voi kuulua kuntayhtymään tai yhden kunnan organisaatioon, joka toimii juridisena oikeushenkilönä. Kun liikelaitos kuuluu seudun yhden kunnan organisaatioon, kunnanvaltuustot hyväksyvät sopimuksen, jossa määritellään, kuinka liikelaitos yhteistä tehtävää hoitaa. Kunnat voivat asettaa liikelaitokselle yhteisiä tavoitteita yhtäpitävin päätöksin tai määrittellä haluamansa palvelun tilaaja–tuottajamallin mukaisesti sopimuksilla. (Lindroth 2007.)

Kuntayhtymässä liikelaitoksen toimintaa ohjaavat perussopimuksen mukaiset yhtymän omat toimielimet, joiden jäsenistö koostuu seudun kuntien valitsemista edustajista. Kuntien ohjaus riippuu perussopimuksessa tai vastaavassa määrittetyistä yhtymän ja kuntien välisestä suhteesta. Muut yhteistyöhön osallistuvat kunnat voivat silloin nimetä osan toimielimen jäsenistä. (Lindroth 2007.)

Tilaaaja-tuottajamalli

Tilaaaja-tuottaja-mallissa tilaaajan tehtävänä on selvittää palvelutarve sekä yleisellä että yksilötasolla. Samoin sen on määriteltävä tavoiteltava palvelutaso. Halutusta palvelutasosta ja – kokonaisuudesta riippuu ostettavien palveluiden määrittely. (Tilaaaja-tuottaja-malli 2005.)

Tilaaaja-tuottajamallin lähtökohtana on se, että kunta toimii palvelujen järjestäjänä (Kuntalaki 1995.2 §). Kunnan vastuulla on huolehtia lakisääteisten palvelujen saatavuudesta. Oleellista kuntalaisten kannalta on se, että he saavat verojen vastikkeeksi kunnan vastuulla olevat palvelut, toissijaista on se, kuka palvelun tuottaa. Tilaaaja-tuottaja-malli muuttaa organisaatorakenteet, toimijoiden väliset suhteet ja ohjausprosessit sekä koko toimintalogiikan. (Kallio, Martikainen, Meklin, Rajala & Tammi 2006, 23.)

Tilaaaja-tuottajamalliin siirryttäessä hierarkkisen toimintamallin käsky- ja resursiosiohjaus muuttuu toimijoiden välisillä sopimuksilla tapahtuvaksi ohjaukseksi. Sopimuksen kohteena ovat tuotteet, joita tuottaja tuottaa palvelujen käyttäjille. Palvelun käyttäjinä ovat ensisijaisesti kuntalaiset, mutta käyttäjä voi myös olla jokin kunnan oma organisaatioyksikkö. (Kallio ym. 2006, 23.)

4.4 Osakeyhtiö

Osakeyhtiö on suomalainen yhtiömuoto. Osakeyhtiöitä säädellään osakeyhtiölaissa. Osakeyhtiön osakkaat eivät ole henkilökohtaisessa vastuussa yhtiönsä veloista. Jokaisella osakeyhtiöllä on yhtiökokous, hallitus ja tilintarkastaja(t). Lisäksi yhtiöllä voi olla toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto. (Osakeyhtiö 2007.)

Osakeyhtiön toiminnan tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Voiton tuottaminen osakkeenomistajille ei kuitenkaan tarkoita velvollisuutta tuottaa mahdollisimman suurta määrää voitonjako-

kelpoistavaroja lyhyellä aikavälillä, vaan voiton tuottamista tarkastellaan pidemmällä aikavälillä. (Villa 2006, 199.)

Paitsi että kunnat ovat julkisoikeudellisia viranomaisia kunnat myös oikeussubjekteja, joilla on itsenäinen yksityisoikeudellinen toimintakyky. Käytännössä kunnat käyttävät tätä toimintakykyä mm. sillä tavalla, että kunnat muun ohessa omistavat myös osakeyhtiöitä. Siitä huolimatta, että kuntien mahdollisuudet yhtiöiden omistamiseen ja perustamiseen ovat rajatut, kunnalliset osakeyhtiöt ovat varsin yleisiä. (Anttiroiko ym. 2003, 186.)

Syitä osakeyhtiön perustamiseen

Kunnat tarvitsevat osakeyhtiöitä useista eri syistä. Hallinnollisten tehtävien ohella kunnat harjoittavat myös liiketoimintaa, jossa yhtiömuoto on luontainen ja sovinainen toiminnan organisointitapa. Liiketoiminnan harjoittamisen katsotaan kuuluvan paikallisen poliittisen yhteisön itsehallinnollisiin oikeuksiin samankaltaisilla perusteilla kuin valtiollakin on oikeus harjoittaa liiketoimintaa. Kunnan toimialaa ei ole tiukasti rajattu, mutta liiketoimintoja käynnistäessään ja harjoittaessaan kunnan tulee noudattaa kuitenkin hallinnon toissijaisuuden periaatetta. Tämän on tulkittu merkitsevän sitä, että liiketoiminnanharjoittaminen olisi mahdollista kunnalle silloin, kun se on perusteltua yleisen edun kannalta. (Anttiroiko ym. 2003, 186.)

Osakeyhtiöitä tarvitaan myös kunnan omaisuuksien hallinnassa. Asunnot ovat tyypillinen esimerkki sellaisesta kunnallisesta varallisuudesta, jonka hallinnoinnin on katsottu olevan selkeämpää osakeyhtiömuodossa. Liiketoiminnan ja omaisuuden hallinnan ohella joissain tapauksissa osakeyhtiöitä käytetään sen takia, että osakeyhtiömuotoa pidetään toiminnan luonteen vuoksi joustavampana organisatiomuotona kuin kunnallista hallintokuntaa. Esimerkiksi jotkut taidelaitokset saattavat pitää osakeyhtiömuotoa toiminnalle haluttavan identiteetin kannalta parempana vaihtoehtona kuin toimimista kunnallisen organisaation osana. Jotkut toiminnat ovat luonteeltaan sellaisia, että niille yhtiömuoto on uskottavuuskysymys. Esimerkiksi elinkeinoja ja alueellista markkinointia palveleva ja edistävä kehitys-

toiminta tai teknologiakeskusten ylläpito on tavallisesti sellaista toimintaa, että luontevan vuoropuhelun aikaansaaminen alueen yritysten kanssa edellyttää toiminnan harjoittamista yhtiömuodossa. Osakeyhtiötä tarvitaan myös tietyissä yhteistyötilanteissa. Osakeyhtiö on koettu yksinkertaiseksi ja tulosvastuulliseksi yhteistyön muodoksi kunnan halutessa tehdä yhteistyötä ei ainoastaan toisten kuntien, vaan myös muiden yhteisöjen ja jopa yksityishenkilöiden kanssa. (Anttiroiko ym. 2003, 187.)

Osakeyhtiön synty

Osa kuntien osakeyhtiöistä syntyy sillä tavalla, että kunnat yhtiöittävät omia toimintojaan. Kunnallishallintoon liitettynä yhtiöittämisen on määritelty tarkoittavan kunnan jokin tehtävä- tai vastuualueen organisaatioyksikön tai toiminnan uudelleen järjestelyä siten, että erotetaan kunnan hallinto-organisaatiosta erilliseksi yksityisoikeudelliseksi yhtiöksi, jonka kunta omistaa yksin tai jossa kunta käyttää määräysvaltaa. Yhtiöittämisessä on kyse monesta yhtä aikaisesta muutoksesta. Juridisena muutoksena yhtiöittäminen merkitsee julkisoikeudellisen eli kunnallisoikeudellisen toiminnan muuttamista yksityisoikeudelliseksi eli yhtiöoikeudellisesti järjestyneeksi. Organisaatiomuutoksena yhtiöittäminen on organisaatiomuodon ja – rakenteen muutos. Organisaatio uudistuu siten, että kunnanvaltuusto, kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat korvautuvat yhtiökokouksella ja yhtiön hallituksella. Muutoksessa myös johtotoimielinten tehtäväalat, valtasuhteet ja toimintaedellytykset uudistuvat. Varallisuusmuutoksena yhtiöittäminen on kunnan taseen sellainen uudelleenjärjestely, jossa osa kunnan varallisuudesta ikään kuin identifioidaan erilleen kunnan kokonaisvarallisuudesta ja kirjataan omana eräänään taseen vastaavaa puolen sijoitusomaisuudeksi. Yhtiöittäminen merkitsee myös toiminnan rahoituksellisten edellytysten muutosta. Yhtiömuotoinen toiminta siirtyy kunnan talousarvion ulkopuolelle ja valtuuston budjettivalta pienenee tältä osin. Talousarvion ulkopuolisena taloutena yhtiön toiminnan mahdollista rahoituksellista vajetta ei enää voida yleiskatteisesti rahoittaa suoraan kunnan verotuloilla. Rahoituksellisessa mielessä yhtiöittäminen merkitsee yhtiöitetyn toiminnan muuttumista erityiskatteiseksi. (Anttiroiko ym. 2003, 187–189.)

