

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

TILIVELVOLLISUUS JA SEN TODENTAMINEN
KUNNAN JA TYTÄRYHTIÖN SUHTEESSA

Johanna Saarinen

Tampereen yliopisto
Johtamiskorkeakoulu
Kunnallistalous
Pro gradu -tutkielma
Maaliskuu 2012

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu, kunnallistalous
Tekijä	SAARINEN, JOHANNA
Tutkielman nimi	Tilivelvollisuus ja sen todentaminen kunnan ja tytäryhtiön suhteessa
Pro gradu –tutkielma	86 s.
Avainsanat	Kunta, kuntalainen, tytäryhtiö, tilivelvollisuus, raportointi

Tällä hetkellä kuntasektorilla on käynnissä muutos, jonka johdosta kuntien toiminnan tehostaminen on yksi tärkeimmistä teemoista. On olemassa useita eri tapoja tehostaa toimintaa ja näistä yksi tapa on toiminnan yhtiöittäminen. Kunnallisen tytäryhtiön toiminnan haasteina ovat sen toimintakentän sijoittuminen vapaille markkinoille ja pakottavan lainsäädännön, eli osakeyhtiölainsäädännön, erilaisuus kunnan toimintakenttään ja kuntalainsäädäntöön.

Kun toiminta yhtiöitetään, tulee kunnan varmistua tytäryhtiön tilivelvollisuuden todentamisesta ja sen raportoinnista. Kunnan vaikutusmahdollisuudet toiminnan valvomiseksi ja ohjaamiseksi heikkenevät yhtiöittämisen seurauksena huomattavasti ja kunta voikin käyttää omistajan oikeuksia vain osakeyhtiölainsäädännön mukaisesti yhtiökokouksessa ja hallitustyöskentelyssä. Tällöin tilivelvollisuuden määrittely ja sen oikeankaltainen raportointi nousevat avaintekijöiksi tytäryhtiön toiminnan valvonnassa.

Tässä tutkimuksessa määritellään kunnan, kuntalaisen ja kunnan tytäryhtiön suhde tilivelvollisuuden näkökulmasta ja määritellään tilivelvollisuuden todentamiseksi tarvittava raportointi.

Tilivelvollisuuden määrittely on pohjustettu agenttiteorialla, jossa kuntalainen nähdään alkuperäisenä päämiehenä koko agentti- ja tilivelvollisuusketjulle. Tilivelvollisuus on määritelty kahteen eri malliin, joihin tytäryhtiöt toimialansa mukaisesti on jaoteltu. Tutkimuksessa päädyttiin jakamaan tilivelvollisuus kahtia; julkisen sektorin tilivelvollisyyteen ja sitä todentaviin tytäryhtiöihin, kuten kunnallisten peruspalveluiden tuottajiin, sekä tytäryhtiöihin, joiden tilivelvollisuuden ei voida katsoa olevan julkisen sektorin tilivelvollisuutta, kuten kuntien tukipalvelut. Jaotteluun on vielä lisätty määritelmä taloudellisen raportoinnin soveltuvuudesta tilivelvollisuuden todentamiseksi, ja tuloksena saatiin päätelmä, että julkisen sektorin tilivelvollisuuden todentamiseksi tarvitaan myös toiminnallista raportointia. Muiden kuin julkista tilivelvollisuutta todentavien tytäryhtiöiden osalta taloudellinen raportointi nähdään tässä tutkimuksessa täysin riittävänä.

Empiirisen tutkimuksen tuloksena saatiin päätelmä siitä, että julkisen tilivelvollisuuden alaisuuteen asettuvia toimialoja ja niille perustettuja tytäryhtiöitä on varsin vähän ja kunnat ovat toistaiseksi olleet varovaisia yhtiöittäjien peruspalveluiden osalta. Muiden toimialojen osalta yhtiöittäminen osoittautui suosituimmaksi, varsinkin asuntojen ja kiinteistön hallinnan osalta.

Sisällysluettelo

1	JOHDANTO	1
1.1	Johdatus tutkimusaiheeseen.....	1
1.2	Tutkimusongelma	3
1.3	Menetelmä ja aineisto	5
1.4	Tutkimuksen rakenne	6
1.5	Keskeiset käsitteet	6
2	AGENTTITEORIA JA TILIVELVOLLISUUS	9
2.1	Agentti ja päämies-agentti -teoria	9
2.1.1	Agenttiteoria	10
2.1.2	Agentin moraalinen riski ja sen rajoittaminen.....	10
2.1.3	Agentin toiminnan valvonta	13
2.2	Agenttiteoria kuntasektorilla	15
2.2.1	Agenttiteoreettiset kaksoisroolit kuntasektorilla	16
2.2.2	Agentin ja päämiehen määrittely tässä tutkimuksessa	17
2.3	Tilivelvollisuuden käsite	20
2.3.1	Tilivelvollisuus ja raportointivastuu.....	22
2.3.2	Tilivelvollisuussuhteiden määrittely.....	24
2.4	Agenttiteorian ja tilivelvollisuuden soveltaminen kunnan osakeyhtiönä toimivaan tytäryhtiöön.....	28
2.4.1	Tilivelvollisuuden tarkempi määrittely tytäryhtiösuhteessa.....	30
3	TALOUELLINEN RAPORTOINTI TILIVELVOLLISUUSSUHTEEN TODENTAJANA	35
3.1	Tilinpäätösraportointi toiminnan kuvaajana.....	36
3.1.1	Mitä tilinpäätös kertoo yrityksen toiminnasta?	37
3.1.2	Tilinpäätösraportointia täydentävä tunnuslukujen laskenta	40
3.2	Taloudellinen raportointi kunnan tytäryhtiön tilivelvollisuuden todentajana	42
3.2.1	Lineaarinen malli ja taloudellinen raportointi	42
3.2.2	Ympyrämalli ja taloudellinen raportointi	43
4	KUNNALLISTEN TYTÄRYHTIÖIDEN NYKYTILANNE	45
4.1	Oikeudellinen sääntely ja sen vaikutukset.....	45
4.2	Kuntaliiton suositukset sekä valtiovarainministeriön työryhmän raportti.....	47
4.2.1	Tytäryhtiöiden tilanne valtiovarainministeriön asettaman työryhmän selvityksessä	48
4.2.2	Kansallisen tason tilastotietoa	50
4.2.3	Kuntaliiton suosituksen pääpiirteet kuntakonserniin kuuluvien tytäryhtiöiden ohjaamisesta	53
4.3	Toimialakohtainen tilivelvollisuussuhteiden määrittely.....	55
4.4	Valtiovarainministeriön selvitys ja kuntaliiton suositukset suhteessa teoreettiseen viitekehykseen	60
5	CASE TAMPEREEN KAUPUNKI	64
5.1	Tampereen kaupungin omistajapolitiikka	66
5.2	Tampereen kaupungin konserniohje.....	69
5.3	Tytäryhtiöiden luokittelu ja raportointi	71
5.4	Tampereen kaupunki tilivelvollisuussuhteen todentajana.....	76