Talous

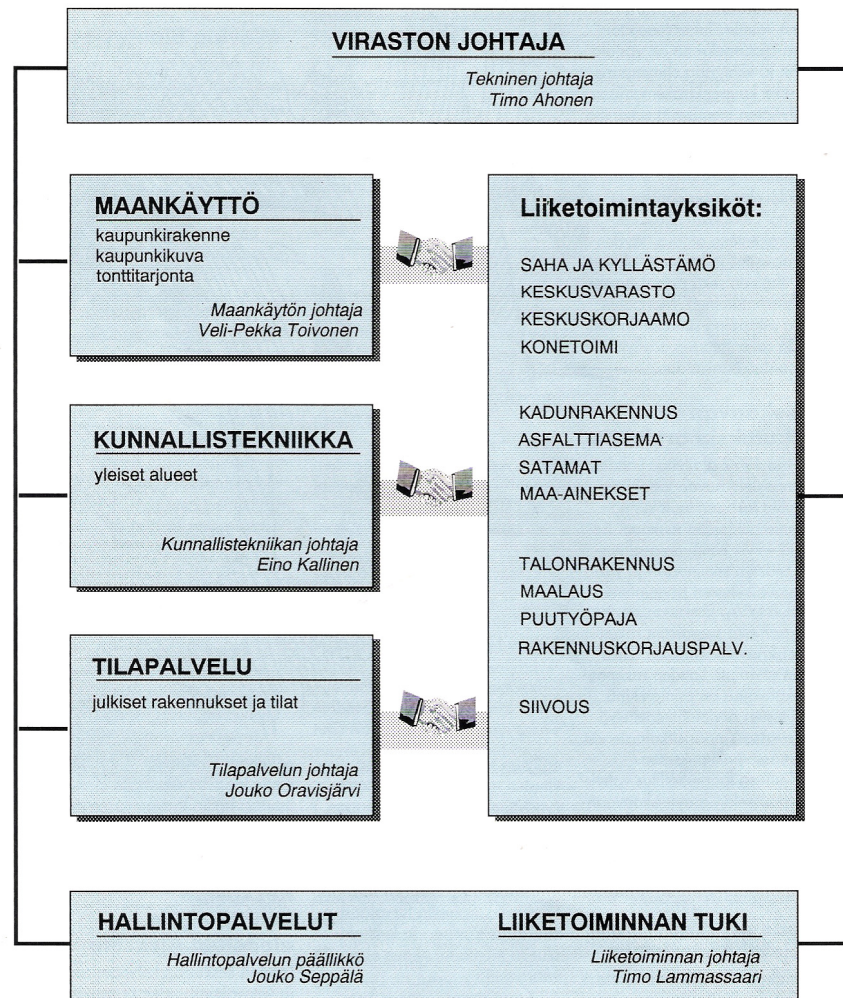
Kunnan omistama osakeyhtiö on kunnasta erillinen, itsenäinen oikeussubjekti, jolla on omat oikeudet ja velvoitteet. Taloudellisessakin mielessä osakeyhtiö muodostaa omistajistaan erillisen varallisuuspiirin. Yhtiö itse omistaa oman varallisuutensa, mutta samaan aikaan yhtiö on myös omistajansa arvopaperivarallisuutta. Yhtiötalouden merkittävä piirre on se, että vain yhtiö on vastuussa omista sitoumuksistaan. Omistajaa eli kuntaa ei voida panna vastuuseen yhtiön sitoumuksista. Kunnan vastuu rajoittuu ainoastaan siihen panokseen, jonka kunta on sijoittanut osakeyhtiön osakepääomaan. Mikäli kunta nimenomaan haluaa lisätä tätä minivastuuta yhtiön taloudellisista sitoumuksista, kunta voi lainoittaa yhtiötä ja antaa takauksia tai pantteja osakeyhtiön ottamille lainoille. (Anttiroiko ym. 2003, 189.)

Kunnalliset osakeyhtiöt ovat yleensä kooltaan pieniä ja monessa tapauksessa ne ovat myös yksitoimipaikkaisia. Sekä liikevaihdon että työllistämisen kannalta ehdottomasti merkittävimpiä kunnallisia osakeyhtiöitä ovat energia-yhtiöt. (Anttiroiko ym. 2003, 190.)

Pakolliset hallintoelimet

Yhtiökokouksen ohella osakeyhtiön pakollisia hallintoelimiä ovat yhtiön hallitus ja tilintarkastaja, sillä toimitusjohtajaa ei vaadita pienissä yhtiöissä. Kuntalain mukaan kunnanhallitus tai johtosäännössä määrätty kunnan muu viranomainen antaa tarvittaessa ohjeita kuntaa osakeyhtiön hallintoelimissä edustaville henkilöille kunnan kannan ottamisesta käsiteltäviin asioihin. Näillä ohjeilla on sikäli tärkeä merkitys, että yleensä yhtiökokousedustajalle annetaan ohjeet tilintarkastajan ja hallituksen jäsenten valitsemiseksi. (Anttiroiko ym. 2003, 191–193.)

mat ja maa-ainekset. Tilapalveluihin kuuluvat liiketoimintayksiköt olivat talonrakennus, maalaus, puutyöpaja, rakennuskorjauspalvelut sekä siivous. Vuoden 1994 yksi toimintayksikkö, saha ja kyllästämö, lakkautettiin. Teknisen viraston toimintaa ohjasi tekninen lautakunta. (Haastateltava 13.9.2007.)



KUVIO 6. Viraston organisaatio 1994 (Lahden teknillisen viraston toimintaker-
tomus 1994)

Teknisestä virastosta tehtiin oma tilinpäätöksensä, joka liitettiin kaupungin tilin-
päätökseen. Kaupungin rahatoimisto laati tilinpäätökset virastokohtaisesti. Tekni-
sen viraston eri yksiköissä käsiteltiin yksikkökohtaisia tapahtumia, joiden avulla
rahatoimisto sitten kokosi tiedot yksiköittäin tilinpäätökseen. Kaupungin rahatoi-
misto kokosi myös virastojen talousarviot, jotka virastot itse laativat. Liiketoimin-

tayksiköt olivat nettobudjetoituja liiketoimintayksiköitä. Vuonna 1994 liiketoimintayksiköiden yhteenlaskettu liikevaihto oli 97,6Mmk. (Haastateltava 13.9.2007.)

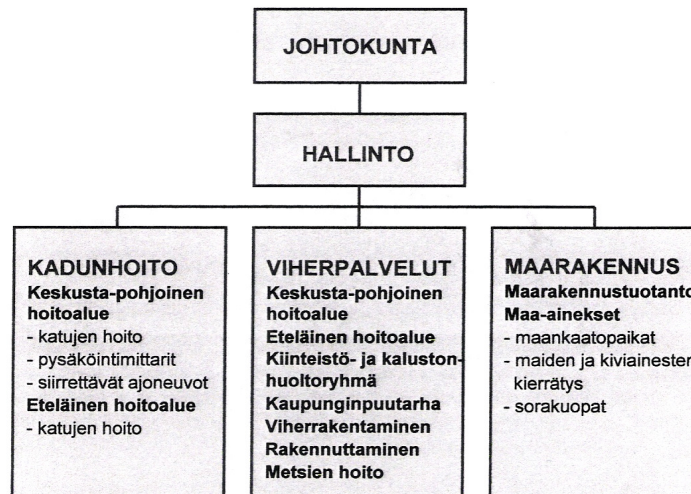
5.2 Lahden Aluepalvelu liikelaitos

Vuonna 2000 Teknisen viraston liiketoimintayksiköistä muutettiin Lahden Aluepalvelu liikelaitokseksi. Lahden Aluepalvelu LL korvasi entisen teknisen viraston kuntatekniikan tuottavan osan, suunnittelijat jäivät virastoon. Lahden Aluepalvelu LL:n tarkoituksena oli osana Lahden kaupunkia tuottaa kilpailukykyisiä liikenne-, viher- ja yms. alueiden rakentamis- ja ylläpitopalveluita sekä vesihuollon rakentamispalveluita ensisijaisesti Lahden kaupungille, mutta myös muille asiakkaille. Aluepalvelun tuotantotoiminta jakaantui kolmeen liiketoiminta-alueeseen, jotka olivat kadunhoito, viherpalvelut ja maarakennus. (Haastateltava 13.9.2007.)

Kadunhoidon liiketoiminta-alue suoritti teknisen viraston ja muiden tilaajien tilaamat liikenneväylien ja piha-alueiden kunnossa- ja puhtaanapitotehtävät. Viherpalveluiden liiketoiminta-alue rakensi puistoja ja leikkialueita. Maarakennuksen liiketoiminta-alue teki katujen ja vesihuollon saneeraustöitä, uudisrakennus sekä saneerauskohteita. (Haastateltava 13.9.2007.)

Lahden Aluepalvelu LL oli itsenäinen liikelaitos, jonka toimintaa ohjasi kaupungin hallituksen valitsema johtokunta, Teknisten liikelaitosten johtokunta. Teknisten liikelaitosten johtokuntaan kuului Lahden Aluepalvelu LL:n lisäksi Lahden kiinteistöpalvelut LL. Vuodesta 2001 johtokuntana oli Lahden Aluepalvelu LL:n oma johtokunta. (Haastateltava 13.9.2007.)

LAHDEN ALUEPALVELU LL:N ORGANISAATIO



KUVIO 7. Lahden Aluepalvelu LL:n organisaatio

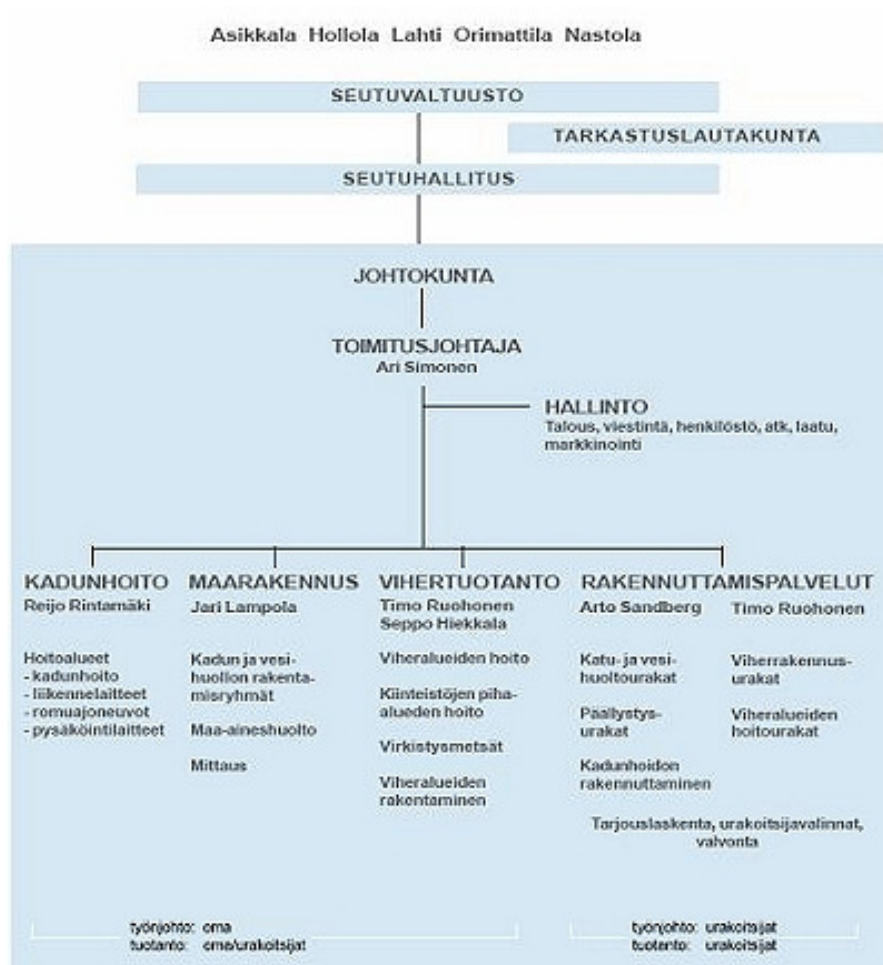
Muutos liikelaitokseksi vaikutti talouteen jonkin verran. Muutoksen myötä tilinpäätös laadittiin itse liikelaitoksen sisällä. Tilinpäätös tiedot kerättiin liikelaitoksen sisällä ja niistä koottiin tilinpäätös, eikä rahatoimisto enää tehnyt sitä. Rahatoimisto vain yhdisti tilinpäätöksen Lahden kaupungin tilinpäätökseen. Talousarvio laadittiin Aluepalvelun sisällä liiketoiminta-aluekohtaisesti. Kunkin liiketoiminta-alueen vetäjä oli vastuussa oman yksikkönsä talousarviosta. Liiketoiminta-alueiden talousarviot yhdistettiin koko Aluepalvelun talousarvioksi. Lopulta johtokunta hyväksyi talousarvion. (Haastateltava 13.9.2007.)

5.3 Lahden seudun kuntatekniikka

Vuonna 2005 Lahden Aluepalvelu LL muuttui Lahden seudun kuntatekniikaksi, seutuhallinnon alaiseksi liikelaitokseksi. Lahden seudun kuntatekniikan omistumuoto tekee siitä ainutlaatuisen, koska kuntatekniikka on viiden kunnan; Asikkalan, Hollolan, Lahden, Nastolan ja Orimattilan omistama liikelaitos. Vastaavan-

laista ei ole muualla Suomessa. Kuntatekniikka tuottaa tilaajilleen viher-, kadunhoito- ja maarakennuspalveluita sekä niihin liittyviä rakennuttamispalveluja ja osallistuu tarvittaessa tilaajien urakkakilpailuihin. Kuntatekniikka aloitti toimintansa seudullisena tuottajana 1.1.2005, jolloin yhdistettiin omistajakuntien kuntatekninen tuotanto ja siirrettiin tuotantohenkilöstö vanhoina työntekijöinä uuden seutuhallinnon alaisen yksikön palvelukseen. (Haastateltava 13.9.2007.)

Lahden seudun kuntatekniikalla on oma johtokuntansa, Lahden seudun kuntatekniikan johtokunta. Johtokunta on kuusi-jäseninen, jonka seutuhallinto nimittää kuntien esityksestä. Lahden kaupungilla on kaksi paikkaa, joista toinen on puheenjohtajan paikka ja toinen on varapuheenjohtajan paikka, muista kunnista on yksi jäsen. Liikelaitoksella on toimitusjohtaja, mutta ylin päätäntä valta on johtokunnalla. Toimitusjohtajan alaisuudessa on liiketoiminta-alueiden päälliköt, ja päälliköiden alapuolella organisaatiossa on työmaapäälliköitä. (Haastateltava 13.9.2007.)



KUVIO 8. Lahden seudun kuntatekniikan organisaatio (Lahden seudun kuntatekniikka 2007)

Kuntatekniikan tilinpäätös laaditaan saman lailla kuin Aluepalvelunkin aikana. Muutos on vain siinä, että nyt tilinpäätös liitetään seutuhallinnon tilinpäätöksen liitetietoihin, eikä Lahden kaupungin tilinpäätökseen. Talousarvion suhteenkin toimitaan saman lailla kuin Aluepalvelun aikana. (Haastateltava 13.9.2007.)