6	YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT	79
	LÄHTEET	85

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Yksi julkisen hallinnon trendeistä viime vuosina on ollut yhtiöittäminen, eli kunnallisen toiminnan siirtäminen osakeyhtiön hoidettavaksi, millä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa kunnallisen toiminnan organisointia osakeyhtiömuotoon siten, että kunnalla tai kunnilla on yhtiössä määräävä asema. Teemaa on sinänsä tutkittu paljon ja yhtiöittäminen on jo saanut vakiintuneet ominaispiirteet niin strategisena kunnan tekemänä päätöksenä ja parhaat operatiiviset toimintamallit on tunnistettu ja dokumentoitu. Yhtiöittämisen myötä omistajaohjaus, omistajapolitiikka ja niiden strategiset piirteet ovat tulleet tärkeäksi teemaksi.

Kunnilla on erittäin suuri omaisuusmassa niiden omistamissa kiinteistöissä, asunto- ja kiinteistöyhtiöissä, liikelaitoksissa sekä kuntakonserneihin kuuluvissa osakeyhtiöissä. Yksin kuntien kiinteistömäärän arvo on yli 50 miljardia euroa. On tarpeen, että yhtiöittämisessä on strategia takana ja se ottaa huomioon kunnan kokonaisedun ja että kontrolli ja omistajaohjaus ovat demokraattisesti valituilla kunnan elimillä. Motto on, että osakeyhtiö sopii, jos yhtiön toiminnalla on taloudelliset edellytykset. (Vesterinen, 2006, 13)

Yhtiöittämistä ei tule sekoittaa terminä muihin tehostamistoimiin, esimerkiksi ulkoistamiseen. Nykyisessä toimintaympäristössä vaaditaan kunnilta laajoja ja tiukkoja tehostamistoimia eritoten valtion toteuttaman kuntauudistuksen seurauksena ja yhtiöittäminen nähdäänkin yhtenä tehostamisen keinona. Yhtiöittämisellä nähdään yleisesti saatavan aikaan kunnallista organisaatiota tehokkaampi rakenne. Yhtiöittäminen katsotaan myös vaihtoehdoksi toiminnan ulkoistamiselle, jolla yksityisen sektorin tehokkuus saadaan istutettua kunnan toimintaan. (Vesterinen, 2006, 14)

Valtiovarainministeriö on myös uudistamassa kuntalakeja. Uudistuslinjaukset koskevat myös tytäryhtiöitä merkityksellisesti ja linjaukset ovatkin esiteltynä tässä tutkimuksessa. Uusien lakien tullessa voimaan, on tämän tutkimuksen tuloksilla entistä enemmän painoarvoa, sillä tilivelvollisuus muotoutunee tärkeäksi teemaksi kunnissa. Lakiuudistus ei ole vielä vuonna 2012 toteutunut.

Yhtiöittäminen strategisena linjauksena herättää myös kysymyksiä, joista merkittävien kuntasektorilla on, kuinka varmistaa että yhtiö toimii kunnan tai kaupungin etujen mukaisesti ja kuinka tämän voi luotettavasti todentaa? Erityisesti julkisella sektorilla tämä näkökulma on erittäin tärkeä. Kaupungit ja kunnat ovat luoneet tätä varten omat ohjeensa ja strategiansa, joiden pohjalta asetetaan tytäryhtiöille tavoitteet tai tavoite. Tavoitteiden toteutumista tulee valvoa ja tytäryhtiö on velvollinen tämän omistajalle todentamaan. Vesa Vesterinen kirjoittaa kunnallisalan tutkimussäätiön rahoittamassa tutkimuksessa *Kunta ja yhtiöittäminen* (2006):

”kunnan omistuksille asetettavat konkreettiset tavoitteet vaihtelevat laadultaan tai niitä ei ole ollenkaan. Omistuksille ei useinkaan vaadita tuottoa. Sidotun pääoman tuoton seuranta systemaattisena toimintana ei ole myöskään yleistä.”

Kuntakentässä yhtiöittäminen on kuitenkin suhteellisen tuore ilmiö muiden kuin asunto-osakeyhtiöiden ja energiayhtiöiden osalta, ja vaihtelua yhtiöiden operatiivisessa johtamisessa löytynee kunta- ja toimialakohtaisesti. Omistajaohjauksen tehokas järjestäminen ja sen hyötyjen maksimoiminen on hankala, mutta tärkeä operatiivinen toiminto, jotta yhtiöittämisestä olisi hyötyä. Tulee muistaa, että yhtiöittäminen sinänsä ei tee toimintaa tehokkaammaksi, ainoastaan itsenäisemmäksi ja pahimmassa tapauksessa kunnan toiminnasta eristyneemmäksi.