Uusi tuotantomuoto

Viiden kunnan omistama liikelaitos on uusi tuotantomuoto, jota ei ole ennen käytetty missään muualla Suomessa. Uuden tuotantomuodon vuoksi, Lahden seudun kuntatekniikan oli ratkaistava monet asiat ensimmäistä kertaa, koska aiempaa mallia ei ollut. Asioiden ratkaiseminen ensimmäistä kertaa oli vaikea. (Haastateltava

13.9.2007.)

Yksi merkittävä asia, joka oli ratkaistava ensimmäistä kertaa, oli Lahden seudun kuntatekniikan omistus. Omistus kuntien kesken ratkaistiin ensimmäisen toimintavuoden tilausmäärien suhteen mukaisesti. Ensimmäisen toimintavuoden 2005 perusteella omistussuhteet olivat seuraavat: Lahti 69,6 %, Hollola 16,1 %, Nastola 7,1 %, Orimattila 3,8 % ja Asikkala 3,4 %. Omistussuhteet eivät muuttuneet merkittävästi toisen toimintavuoden jälkeen, joten ne pysyivät ennallaan. (Haastateltava 13.9.2007.)



KUVIO 9. Lahden seudun kuntatekniikan omistussuhteet

Ensimmäisellä toimintavuodella ei taloudenohjauksessakaan ollut käytettävissä malleja aiemmilta vuosilta. Sopimusympäristökin oli uusi, varsinkin kuntien osalta, joilla ei ollut aiemmin käytössä tilaaja-tuottaja mallia. Aloitettuaan toimintansa vuoden 2005 alussa sopimusten laatimisenopeus ja laskutuksen toimiminen tuotantokustannusten kanssa samaan tahtiin vaativat tarkkaavaisuutta. Myös seurannan järjestäminen eri tarpeita varten oli työläs. Talouden seurannan ja tilinpidon on oltava selkeä, eikä eri kuntien ja kuntien sisällä eri liiketoimintayksiköiden välillä saa olla tilausten tai rahojen sekoittumismahdollisuutta. Eikä sekoittumismahdol-

lisuutta olekaan. Tämä turvaa kuntien valtuustojen itsenäisyyden talousasioissa. (Haastateltava 13.9.2007.)

5.4 Ongelmat taloushallinnon organisoimisessa

Neljän ympäristökunnan mukaan tulemisen myötä taloushallinnon organisoiminen on jäänyt vähälle. Kokonaisuus kuntien kesken on repaleinen. Ennen, Aluepalvelun aikana, hoidettavana oli ainoastaan Lahti ja sen suhteen onkin helppo toimia, koska se tapahtuu niin kuin ennenkin. Nykyään talouden hallintaan on kuitenkin otettava mukaan myös ympäristökunnat. Nykyisellä järjestelmällä ympäristökuntien talouden hallinta tulee kyllä hoidettua, mutta se on ongelmallista. Oikeastaan sen suhteen tehdään vain kaikkein välttämättömimmät asiat. Ongelmana on se, miten taloushallinto saataisiin eheäksi kokonaisuudeksi kaikkien kuntien kesken, jotta työskentely sen suhteen olisi selkeämpää. Haluttaisiin saada jokin hyvä keino järjestää työt.

Kun Lahden seudun kuntatekniikkaan tuli neljä kuntaa lisää, taloushallintoon oli tultava muutoksia. Kuntien tilikartat yhtenäistettiin. Lahtea käytettiin prototyypinä ja muiden kuntien tilikartat tehtiin sen mukaisesti samanlaisiksi. Lisäksi palkattiin yksi ihminen hoitamaan neljää ympäristökuntaa. Tämä ei kuitenkaan onnistunut aivan suunnitelmien mukaan, koska se oli liian suuri osa yhdelle henkilölle. Näin ollen tehtäviä jaettiin. (Haastateltava 20.9.2007.)

Talouden hallintaan vaikuttavia ongelmia ovat:

1. Liian moni henkilö hoitaa samaa liiketoimintayksikköä ja samaa kuntaa, tehtävät menevät sekaisin
2. Kustannusten rajaaminen on hankalaa
3. Tilaajien vaatimus yhdestä laskusta
4. Ympäristökunnat ovat sen verran pieniä, että liiketoimintayksiköiden erottaminen hankalaa

Tehtäväjako on sellainen, että yksi henkilö hoitaa ympäristökuntia, hänen kauttaan kulkee ympäristökuntien menopuoli, mm. ostolaskut ja työntekijöiden palkat. Henkilö ei kuitenkaan käsittele ympäristökuntien maanrakennuksen osto- eikä myyntilaskuja, paitsi joissain poikkeustapauksissa. Hän ei myöskään hoida rakennuttamispalvelu-liiketoimintayksikköä. Henkilö hoitaa ympäristökuntien menopuolta, mutta ei kokonaisuudessaan tulopuolta. Tämä tuottaa ongelmia muun muassa toiselle henkilölle, joka hoitaa ympäristökuntien tulopuolta, koska hänen kauttaan ei kulje tieto kaikista menoista. Hänen on vaikea esimerkiksi laskuttaa eteenpäin, koska kustannusten seuranta voi olla vaikeaa, kun menoista ei saa helpposti tietoa. Tapahtumista saadaan kyllä raporteja, mutta ne ovat toisinaan erittäin hankalia, koska voidaan joutua ottamaan monia erilaisia raporteja ennen kuin todelliset kustannukset saadaan selvitettyä. Kustannusten kerääminen tuottaa paljon ylimääräistä työtä. Kustannusten rajaaminen on hankalaa, koska kustannukset ovat voineet jakautua useammalle liiketoimintayksikölle. (Haastateltava 20.9.2007.)

Yksi syy sille, miksi kustannuksia ei raporttien avulla ole helppo selvittää ja rajata on se, että eri liiketoimintayksiköissä tapahtumat kirjataan ohjelmistoon eri lailla. Tapahtumien yhteydessä tapahtumia eritellään yleensä kohde-, tyks-, toiminto-, kustannuslaji- ja litteranumeroilla. Kohde numero kertoo, mistä työkohteesta on kyse, tyks kertoo liiketoimintayksikön ja toiminto kertoo toiminnon. Kustannuslaji kertoo sen, millainen kustannus on kyseessä esimerkiksi palkat, aineet ja tarvikkeet, kuljetukset, koneet, palvelut jne. Litteranumerolla eritellään työkohteen työvaiheita. Ongelmia aiheuttaa se että, toisissa yksiköissä käytetään tapahtumien selvittämiseksi toimintoja ja toisessa vain tyksejä. Jos raporteja otetaan esimerkiksi kohteittain ja toiminnoittain, raporteissa ei välttämättä näy toisen liiketoimintayksikön tapahtumia, koska toisessa liiketoimintayksikössä kustannusten tunnistamiseen onkin käytetty kohteita ja tyksejä. (Haastateltava 20.9.2007.)

Kustannusten rajaamisen lisäksi ja osittain siihen liittyenkin ongelmia tuottaa se, että tilaajilla on vaatimuksena saada yksi lasku laskutettavasta kohteesta. Kohteessa voi hyvinkin olla eri liiketoimintayksiköiden töitä, jotka on laskutettava. Laskutusta tehtäessä kustannusten selvittäminen ja rajaaminen on hankalaa, koska eri

ihmiset hoitavat eri liiketoimintayksiköitä ja kustannukset jakaantuvat useammalle yksikölle. (Haastateltava 20.9.2007.)

Ongelmia aiheuttaa myös se, että ympäristökunnat ovat sen verran pienempiä kuin Lahti, että niistä ei pysty yhtä selkeästi erottelemaan liiketoimintayksiköiden rajoja. Se tuottaa ongelmia mm. tiliöinnissä, koska tapahtumia on vaikea kohdistaa oikeaan liiketoimintayksikköön. Tämä puolestaan tuo ongelmia mm. laskutuksessa. Lahdella ei liiketoimintayksiköiden erottamisen suhteen ole ongelmia, koska Lahti on sen verran isompi kunta, että yksiköiden rajat pystytään määrittämään selkeästi. (Haastateltava 20.9.2007.)