Hallitus on käynnistänyt tänä vuonna kuntauudistuksen kuntaministeri Henna Virkkusen johdolla, mikä tähtää kuntien yhdistämiseen ja pidemmällä aikavälillä mittakaava-etujen saavuttamiseen.

Yhdistettävien kuntien tytäryhtiöitä todennäköisesti yhdistetään toimialoittain mittakaava-etujen saavuttamiseksi luonnollisesti jo niiden hallitsemisen tarpeesta. Tällöin on johdonmukaista olettaa, että kuntien omistamien yhtiöiden koko kasvaa, ja samalla kasvaa myös vaatimustaso niiden johtamisessa. Riskien kasvaessa on mahdollista, että mittakaavaedut vaihtuvat mittakaavahaittoihin, ellei kuntakonsernien ja kuntien tytäryhtiöiden johtamisessa kehitytä kokokehityksen mukana. Mahdollisten kuntaliitosten suunnitteluprosesseihin tulisi ottaa nykyistä suuremmalla painoarvolla syntyvän kokonaisuuden omistuksen analysointi ja suunnitelma siitä, miten johtamisessa otetaan huomioon yksikkökoon kasvun tuomat vaatimukset. (Vesterinen, 2006, 16)

Kun kunnallisen toimijan perustehtävää tai muuta kunnallista toimintaa yhtiöitetään, herää kysymys tilivelvollisuudesta. Millaista tilivelvollisuutta kunnan omistuksessa toimiva tytäryhtiö todentaa ja ketä kohtaan osakeyhtiönä toimivan tytäryhtiön voidaan olettaa olevan tilivelvollinen. Kuntaa sitoo julkisen sektorin tilivelvollisuus, mutta millainen tilivelvollisuus sitoo osakeyhtiötä, joka toteuttaa kunnallista tehtävää, mutta toimii yksityisillä markkinoilla? Toinen tärkeä ulottuvuus tytäryhtiösuhteessa on tutkia, miten tytäryhtiö toiminnastaan raportoi. Raportointikeinoja tavoitteiden ja tilivelvollisuuden toteutumisesta voi olla useita erilaisia, mutta taloudellinen raportointi on jo sekä kunta-, että osakeyhtiölain määrittelemällä tavalla pakollinen.

Tässä tutkimuksessa pureudutaankin tutkimaan tytäryhtiön, kunnallisen omistajan ja kuntalaisen tilivelvollisuussuhteita ja taloudellista raportointia. Omistajaohjausta kuntasektorilla on tutkittu paljon, jo pelkästään Tampereen yliopiston toimesta, mutta siihen liittyvää tilivelvollisuutta ja sen todentamista taloudellisella raportoinnilla on tutkittu huomattavasti vähemmän, varsinkaan osakeyhtiön ja tilivelvollisuussuhteen näkökulmaa ei kovinkaan laajasti.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimuksen pääasiallinen tavoite on määrittellä, millainen tilivelvollisuussuhde on kunnan, kuntalaisen ja sen tytäryhtiönä toimivan osakeyhtiön välillä, ja miten taloudellinen raportointi todentaa kyseistä tilivelvollisuutta. Tarkoitus on siis lähteä peilaamaan laajaa toimintakenttää lakien asettamien vaatimusten ja kuntien omien yksityiskohtaisten ohjeistuksien kautta kirjallisuudesta johdettuun teoreettiseen pohjaan. Keskeinen teoreettisen pohdinnan ja tutkimuksen teema on agenttiteoria ja tilivelvollisuuden käsitteen määrittely ja kohdentaminen kunnallisessa tytäryhtiösuhteessa. Tätä kautta lähdetään luomaan pohjaa myös taloudellisen raportoinnin tarkoitukselle, eri muodoille ja sen soveltumiselle tilivelvollisuuden todentajana.

Tutkimuksessani teoreettinen pohdinta ja siitä syntyvät johtopäätökset ovat suuressa roolissa tutkimuksen päätelmien muodostamisessa. Teoreettinen pohdinta kohdistetaan nimenomaan tilivelvollisuussuhteen määrittelemiseen oikeassa viitekehyksessä ja pyritään esittämään ilmiön määrittävät ja samalla erittelevät tekijät. Tilivelvollisuuden olemassaoloa toimijoiden välillä perustellaan agenttiteorialla, jonka voi nähdä olevan läh-

tökohta tilivelvollisuussuhteen syntymiselle. Tärkeässä roolissa on myös taloudellisen raportoinnin tutkiminen kyseisen tilivelvollisuussuhteen todentajana.

Keskeinen teoreettinen ongelma on toimijoiden sijoittuminen eri sektoreille, eli omistajataho sijoittuu julkiselle sektorille ja omistettava osakeyhtiö taas sijoittuu yksityiselle sektorille. Näin syntyy alustava ristiriitatilanne, jolloin operatiivisen toiminnan ympäristö on toimijoille erilainen. Omistaja toimii julkisella sektorilla noudattaen pakottavana lainsäädäntönä kuntalakeja ja yleisiä julkisen sektorin hyväksytyjä toimintatapoja, kun taas tytäryhtiö toimii yksityisellä markkinavetoisella sektorilla noudattaen pakottavana lainsäädäntönä osakeyhtiölakeja.

Oikeudellinen sääntely on yksi omistajaohjaukseen eniten vaikuttavista byrokraattisista tekijöistä. Onkin tärkeää, että kunta omistajana on hyvin selvillä, miten sääntely vaikuttaa käytännön omistajaohjauksen järjestämiseen, jotta ohjaus olisi mahdollisimman tehokasta.