5.5 Johtopäätökset

Tutkimusmenetelmänä haastattelu oli hyvä ratkaisu, koska muuten asioista ei olisi saanut niin tarkkaa ja oikeaa kuvaa. Haastattelun edetessä pystyi tekemään uusia ja tarkentavia kysymyksiä asiaan liittyen. Tutkimustulosten luotettavuus on mielestäni hyvä, koska olen itse työskennellyt yrityksessä ja tiedän toimivatko ihmiset siellä niin kuin sanovat toimivansa. Kun haastatteli on haastateltaville tuttu työkaveri, uskaltavat haastateltavat vastata kysymyksiin totuudenmukaisemmin. Työskennellessäni olen pystynyt havainnoimaan asioita ja osittain toteamaan itsekin ongelmat käytännössä.

Lahden seudun kuntatekniikan talouden hallinnan perusasiat ovat kunnossa. Mitään uusia ohjelmistoja tai uusia lisätehtäviä ei tarvita. Mielestäni vain toimintatapoja muuttamalla se saataisiin toimimaan yhtenäisemmin. Seuraavassa on muutamia kehitysehdotuksia.

Kehitysehdotuksia

Taloushallinnon organisoimisen ratkaisuna voisi olla esimerkiksi liiketoimintayksiköittäin jaettu ratkaisu. Yhdessä pisteessä hoidettaisiin kaikkien ympäristökuntien yhden liiketoimintayksikön asiat. Näin olisi selkeämpi seurata kunkin liiketoi-

mintayksikön tapahtumia. Liiketoimintayksikön sisällä tiedettäisiin mitkä tulot vastaavat mitäkin menoja, koska samat ihmiset hoitaisivat kaikki liiketoimintayksikköön liittyvät asiat. Ongelmia tuottaisi kuitenkin se, että ympäristökunnissa ei pystytä erottamaan yksiköitä selkeästi. Mutta se, että samat henkilöt hoitaisivat kaikkia liiketoimintayksikön asioita auttaa kuitenkin selvittämään paremmin sen, mitkä menot vastaavat mitäkin tuloja ja päinvastoin, vaikka liiketoimintayksiköiden rajat olisikin vaikea erottaa. Jos taloushallintoon tarvitaan liiketoimintayksiköittäin useampi kuin yksi työntekijä, työt voitaisiin jakaa liiketoimintayksikköjen sisällä esimerkiksi kunnittain. Liiketoimintapisteessä yksi henkilö hoitaisi aina tietyn kunnan kaikki liiketoimintayksikköön liittyvät asiat jne.

Yhtenä vaihtoehtona voisi olla myös, että taloushallinto hoidettaisi puhtaasti kunnittain. Yhdessä pisteessä hoidettaisiin yhden kunnan kaikki liiketoimintayksiköt. Osa kunnista on selvästi muita pienempiä, joten niiden osalta voitaisiin hoitaa useammankin kunnan asiat samassa pisteessä. Kaikki kunnan tapahtumat kulkisivat aina samojen henkilöiden kautta. Tilaajien vaatimukset saada yksi lasku kustakin työkohteesta olisi näin ainakin helpompi toteuttaa, koska samat henkilöt hoitaisivat koko kunnan asioita, joten näin ollen myös kaikkien kunnan liiketoimintayksiköiden tapahtumat ovat heidän hoidettavanaan. Työkohde/tilaaja kun on yleensä vain yhdessä kunnassa. Pystyttäisiin paremmin selvittämään, mitkä menot johtuvat mistäkin tuloista ja päinvastoin. Kunnittain hoidettaessa, voisi samaa kuntaa hoitavien työntekijöiden kesken tehtäviä vielä jakaa vaikka liiketoiminnoittain, jos kuntakohtaisesti tarvitaan enemmän kuin yksi työntekijä hoitamaan kunnan asioita. Ongelmana myös kunnittaisessa mallissa on liiketoimintayksiköiden rajaaminen, mutta tapahtumia olisi ainakin helpompi hallita, kun ne ovat yhden henkilön hoidettavana.

Taloushallinnon organisoimisen yhtenä ratkaisuna voisi olla se, että toimittaisiin samoin kuin nytkin, mutta tapahtumien kirjaustapaa yhtenäistettäisiin. Kaikissa liiketoimintayksiköissä käytettäisiin samoja tapahtumien merkitsemiskeinoja. Kaikki erittelisivät tapahtumat samoin, esimerkiksi kaikki käyttäisivät rajauksessa kohteen lisäksi esimerkiksi tyks-numeroita. Tämä auttaisi ainakin selvästi kustannusten rajaamisessa, koska jo yhdeltä raportilta nähtäisiin kaikki kohteen tiedot.

Tämä tuottaisi kuitenkin ongelmia sen suhteen, kuka mitäkin kohdetta hoitaisi. Tehtävien jako saattaisi olla sekavaa, koska pitäisi aina selvittää kuka hoitaa min-käkin kohteen, jos kohteissa on eri liiketoimintayksiköitä.

Tulevaisuudennäkymiä

Lahden seudun kuntatekniikan tulevaisuudesta tiedetään ainakin sen verran, että muutoksia talouden hallintaan on tulossa. Talouden tulevaisuus tulee muuttumaan ainakin niin, että ensi vuoden 2008 alusta aloittaa talouspäällikkö, jota ei aikai-semmin ole ollut. Tämä vaikuttaa varmasti taloudenhallintaan positiivisesti. Ta-louden hallinnan kannalta on tärkeää tehdä muutoksia, koska tulevaisuudessa mu-kaan saattaa tulla vielä lisää ympäristökuntia, ja näin ollen omistajakuntien määrä kasvaa. Lisäkuntien mukaantulo sekoittaisi vielä enemmän talouden hallintaa, jos siihen ei tehdä muutoksia.

6 YHTEENVETO

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää kunnan talouden toimintaa ja kunnan mah-dollisuuksia harjoittaa liiketoimintaa. Tutkimuskohteena oli case-yritys Lahden seudun kuntatekniikka ja sen talouden hallinnan kehittäminen.

Kunnan toiminnantarkoitus on palveluiden tuottaminen kansalaisille, eikä niin-kään voiton tavoittelu kuten normaalisti yrityksillä. Kunnat rahoittavat menonsa pääasiassa veroilla, valtionosuuksilla, sekä maksuilla ja myyntituloilla. Kunnan kulut puolestaan koostuvat palkoista ja niiden sosiaaliturvamaksuista, ostopalve-luista, materiaaleista, avustuksista, lainojen koroista, investoinneista ja muista kuluista. Kuluilla saadaan aikaan palveluita. Kunnan taloudenhoito perustuu talo-usarvioon, jonka kunnan valtuusto hyväksyy aina seuraavaa vuotta varten. Talous-arvioperiaatteet ovat velvoite tasapainottaa kunnan talous, budjetoinnin brutto- ja nettoperiaate, sekä kehysbudjetointiperiaate. Myös kunta on kirjanpitovelvollinen. Kirjanpito sekä tilinpäätöksessä se noudattaa kuntalain lisäksi soveltuvin osin myös mitä kirjanpitolaissa säädetään. Kunnan sisäisen laskentatoimen avulla re-

kisteröidään toiminnan aikaan saannoksia, suoritteita ja niiden kustannuksia. Toimintolaskenta on yksi kustannuslaskennan laji, jonka tavoitteena on tunnistaa organisaation kaikki toiminnot ja määrittää toiminnoista aiheutuvat kustannukset.

Kunnilla on monia eri mahdollisuuksia harjoittaa liiketoimintaa mm. liiketoimintayksiköissä, liikelaitoksissa, kuntayhtymissä ja osakeyhtiöissä. Vaihtoehtoista toisissa liiketoiminnan harjoittaminen on itsenäisempää kuin toisissa.