Tutkimuksessa pyritään tarkastelemaan teoreettista aineistoa kyseisissä toimintaympäristöissä ja tulkitsemaan millaisia vaikutuksia erilaisilla toimintaympäristöillä yhdistetynä pakottavaan lainsäädäntöön on tilivelvollisuussuhteeseen ja sen todentamiseen.

Tutkimuskysymykset ovat asetettu seuraavasti:

Tutkimuskysymys 1: Millainen tilivelvollisuussuhde muotoutuu kunnan, kuntalaisen ja kunnan tytäryhtiönä toimivan osakeyhtiön välille?

Tutkimuskysymys 2: Kuinka taloudellinen raportointi todentaa toimijoiden välille syntynyttä tilivelvollisuutta ja mitä se kertoo osakeyhtiön toiminnasta päämiesten näkökulmasta?

Tutkimuskysymys 3: Kuinka yhtiöittäminen sopii julkiselle sektorille toimijoiden välille syntyneen tilivelvollisuussuhteen näkökulmasta?

Tutkimuskysymyksillä pyritään löytämään vastaus tilivelvollisuuden määritelmiin ja niiden suhteeseen taloudelliseen raportointiin. Tutkimuksen keskeinen tavoite on siis löytää yhteisiä nimittäjiä eri aloilla toimivien tytäryhtiöiden välille, mikä voitaisiin linkittää tilivelvollisuuden muodostumiseen ja sen määrittelemiseen. Tilivelvollisuuden ja

sen raportoinnin kautta pyritään ottamaan myös kantaa julkisella sektorilla tapahtuvaan yhtiöittämiseen.

1.3 Menetelmä ja aineisto

Rajaan empiirisen tutkimukseni koskemaan tapaustutkimuksena yhtä kaupunkia ja kaupungin omistamia tytäryhtiöinä toimivia osakeyhtiötä sekä tarkasteluun valtakunnallisen tason tietoon kuntasektorin tytäryhtiötilanteesta. Teen empiirisen tutkimuksen laadullisena tapaustutkimuksena, jonka tarkoituksena on saada tarkempi ja syvällisempi kuva todellisesta tilivelvollisuussuhteesta ja sen raportoinnista. Vertailu eri kuntien ja kaupunkien välillä ei ole tarpeellista, koska tutkimuksen teoreettinen viitekehys on hyvin yleisluontoinen ja sovitettavissa minkä tahansa kunnan ja sen tytäryhtiön suhteeseen sekä luotettava yleiskuva pystytään luomaan valtakunnallisen tason tytäryhtiötarkastelun kautta.

Tapaustutkimuksen yleistäminen on hyvinkin kiistelty aihe. Tieteellisen tutkimuksen päämääränä katsotaan usein olevan teoreettisen tiedon lisääminen. Tästä näkökulmasta katsottuna tutkimuksien, joissa empiirisen tutkimuskohteen muodostaa vain yksi tapaus ja yleistävä tilastotieto, on vaikea löytää itselleen oikeutusta. Aion kuitenkin suorittaa tutkimuksen tämän riskin tiedostaen, sillä siinä missä usean tapauksen tutkimuksessa pyritään yleiseen, mutta ei voida tutkia "kaikkea" tutkimuskohteesta, tapaustutkimuksessa ei yleiseen tietoon suoranaisesti edes pyritä, vaan tavoitteena on laaja-alainen, monipuolinen ja yksityiskohtainen sekä sisällöllisesti rikas tieto tutkimuskohteesta peilattuna valtakunnan tasolla olevaan yleistävään tietoon.

Tutkimuksen lähtökohtana on tilanne, jossa yksityistämistä suositaan yhtenä kunnan toiminnan tehostamisen keinona. Suorittamassani tutkimuksessa teoreettinen lähtökohta on siis yleinen kuntasektorilla, ja tapaustutkimus pyrkii todentamaan teoreettista lähtökohtaa, jolloin tutkimukseen voi käyttää myös tapaustutkimusta vaarantamatta tutkimuksen luotettavuutta. Tapaustutkimuksen kohteen valinnassa ainoana kriteerinä on löytää kunta, jolla on tytäryhtiö tai tytäryhtiöitä, milloin teoreettista viitekehystä voidaan käyttää kuvaamaan tilannetta kaikissa samassa tilanteessa olevissa kunnissa.

Kathleen M Eisenhardt on julkaissut artikkelin Building Theories in Case Study Research (1989), jossa hän käy läpi tapaustutkimuksen piirteitä. Tapaustutkimus on tutki-

musstrategia, joka keskittyy ymmärtämään keskeisimmät piirteet valitusta tutkimuskohteesta. Hänen mukaansa tapaustutkimusta tulisi käyttää nimenomaisesti uusiin ja vähän tutkittuihin aihealueisiin, milloin tutkimustulokset ovat usein uudenlaisia, testattavia ja empiirisesti valideja.

Tutkimus toteutetaan siis laadullisena tapaustutkimuksena. Tutkimuksessa käsitellään ilmiötä lakiaineiston, kuntaliiton, valtiovarainministeriön ja tapauskunnan omien ohjeistusten pohjalta, sekä tarkastellaan teoreettista viitekehystä kirjallisuuden ja aiemman tutkimuksen pohjalta. Empiirisessä osuudessa tapauskohteeksi on valittu Tampereen Kaupunki ja sen tytäryhtiöt. Tytäryhtiöt, joita on ollut 20 vuonna 2010, luokitellaan toimialansa mukaisesti erilaisiin tilivelvollisuusmalleihin ja tutkitaan luokittelun sopivuutta suhteessa taloudelliseen raportointiin. Näin pyritään samaan kattavaan näkemys tilivelvollisuuden ja raportoinnin erilaisista ominaisuuksista ja vaatimuksista eri toimialoilla. Empiirisessä tutkimuksessa perehdytään ensin valtakunnalliseen tytäryhtiötilanteeseen ja kuntaliiton dokumentteihin, minkä jälkeen tutkitaan tapauskuntana Tampereen kaupunkia.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Ensimmäisessä luvussa lukija johdatellaan aihepiiriin ja esitellään tutkimuksen pääpiirteet tutkimusongelman, menetelmien ja käytettävän aineiston keinoin. Myös keskeiset käsitteet esitellään ensimmäisessä luvussa. Toisessa ja kolmannessa luvussa käydään läpi teoreettisia lähtökohtia eri teorit esitellen ja pyritään yhdistämään teoreettiset lähtökohdat tutkimusongelmaan ja luomaan teoreettista mallia tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä. Neljäs ja viides luku koostuu empiirisestä tutkimuksesta, missä esitellään tutkimus ja sen tulokset. Kuudennessa luvussa kootaan yhteen tutkimuksen päätelmät ja johtopäätökset ja pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin.