Tutkimusosassa selvitettiin millaisten vaiheiden jälkeen Lahden kaupungin teknisen viraston liiketoimintayksiköistä on tultu viiden kunnan omistamaan liikelaitokseen ja millaisia ongelmia se on tuonut mukanaan. Vuonna 1994 toimintaa muutettiin yritysmäisempään muotoon ja aloitettiin liiketoimintayksiköjä. Toiminta oli tuolloin täysin Lahden kaupungin alaisuudessa. Vuonna 2000 muutettiin Lahden Aluepalvelu liikelaitokseksi, Lahden Aluepalvelu LL korvasi entisen teknillisen viraston kuntatekniikan tuottavan osan. Lahden Aluepalvelu LL oli itsenäinen liikelaitos, jonka toimintaa Lahden kaupungin hallituksen valitsema johtokunta ohjasi. Vuonna 2005 Aluepalvelu muuttui Lahden seudun kuntatekniikaksi, seutuhallinnon alaiseksi liikelaitokseksi. Merkittävä muutos oli neljän ympäristökunnan Asikkalan, Hollolan, Nastolan ja Orimattilan mukaan tulo. Lahden seudun kuntatekniikan liikelaitoksen omisti nyt viisi kuntaa. Omistusmuoto on ainutlaatuinen, sillä vastaavaa omistusmuotoa ei muualla suomessa ole olemassa. Toiminnan käynnistäminen oli hankalaa, koska aikaisempaa mallia useamman kunnan omistaman liikelaitoksen toiminnasta ei ollut.

Tutkimuksen perusteella selvitettiin Lahden seudun kuntatekniikaksi muuttumisen myötä talouden hallintoon tulleita ongelmia. Keskeisiä ongelmia ovat liian monen henkilön puuttuminen samoihin asioihin, kustannusten rajaamisen hankaluus, tiilajien vaatimus yhdestä laskusta ja liiketoimintayksiköiden erottamisen hankaluus pienissä ympäristökunnissa. Ongelman ratkaisemiseksi pelkkää yhtä ja oikeaa vastausta ei tutkielman perusteella voi antaa, eikä sitä varmaankaan ole edes olemassa. Sen sijaan muutamia kehitysehdotuksia syntyi. Taloushallinnon organisoimisen ratkaisuna voisi olla kunnittain tai liiketoiminnoittain ratkaistu malli, joissa hoidettaisiin aina kaikki kunnan tai liiketoimintayksikön asiat. Yhtenä vaih-

tohtona on myös tapahtumien yhtäläinen merkitsemistapa kaikkien liiketoimintayksikköjen välillä.

Jos suomeen tulevaisuudessa perustetaan vastaavanlaisia, usean kunnan omistamia liikelaitoksia, voi tutkielman pohjalta saada vihjeitä siihen minkä tyyppisiä ongelmia eteen voi tulla ja miten niitä on mahdollista ratkaista. Näin voidaan varautua jo ennalta tuleviin ongelmiin, tai jopa välttää ne kokonaan, koska ne ovat jo ennalta tiedossa.

Jatkotutkimuskohteita

Jatkotutkimuksia voisi tehdä siitä, mikä esitetyistä kehitysehdotuksista olisi sopivin vaihtoehto Lahden seudun kuntatekniikan talouden hallinnon järjestämiseen. Vai olisiko ehdotuksia kenties tarpeen yhdistellä jotenkin?

Jatkotutkimuskohteina voisi olla myös muutaman vuoden kuluttua tehtävä tutkimus, jossa selvitettäisiin miten taloushallinnon toteutuneet muutokset ovat vaikuttaneet toimintaan? Onko kehitysehdotuksia käytetty? Ovatko vaikutukset olleet sellaisia kuin niiden pitikin olla vai mikä meni pieleen?

Tutkimuskohteena voisi olla myös uusien kuntien mukaan tulo, jos Lahden seudun kuntatekniikka laajenee uusilla kunnilla. Voisi tutkia, miten muutokset ovat tapahtuneet, onko niiden talouden hallintaan käytetty tutkimuksessa ehdotettua malleja?

Tutkia voisi myös sitä kannattaisiko liikelaitoksen harjoittama liiketoimintamuoto muuttaa osakeyhtiöksi. Miten se vaikuttaisi talouteen?

LÄHTEET

- Anttiroiko, A-V., Karhu, V., Ryytänen, A. & Siitonen, P.(toim.) 2003. Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. Tampere: Tampereen yliopisto Oy – Juvenes Print.
- Hagerlund. T. 2007. Kunnat ja kuntayhtymät [verkkajulkaisu]. Kuntaliitto. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;102942 [viitattu 24.7.2007]
- Harjula, H., Lundström, I., Kivelä, T., Maijonen, K., Myllyntaus, O. & Vahermo, M. (Toim.) 2004. Toimiva Kunta. Sipoo: Kuntakoulutus Oy.
- Heinonen, A. 2001. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet. 1.painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13., osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.
- Iivarinen. L. 2007. Kuntatalous [verkkajulkaisu]. Kuntaliitto. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347 [viitattu 1.6.2007]
- Jalkanen, P., Kero, J., Marjamäki, M., Paloposki, J., Vätilä, V., Westling, Y. & Åhlgren, H. 1996. Kunnan liiketoimintojen järjestäminen Liikelaitos, yhtiö vai yksityinen?. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kallio, O., Martikainen, J-P., Meklin, P., Rajala, T. & Tammi, J. 2006. Kaupungit tilaajina ja tuottajina. Tampere: Tampereen yliopisto Oy- Juvenes Print.
- Kivistö, A. 2003. Talousohjaus ja tuotteistaminen sosiaali- ja terveydenhuollossa. Tampere: Pirkanmaan ammattikorkeakoulu.

Kuntatalous 2006. Kuntatalous [verkkójulkaisu]. Verkkotoimitus. Kuntaliitto.

Saatavissa:

http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;102942;486;496;29558 [viitattu 19.6.2007]

Kuntayhtymä 2007. Kuntayhtymä [verkkójulkaisu]. Verkkotoimitus. Kuntaliitto.

Saatavissa:

http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;55264;55275;117031;117102 [viitattu 16.6.2007]

Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007. Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus [verkkójulkaisu]. Verkkotoimitus. Kuntaliitto.

Saatavissa:

http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;55264;55275;117031;117102 [viitattu 15.8.2007]

Lahden seudun kuntatekniikka 2007. [verkkójulkaisu] Organisaatio. Saatavissa:

<http://www.kt.lahdenseutu.net/main.php?id=16&PHPSESSID=0973880310106e45eb79c9561fd57de8> [viitattu 14.9.2007]

Lahden teknisen viraston toimintakertomus. 1994.

Lauslahti, S. 2003. Menestyvä kunta Kuntalaislähtöinen talousjohtaminen. 1. painos. Vantaa: WSOY.

Liikelaitokset [verkkójulkaisu] Liikelaitokset. Saatavissa:

http://www.jkl.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/3888_liikelaitokset03.pdf.pdf [viitattu 10.7.2007]

Lindroth, M. 2007. Kunnallinen liikelaitos [verkkójulkaisu]. Kuntaliitto. Saatavissa:

http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;55264;55275;121698;121700;117363;117366 [viitattu 19.6.2007]

- Myllyntaus, O., Myöhönen, S., Björkwall, J., Heinonen, A., Hekin, H., Hirvensalo, A., Karikumpu, A., Laine, M., Leppänen, P. & Yli-Rajala, J. 2001. Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli. 1. painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Myllyntaus, O. 2004. Kuntatalous- Monen muuttujan summa.1. painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Osakeyhtiö 2007. Wikipedia. [verkkojulkaisu]. Wikipedia. Saatavissa: <http://fi.wikipedia.org/wiki/Osakeyhti%C3%B6> [viitattu 3.10.2007]
- Oulasvirta, L. 2006. Julkisen talouden laskentatoimi. Kurssi materiaali. Lahti: Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden laitos.
- Oulasvirta, L. & Brännkärr, C. 2001. Toimiva kunta. 2. painos. Tampere: Kuntakoulutus Oy.
- Pekola-Sjöblom, M. 2000. Kuntaliitoista kuntayhtymiin. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Porkkala-Maunuksela, R., Huuskonen, J., Koskinen, O. & Säliä, E. 2004. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita.
- Suomi.fi-toimitus 2007. Kunnallishallinto ja kuntien yhteistyö [verkkojulkaisu]. Suomi.fi Saatavissa: http://www.suomi.fi/suomifi/suomi/tietopakettit/julkishallinnon_toiminta/kunnallishallinto_ja_kuntien_yhteistyö/index.html [viitattu 7.9.2007]
- Tilaaaja-tuottaja-malli 2005. Helsingin Sähköinen Toimitus Oy. 2007. [verkkojulkaisu]. Helsingin Sähköinen Toimitus Oy. Saatavissa: <http://www.ktv.fi/asp/system/empty.asp?P=464&VID=default&SID=970082719632731&S=1&C=23341> [viitattu 19.9.2007]

Tyni, T. 2007. Kustannuslaskenta [verkkójulkaisu]. Kuntaliitto. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93749;119498;71111 [viitattu 3.6.2007]

Villa, S. 2006. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. 3., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Haastattelut

Haastateltava. 2007. Lahden seudun kuntatekniikka. Haastattelu 13.9.2007.