1.5 Keskeiset käsitteet

Kuntakonserni on määritelty kuntalaissa kirjanpitolain konsernimääritelmän mukaan seuraavasti: ”Kuntalain 16 a §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Kuntakonsernilla tarkoitetaan kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa

kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö). Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä.” (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2009)

Tytäryhteisön kuntajaosto on määritellyt seuraavasti: ”Kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, kuntayhtymiä, liikelaitoskuntayhtymiä, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2009)

Pakottavalla lainsäädännöllä tarkoitetaan säännöksiä, joita kyseistä lainsäädäntöä noudattava taho, tässä tutkimuksessa kunta tai osakeyhtiö, joutuu noudattamaan. Tämän tutkimuksen viitekehyksessä pakottavat lainsäädännöt ovat kuntalaki ja osakeyhtiölaki. Minkäänlaiset toimintaohjeet eivät saa olla ristiriidassa pakottavan lainsäädännön kanssa.

Kuntaliitto on antanut suosituksen kunnille ja kaupungeille *omistajaohjauksesta*, jossa *konserniohjauksella* tarkoitetaan omistajaohjausta, eli kunnan edustajien päätösvallan käyttöä, käytön ohjaamista yhtiökokouksessa tai vastaavissa elimissä sekä muita toimenpiteitä, joilla omistajana myötävaikuttaa yhtiön tai yhteisön hallintoon ja toimintaperiaatteisiin. Suositus on annettu vuonna 2005 ja siinä tuodaan esiin keskeiset asiat, joita kunnan tulee noudattaa. Suomen Kuntaliiton johtava lakimies Pirkka-Petri Lebedeff on ilmaissut, että suositus tulisi uudistaa vastaamaan vuoden 2007 kuntalain kuntakonsernia koskevia muutoksia. (Lebedeff, 2011)

Konsernijohton tulee kuntalain mukaisesti vastata kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä (kuntalaki 17.3.1995/365 25a §). Kuntien tulee laatia *konserniohjeet*, jotka voivat sisältävät lainsäädännölliseltä perustaltaan ja oikeudellisilta sitovuudeltaan erilaisia ohjeita, mikä toimii perustana omistajaohjaukselle. Omistajaohjaukseen liittyvää valvontaa kutsutaan konsernivalvonnaksi, jonka tarve syntyy konserniohjauksesta. Konserniohjeissa saatetaan antaa toimintaohjeita suoraan tytäryhteisölle tai sen johdolle. Yhtiölainsäädäntö ei oikeuta eikä velvoita yhtiötä noudattamaan tällaisia ohjeita, vaan niiden noudattamien perustuu siihen, että tytäryhteisön johto toimii emoyhteisön (kunnan) luottamuksen varassa. Tytäryhtiön johdolla on kuitenkin velvollisuus toimia tytäryhtiön edun mukaisesti. Kunnan toimintaohjetta, joka epäoikeutetusti

loukkaa tytäryhtiön tai esim. vähemmistöosakkaan tai luotonantajan oikeudellisesti suojattuja etuja, ei voida noudattaa. (Lebedeff, 2011)

Kunnan laatimalla *omistajastrategialla* asetetaan kriteerit, joilla arvioidaan omistuksen vaikuttavuutta ja kustannustehokkuutta. Suosituksen mukaan kunnan määräysvalta tytäryhteisöissä merkitsee kunnan mahdollisuutta ohjata yhteisön toimintaa sitä koskevan lainsäädännön asettamissa rajoissa, niin että koko konsernin omistajapoliittiset tavoitteet ja edut tulevat huomioon otetuksi. Konserniohjeessa tulee määritellä menettelytavat, joilla ohjaus toteutetaan (Lebedeff, 2011)

Kuntien konserniohjeen osalta on kuitenkin huomattavaa, ettei konserniohje voi koskaan syrjäyttää konserniyhteisöjä koskevaa erityislainsäädäntöä, kuten osakeyhtiölakia. Mikäli nämä kaksi ovat ristiriidassa, ohje väistyy. Osakeyhtiömuotoisen tytäryhtiön toimintaa säätelee siis ensisijaisesti osakeyhtiölaki ja yhtiöjärjestys ja tämä asettaa konserniohjaukselle tietyt reunaehdot, sillä oikeudellisen vastuun yhtiöstä kantaa osakeyhtiön hallitus. (Klemetti, 2011, 32)

Kuntaliiton suosituksen mukaisesti kuntakonsernin tulee laatia *konsernitilinpäätös*. Tytäryhteisöt ja osakkuusyhteisöt ovat velvollisia antamaan konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeelliset tiedot emokunnalle. Konserniohjeessa voidaan tytäryhtiötä sitovasti ohjata tietojen antamisesta ja aikataulusta. (Lebedeff, 2011)

Konsernivalvonnan keinoja on myös muita kuin taloudellinen raportointi, mutta poikkeuksetta jokaisen tytäryhtiön tulee raportoida taloudellisilla luvuilla, käytännössä siis vähintään tilinpäätöstiedoilla, joka yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Omistajataho voi edellyttää myös muun kaltaista taloudellista raportointia kuin pelkän tilinpäätöksen laatimisen ja asettaa frekvenssin sellaiseksi, mikä palvelee parhaiten omistajan valvonnan suorittamista.