Haastateltava. 2007. Lahden seudun kuntatekniikka. Haastattelu 20.9.2007.

LIITTEET

LIITE 1

Kunnan tuloslaskelma		1.1.-31.12.2000		1.1.-31.12.1999	
Toimintatuotot					
Myyntituotot		+		+	
Maksutuotot		+		+	
Tuet ja avustukset		+		+	
Muut toimintatuotot		+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön			+		+
Toimintakulut					
Henkilöstökulut					
Palkat ja palkkiot		-		-	
Henkilösivukulut					
Eläkekulut		-		-	
Muut henkilösivukulut		-		-	
Palvelujen ostot		-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Ostot tilikauden aikana		-		-	
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-		+/-	
Avustukset		-		-	
Muut toimintakulut		-	-	-	+
Toimintakate			-		-
Verotulot			+		+
Valtionosuudet			+		+
Arvonlisäveron takaisinperintä			-		-
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot		+		+	
Muut rahoitustuotot		+		+	
Korkokulut		-		-	
Muut rahoituskulut		-	+/-	-	+/-
Vuosikate			+		+
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot		-		-	
Arvonalentumiset		-	-	-	-
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot		+		+	
Satunnaiset kulut		-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos			+/-		+/-
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)			-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)			-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)			+/-		+/-

(Myllyntaus ym. 2001, 46.)

LIITE 2

Kunnan ja kuntayhtymän tase					
VASTAAVAA	2000	1999	VASTATTAVAA	2000	1999
A PYSYVÄT VASTAAVAT			A OMA PÄÄOMA		
I Aineettomat hyödykkeet			I Peruspääoma	x	x
1. Aineettomat oikeudet	x	x	II Liittymismaksurahasto	x	x
2. Muut pitkävaikutteiset menot	x	x	III Arvonkorotusrahasto	x	x
3. Ennakkomaksut	<u>x</u>	<u>x</u>	IV Muut omat rahastot	x	x
			V Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)	x	x
II Aineelliset hyödykkeet			VI Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	<u>x</u>	<u>x</u>
1. Maa- ja vesialueet	x	x			
2. Rakennukset	x	x	B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET		
3. Kiinteät rakenteet ja laitteet	x	x	1. Poistoero	x	x
4. Koneet ja kalusto	x	x	2. Vapaaehtoiset varaukset	<u>x</u>	<u>x</u>
5. Muut aineelliset hyödykkeet	x	x			
6. Ennakkomaksut ja kesken- eräiset hankinnat	<u>x</u>	<u>x</u>	C PAKOLLISET VARAUKSET		
			1. Eläkevaraukset	x	x
III Sijoitukset			2. Muut pakolliset varaukset	<u>x</u>	<u>x</u>
1. Osakkeet ja osuudet	x	x			
2. Joukkovelkakirjalainasaamiset	x	x	D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT		
3. Muut lainasaamiset	x	x	1. Valtion toimeksiannot	x	x
4. Muut saamiset	<u>x</u>	<u>x</u>	2. Lahjoitusrahastojen pääomat	x	x
			3. Muut toimeksiantojen pääomat	<u>x</u>	<u>x</u>
B TOIMEKSIANTOJEN VARAT					
1. Valtion toimeksiannot	x	x	E VIERAS PÄÄOMA		
2. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet	x	x	I Pitkäaikainen		
3. Muut toimeksiantojen varat	<u>x</u>	<u>x</u>	1. Joukkovelkakirjalainat	x	x
			2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x
C VAIHTUVAT VASTAAVAT			3. Lainat julkisyhteisöiltä	x	x
I Vaihto-omaisuus			4. Lainat muilta luotonantajilta	x	x
1. Aineet ja tarvikkeet	x	x	5. Saadut ennakot	x	x
2. Keskenkäynteiset tuotteet	x	x	6. Ostovelat	x	x
3. Valmiit tuotteet/Tavarat	x	x	7. Muut velat	x	x
4. Muu vaihto-omaisuus	x	x	8. Siirtovelat	<u>x</u>	<u>x</u>
5. Ennakkomaksut	<u>x</u>	<u>x</u>			
			II Lyhytaikainen		
II Saamiset			1. Joukkovelkakirjalainat	x	x
Pitkäaikaiset saamiset			2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x
1. Myyntisaamiset	x	x	3. Lainat julkisyhteisöiltä	x	x
2. Lainasaamiset	x	x	4. Lainat muilta luotonantajilta	x	x
3. Muut saamiset	x	x	5. Saadut ennakot	x	x
4. Siirtosaamiset	x	x	6. Ostovelat	x	x
Lyhytaikaiset saamiset			7. Muut velat	x	x
1. Myyntisaamiset	x	x	8. Siirtovelat	<u>x</u>	<u>x</u>
2. Lainasaamiset	x	x			
3. Muut saamiset	x	x	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>
4. Siirtosaamiset	<u>x</u>	<u>x</u>			
III Rahoitusarvopaperit					
1. Osakkeet ja osuudet	x	x			
2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin	x	x			
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset	x	x			
4. Muut arvopaperit	<u>x</u>	<u>x</u>			
IV Rahat ja pankkisaamiset	<u>x</u>	<u>x</u>			
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>			

Tase voidaan esittää myös siten, että taseryhmien välisummat ovat eri sarakkeessa.

(Myllyntaus ym. 2001, 49.)

LIITE 3

Rahoituslaskelma				
Kunta/kuntayhtymä	1.1.-31.12.2000		1.1.-31.12.1999	
Varsinaisen toiminnan ja investointien kassavirta				
Tulorahoitus				
Vuosikate	XXX		XXX	
Satunnaiset erät	±XXX		±XXX	
Tulorahoituksen korjaukset	±XXX	XXX	±XXX	XXX
Investoinnit				
Käyttöomaisuusinvestoinnit	XXX		XXX	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	-XXX		-XXX	
Käyttöomaisuuden myyntitulot	-XXX	-XXX	-XXX	-XXX
Varsinaisen toiminnan ja investointien nettokassavirta		±XXX		±XXX
Rahoitustoiminnan kassavirta				
Antolainauksen muutokset				
Antolainasaamisten lisäykset	-XXX		-XXX	
Antolainasaamisten vähennykset	XXX	±XXX	XXX	±XXX
Lainakannan muutokset				
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+XXX		+XXX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-XXX		-XXX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	±XXX	±XXX	±XXX	±XXX
Oman pääoman muutokset		±XXX		±XXX
Muut maksuvalmiuden muutokset				
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	±XXX		±XXX	
Vaihto-omaisuuden muutos	±XXX		±XXX	
Pitkäaikaisten saamisten muutos	±XXX		±XXX	
Lyhytaikaisten saamisten muutos	±XXX		±XXX	
Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos	±XXX	±XXX	±XXX	±XXX
Rahoitustoiminnan nettokassavirta		±XXX		±XXX
Kassavarojen muutos		±XXX		±XXX
Kassavarojen muutos				
Kassavarat 31.12.	XXX		XXX	
Kassavarat 1.1.	-XXX	±XXX	-XXX	±XXX

(Myllyntaus ym. 2001, 48.)