2 AGENTTITEORIA JA TILIVELVOLLISUUS

Teoreettinen viitekehys pyritään rakentamaan agenttiteorian ja tilivelvollisuuden käsitteen pohjalta. Teoreettisen tiedon pohjalta pyritään määrittelemään tutkittavien kohteiden välinen tilivelvollisuussuhde ja sovittamaan siihen erilaisia teoreettisia näkemyksiä. Keskeinen teoreettisen pohdinnan kohde on, voiko omistajana toimivan kunnan julkinen tilivelvollisuus ja agenttisuhte määritellä myös osakeyhtiön tilivelvollisuussuhteen julkisen sektorin tilivelvollisuudeksi vai tuleeko tilivelvollisuus määritellä muulla tavoin.

2.1 Agentti ja päämies-agentti -teoria

Päämies – agentti teoria, tai pelkkä agenttiteoria, on hyvin yleisesti käytetty teoria kuvaamaan omistajan ja omistuksen kohteen välistä suhdetta. Kyse on kahdesta eri teoreettisesta suuntauksesta saman teoreettisen ajatusmallin alla. Teoriat kuvaavat kahden toimijan välistä suhdetta, jossa toinen toimijoista antaa toiselle toimijalle suoritettavan tehtävän edellisen puolesta. Päämies yleisesti nähdään resurssien lähteenä, kun taas agentti tarkoittaa toimijaa, henkilöä tai tahoja, jolle on annettu päämiehen osalta jokin tehtävä, jota päämies ei halua tai osaa itse tehdä.

Teoriasta on kahta kaksi eri oppikuntaa: Agenttiteoria ja Päämies- Agentti teoria. Jensenin mukaan (1983) kummallakin teoriolla on yhteistä tutkittava kohde, eli agentin ja päämiehen välinen sopimus. Agenttiteoriaa kutsutaan positiiviseksi suuntaukseksi ja tämän suuntauksen keskeisin oletus on, että päämiehen ja agentin tavoitteet ovat ristiriitaiset ja tarvitaan valvontamekanismeja, jotta agentti toimisi päämiehen edun mukaisesti. (Jensen, 1983, 59-60)

Eisenhardtin (1989) mukaan näillä kahdella teoriolla ovat yhteistä ihmiset, organisaatio ja informaatio. Päämies- Agentti teoria nähdään enemmän abstraktina, matemaattisena ja vähemmän empiirisesti orientoituneena. Teoria myös pohjaa päämiehen ja agentin väliseen sopimukseen sekä suhteeseen ja tutkii millainen suhde ja sopimus on tehokkain kun huomioidaan epävarmuustekijät. Kyseiset teoriat ovat usein pohjana tutkittaessa sopimuksia, jotka motivoivat agentin toimimaan päämiehen edun mukaisesti ja sopii erilaisiin yhteistyötä ja tehtävänjakoa käsitteleviin teemoihin. (Eisenhardt 1989, 61)

2.1.1 Agenttiteoria

Jatkossa keskitytään tutkimaan tarkemmin vain agenttiteoriaa, sillä se soveltuu paremmin käytettäväksi tämän tutkimuksen empiiriseen aineistoon, sillä tutkimus käsittelee agenttina toimivan osakeyhtiön välistä suhdetta ja sopimusta valvonnan näkökulmasta.

Alkuperäisessä muodossaan agenttiteoria keskittyy yrityksen johdon ja omistajien väliseen suhteeseen. Omistajat (päämies) ovat palkanneet johdon (agentti) hoitamaan puolestaan yrityksen toimintaa. Yleensä kuitenkin johdon tavoitteet poikkeavat omistajien tavoitteista ja tällöin syntyy eturistiriita. Agenttiteoria tarkastelee tämän eturistiriidan aiheuttamia motivointiongelmia ja sen erilaisia ratkaisumuotoja. (Viljaranta, 1985, 2)

Agenttisuhte on yksi vanhimmista ja yleisimmistä kanssakäymisen muodosta, ja sen avulla voidaan kuvata useita erilaisia yksilöiden tai tahojen kanssakäymistä. Muun muassa kaikki sopimukset työnantajan ja työntekijän välillä tunnistavat agenttisuhteen piirteitä. (Ross 1973, 134)

Agenttiteorialla tarkastellaan siis agentin ja päämiehen välisen sopimuksen tekemistä, toteuttamista ja valvontaa.

2.1.2 Agentin moraalinen riski ja sen rajoittaminen

Lähtökohtaisesti agenttiteoria siis olettaa, että agentti on yksilö tai taho, joka toimii edistääkseen omaa etuaan, ja päämiehen tulee tiedostaa tämä riski, eli agentin motivaatio-ongelmat. Sekä päämiehen, että agentin katsotaan olevan omaa hyvinvointia tavoittelevia rationaali-taloudellisia yksiköitä, joilla voi olla erilaiset preferenssit, uskomukset ja informaatio. Yleensä sekä päämiehen että agentin katsotaan olevan riskiä karttavia hyödyn maksimoijia. Päämies ja agentti eivät pyri maksimoimaan ainoastaan taloudellista etuaan, vaan pyrkivät saavuttamaan etuja myös muilla tasoilla. Molemmat osapuolet pitävät myös vapaa-aikaa arvokkaampana kuin työskentelyyn käytettävää aikaa ja tästä syystä agentti ei aina toimi päämiehen parhaan edun mukaisesti. (Lumijärvi, 1987, 11)