LIITE 4

KUNNAN LIKELAITOKSEN TULOSLASKELMA				
	01.01.-31.12.2000		01.01.-31.12.1999	
Liikevaihto		+		+
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-		+/-
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Liiketoiminnan muut tuotot		+		+
Tuet ja avustukset kunnalta		+		+
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana		-		-
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-		+/-
Palvelujen ostot		-		-
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot		-		-
Henkilösivukulut				
Eläkekulut		-		-
Muut henkilösivukulut		-		-
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot		-		-
Arvonalentumiset		-		-
Liiketoiminnan muut kulut		-		-
Liikelylijäämä (-alijäämä)		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot		+		+
Rahoitusavustus kunnalta		+		+
Muut rahoitustuotot		+		+
Kunnalle maksetut korkokulut		-		-
Muille maksetut korkokulut		-		-
Korvaus peruspääomasta		-		-
Muut rahoituskulut		-		-
		+/-		+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä		+		+
Satunnaiset tuotot ja -kulut				
Satunnaiset tuotot		+		+
Satunnaiset kulut		-		-
		+/-		+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia		+		+
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		+		+

(Heinonen 2001, 125.)

LIITE 5

KUNNAN LIKELAITOKSEN TASE

VASTAAVAA

- A PYSYVÄT VASTAAVAT
- I Aineettomat hyödykkeet
1. Aineettomat oikeudet
 2. Muut pitkävaikutteiset menot
 3. Ennakkomaksut
- II Aineelliset hyödykkeet
1. Maa- ja vesialueet
 2. Rakennukset
 3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
 4. Koneet ja kalusto
 5. Muut aineelliset hyödykkeet
 6. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat
- III Sijoitukset
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 3. Muut lainasaamiset
 4. Muut saamiset
- B VAIHTUVAT VASTAAVAT
- I Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
 2. Keskeneräiset tuotteet
 3. Valmiit tuotteet/tavarat
 4. Muu vaihto-omaisuus
 5. Ennakkomaksut
- II Saamiset
- Pitkäaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Saamiset kunnalta
 4. Muut saamiset
 5. Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Saamiset kunnalta
 4. Muut saamiset
 5. Siirtosaamiset
- III Rahoitusarvopaperit
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 4. Muut arvopaperit
- IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

- A OMA PÄÄOMA
- I Peruspääoma
- II Liittymismaksurahasto
- III Arvonkorotusrahasto
- IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
- V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
- B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET
1. Poistoero
 2. Vapaaehtoiset varaukset
- C PAKOLLISET VARAUKSET
1. Eläkevaraukset
 2. Muut pakolliset varaukset
- D VIERAS PÄÄOMA
- I Pitkäaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat kunnalta
 4. Lainat julkisyhteisöiltä
 5. Lainat muilta luotonantajilta
 6. Saadut ennakot
 7. Ostovelat
 8. Muut velat
 9. Siirtovelat
- II Lyhytaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat kunnalta
 4. Lainat julkisyhteisöiltä
 5. Lainat muilta luotonantajilta
 6. Saadut ennakot
 7. Ostovelat
 8. Muut velat
 9. Siirtovelat

(Heinonen 2001, 127.)

LIITE 6

KUNNAN LIIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMA

Liikelaitoksen varsinaisen toiminnan ja investointien kassavirta

Tulorahoitus		
Liikeliijäämä (-alijäämä)	xxx	
Poistot ja arvonalentumiset	+ xxx	
Rahoitustuotot ja -kulut	± xxx	
Satunnaiset erät	± xxx	
Muut tulorahoituksen korjauserät	± xxx	± xxx
Investoinnit		
Käyttöomaisuusinvestoinnit	xxx	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	- xxx	
Käyttöomaisuuden myyntitulot	- xxx	- xxx
Varsinaisen toiminnan ja investointien nettokassavirta		± xxx

Rahoitustoiminnan kassavirta

Lainakannan muutokset		
Kunnalta saatujen pitkäaikaisten lainojen lisäys	+ xxx	
Muilta saatujen pitkäaikaisten lainojen lisäys	+ xxx	
Kunnalta saatujen pitkäaikaisten lainojen vähennys	- xxx	
Muilta saatujen pitkäaikaisten lainojen vähennys	- xxx	
Kunnalta saatujen lyhytaikaisten lainojen muutos	± xxx	
Muilta saatujen lyhytaikaisten lainojen muutos	± xxx	± xxx
Oman pääoman muutokset		
Peruspääoman muutos	± xxx	
Liittymismaksujen muutos	± xxx	±xxx
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Vaihto-omaisuuden muutos	± xxx	
Pitkäaikaisten saamisten muutokset kunnalta	± xxx	
Pitkäaikaisten saamisten muutokset muilta	± xxx	
Lyhytaikaisten saamisten muutokset kunnalta	± xxx	
Lyhytaikaisten saamisten muutokset muilta	± xxx	
Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos	± xxx	± xxx
Rahoitustoiminnan nettokassavirta		± xxx
Kassavarojen muutos		± xxx
Kassavarojen muutos		
Kassavarat 31.12.	± xxx	
Kassavarat 1.1.	- xxx	± xxx

(Heinonen 2001, 128.)

Kuntayhtymän perussopimus

Perussopimuksessa sovitaan mm

- mikä kuntayhtymän toimielin edustaa kuntayhtymää, valvoo sen etua ja tekee sen puolesta sopimukset.
- kuntayhtymän talousasioista. Näitä ovat jäsenkuntien osuus kuntayhtymän varoihin ja vastuu sen veloista, kuntayhtymästä eroavan jäsenkunnan ja toimintaa jatkavien jäsenkuntien asema, kuntayhtymän hallinto ja talouden tarkastus sekä kuntayhtymän purkaminen ja loppuselvitys.

Kuntayhtymän perussopimuksen sisältö tarkemmin:

Yleiset määräykset

- Nimi ja kotipaikka
- Kuntayhtymän jäsenkunnat
- Kuntayhtymän tehtävät

Kuntayhtymän toimielimet

- Yhtymäkokous/ Yhtymävaltuusto
- Jäsenten lukumäärä
- Äänivalta
- Päätösvaltaisuus
- Kokoukset
- Koollekutsuminen
- Tehtävät
- Kokousmenettely
- Jäsenkuntien yhtymäkokoukselle esittämät asiat
- Hallitus
- Hallituksen kokoonpano
- Hallituksen tehtävät
- Kuntayhtymän johtaja
- Muu hallinto

Kuntayhtymän talous

- Peruspääoma
- Jäsenkuntien osuudet ja vastuut
- Jäsenkuntien maksuosuudet
- Talousarvio ja – suunnitelma
- Suunnitelmapoistot
- Investointien pääomarahoitus
- Rahastojen perustaminen
- Tilinpäätös, sen allekirjoittaminen ja hyväksyminen
- Muut määräykset

LIITE 7/2

Hallinnon ja talouden tarkastaminen

- Tarkastuslautakunta
- Muut määräykset
- Uuden jäsenkunnan ottaminen
- Jäsenkunnan eroaminen
- Kuntayhtymän purkaminen ja loppuselvitys
- Erimielisyyksien ratkaiseminen
- Sopimuksen voimaantulo

(Kuntayhtymän perussopimus ja taloudenohjaus 2007.)

LIITE 8

Haastattelukysymykset 13.9.2007

- Millaisten vaiheiden jälkeen Lahden seudun kuntatekniikka on tullut?
- Millaista toiminta on ollut kunakin aikana? Miten taloushallintoa hoidettiin?
- Millaiset hallintomallit kunakin aikana olivat? Miten toimintaa johdettiin?
- Mitä tapahtui kun muutos Lahden seudun kuntatekniikaksi tehtiin?

Haastattelukysymykset 20.9.2007

- Miten tutkimusongelmaan (taloushallinnon eheyttämiseen) on päädytty?
- Mitä taloushallinnon yhtenemisen eteen on jo tehty?
- Miten nykyinen systeemi toimii ja millaisia ongelmia sen suhteen on?
- Mitä toiveita tutkimuksen suhteen on?