Agentin motivaation kyseenalaistamisesta syntynyttä intressiristiriitaa voidaan kutsua myös moraaliseksi riskiksi, joka siis syntyy erilaisista tavoitteista ja näkemyksestä että agentti periaatteellisesti välttelee työtä, eikä näe tarpeeksi vaivaa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. (Eisenhardt, 1985, 137)

Kun moraalinen riski on tunnistettu, tulee päämiehen ryhtyä toimiin, kyseisen riskin vähentämiseksi. Päämiehen tulee jo lähtökohtaisesti kiinnittää huomiota oikean agentin valintaa käyttämällä valinnassa tarpeeksi resursseja. Agentiksi tulisi valita taho, jolla on mahdollisimman paljon samankaltaiset intressit kuten päämiehellä. (Eisenhardt 1985, 147)

Agentin kanssa tehtävä sopimus on vahvin ja tärkein keino rajoittaa moraalisen riskin toteutumista ja näin ennaltaehkäistä päämiehen kannalta epäedullista toimintaa. Riskit perustuvat päämiehen ja agentin väliseen abstraktiin sopimukseen, joka koostuu pelisäännöistä, joissa on sovittu päämiehen ja agentin suhteista ja erityisesti agentin tehtävistä. Eisenhardtin (1989) mukaan tuloksen seurantaan perustuvat sopimukset ovat tehokkaimpia hillitsemään agentin olemassa olevan tilanteen moraalitonta hyväksikäyttämistä. (Eisenhardt, 1989, 60)

Agenttimallissa oletamus on, että agentilla ja päämiehellä on kummallakin hallussaan sama informaatio (symmetrinen informaatio) ennen agenttisopimuksen tekoa. Sopimuksen teon jälkeen agentti voi saada lisätietoa päätöksentekonsa tueksi, jolloin päämiehen ja agentin välinen informaatio on epäsymmetristä, eli päämies tietää vähemmän kuin agentti. Sopimuksen teon jälkeen agentti siis tekee kaikki päätöksensä saamansa informaation perusteella, joka on siis arvokkaampi ja laajempi kuin päämiehellä. Informaation epäsymmetrisyys käsitetään useimmiten niin, että agentilla on oikeampaa tietoa ympäristöstä ja omista toimenpiteistään, kuin päämiehellä. Ex-ante informaatiota (ennen sopimuksen tekoa hallussa oleva tieto) käytetään hyväksi päämiehen ja agentin välisen sopimuksen laadinnassa, kun taas ex-post tietoa (agentin toimenpiteiden jälkeen kerättyä tietoa) tarvitaan agentin suorituksen arviointiin. (Viljaranta 1985, 9-12)

Jos tiedot ympäristön tilasta, toiminnan tasosta ja työtaidosta eivät ole yhtävertaisesti päämiehen ja agentin käytettävissä, sopimuksen tekeminen vaikeutuu, sillä näistä seikoista ei voida tällöin sopia. Kun agentin toiminta aiheuttaa hänelle itselleen negatiivisen marginaalihyödyn, agentilla saattaa olla houkutus valita virheellinen toimenpide. Agentti siis valitsee liian alhaisen toiminnan tason ja tämän seurauksena agentin saama palkkio on pieni. Agentti voi olla myös motivoitunut tulkitsemaan väärin informaatiotaan kuin voidakseen toimia toisella tavalla kuin päämies olisi halunnut agentin toimivan, esimerkiksi mikäli agentin ammattitaito ei ole tarkkailtavissa, agentti voi ilmoittaa omaavansa paremman ammattitaidon kuin todellisuudessa on. (Lumijärvi 1987, 16-17)

Sopimuksessa tärkein agentin moraalista riskiä rajoittava tekijä on kannustinjärjestelmän luominen. Onkin siis päämiehen ongelmana valita sellainen palkkiojärjestelmä, että hänen oma odotettu hyötynsä muodostuu mahdollisimman suureksi, kun agentti pyrkii maksimoimaan oman hyötynsä. Agentin palkkiojärjestelmän tulee siis olla sellainen, joka takaa agentille tietyn vähimmäistason täyttävän hyödyn, sillä mutten agentti voi kieltäytyä työskentelemästä päämiehen hyväksi. Kannustinongelmat nousevat tällaisessa tilanteessa esille, sillä päämiehet ja agentit suhtautuvat riskiin eri tavoin. (Lumijärvi 1987, 12)

Agenttiteoria korostaakin palkkiojärjestelmän tärkeyttä. Mikäli agentin palkitseminen ei perustu agentin suoritukseen ja aikaansaatuun tulokseen, voi agentti suorittaa tehtävän päämiehen kannalta vain välttävästi. Tehokas ohjaus- ja palkkiojärjestelmä saa aikaan suorituksen, joka on lähellä toimintaa, joka syntyisi kustannuksettomista sopimuksista ja täydellisestä informaatiosta. Näin ollen sekä agentti että päämies kummatkin hyöttyvät tehokkaasta ohjaus- ja palkkiojärjestelmästä, ja on siis ennen kaikkea päämiehen edun mukaista että sovitaan mahdollisimman hyvä palkkiojärjestelmä. (Lumijärvi 1987, 13)

Palkitsemisjärjestelmänä käytetään yleensä rahan perustuvaa palkitsemista, mutta kannustimena voidaan käyttää myös muita agentille lisäarvoa tuottavia tekijöitä tai hyödykkeitä. Tulokseen perustuvaan palkitsemisjärjestelmän valitsemiseen vaikuttaa myös, kuinka paljon agentin todellisilla teoilla on merkitystä mitattavana olevaan tulokseen. Yleensä tulos tai voitto toimii sijaismittareina agentin toiminnalle. (Eisenhardt 1985, 136)

Jos agentin palkkaus tai palkkio kytketään tietyn tavoitteen saavuttamiseen ja agentti voi itse vaikuttaa tavoitetason asetteluun, on luonnollista että agentti pyrkii vaikuttamaan tavoitteen asetteluun siten, että tavoite painetaan mahdollisimman alas ja tavoitteen saavuttaminen muodostuu hänelle mahdollisimman helpoksi, huolimatta vallitsevasta informaation tasosta. Korkeamman tavoitetason saavuttaminen vaatisi agentilta enemmän työtä, mitä agentti pyrkii teorian lähtökohdan mukaisesti välttämään. (Viljaranta, 1985, 16)

Jo päämies pystyisi tarkkailemaan agentin toiminnan tasoa, voitaisiin käyttää ns. pakottavaa palkkiojärjestelmää. Mikä tarkoittaisi sitä, että agentti saisi tällöin osuutensa riip-

puen aikaansaadusta tuloksesta ja riski olisi tällöin jaettu optimaalisesti. Näin voitaisiin taata se, että agentin toiminnan taso muodostuisi oikeaksi. Alemmilla toiminnan tasoilla agentti ei saisi mitään palkkiota. Epätäydellinen informaation toiminnan tasosta johtaa kuitenkin usein sellaisiin sopimuksiin, joka perustuu vain yhteen tuotokseen. (Lumijärvi 1987, 17)

On siis vedettävissä johtopäätös, että informaation epäsymmetrisyys on yleinen ongelma sopimuksia laadittaessa ja päätettäessä kannustin- ja palkkiojärjestelmistä. Yleensä informaatio on jakautunut epäsymmetrisesti vaikka on myös mahdollista että päämies ja agentti jakavat saman informaation sopimusta tehdessä. Moraalisen riskin toteutuminen johtuu juuri päämiehen ja agentin välisestä informaation epäsymmetrisyydestä, mikä johtuu siitä että ettei ole mahdollista tarkkailla kaikkia toimintoja ja näin ollen niistä ei voida myöskään sopia. Kaikella saatavilla informaatiolla, joka koskee ympäristön tilaa tai toimintoja, on siis positiivinen lisäarvo päämiehen ja agentin suhteeseen, koska sillä voidaan parantaa sopimuksia ja näin vähentää moraalisen riskin toteutumista. (Lumijärvi 1987, 18)

2.1.3 Agentin toiminnan valvonta

Yksi tärkeimmistä agenttiteorian ulottuvuuksista moraalisen riskin ja sen rajoittamisen lisäksi on agentin toiminnan valvonta. Päämiehen tulee asettaa agentin toiminnalle valvontamekanismeja, joilla ratkaistaan niin sanottuja agenttiongelmia. (Eisenhardt 1989, 59)

Agentin kanssa tehtyjä sopimuksia valvotaan mittaamalla agentin työsuoritusta sekä siitä saatuja tuloksia. Agenttiteorian mukaan agentti voi lähtökohtaisesti vain luvata tekevänsä parhaansa, jolloin agenttisopimus koskee agentin lupaamaa työsuoritusta. Koska työsuoritusta on vaikea havaita, käytetään korvikkeena paljolti työn tulosten mitausta, joihin tuloksiin ovat vaikuttaneet paitsi agentin toimenpiteet niin myös ympäristön muutokset. Mittaustietojen perusteella päämies saa tietoa agentin toiminnasta ja agentti saa palkkionsa etukäteen sovitulla tavalla työpanoksista ja tuloksista riippuen. (Viljaranta 1985, 9)

Agenttiteoreettisten mallien lähtökohtana on yleensä olettamus niin sanotusta Nash-tasapainosta, jonka mukaan agentilla ei ole uhkauskeinoja päämiestä vastaan eikä mahdollisuutta pitkän tähtäimen strategiseen pelaamiseen. Myös sopimus päämiehen ja

agentin välillä valitaan siten, että agentin kannattaa toimia, kuten sopimuksessa on sovittu. (Baiman 1982, 170)

Sopimuksen ja valvontajärjestelmän valinnalla pyritään aikaansaamaan optimaalinen tilanne, jossa kummankaan osapuolen hyötyä ei enää voida lisätä ilman että toisen osapuolen hyöty pienenee. On myös tunnistettava agentin tosiasiallinen tilanne, eli jos päämies ei voi havaita mitä agentti tekee, ei agentin voida lähtökohtaisesti olettaa toimivan vastoin omaa etuaan. (Viljaranta 1985, 12)

Ongelmallista agentin toiminnan valvonnassa on löytää oikea keino valvonnan toteuttamiseksi. Ongelmia aiheutuu, kun agentin toimintaa ei voida tarkastella suoraan, vaan joudutaan käyttämään välillisiä mekanismeja, muun muassa johdon laskentatoimen tuottamia taloudellisia raportteja. Näin pyritään tuottamaan tietoa eri yksiköiden tehokkuudesta ja poistamaan tehottomuutta. Toimintojen täydellinen kontrollointi ei yleensä onnistu, koska se on käytännössä joko mahdotonta tai vaatisi päämieheltä liian suuria kustannuksia. (Lumijärvi 1987, 18-21)

Agentin valvonta luo päämiehelle kustannuksia, jotka syntyvät kun päämies pyrkii varmistamaan, ettei agentti toimi päämiehen edun kannalta vahingollisesti. Tällaisia kuluja syntyy esimerkiksi sopimusten tekemisestä, agentin sopivuuden selvittämisestä ja tilintarkastajien käytöstä. Usein ei voida kustannuksitta taata, että agentti toimisi päämiehen edun mukaisesti. Agentin toiminnan valvomisesta aiheutuvia kustannuksia kutsutaan agenttikustannuksiksi. Agentti kustannukset nousevatkin sitä suuremmiksi, mitä suuremmin agentin ja päämiehen intressit eroavat toisistaan ja tällöin myös informaation hankkiminen aiheuttaa kustannuksia. Olisi kuitenkin agentin ja päämiehen edun mukaista että agenttikustannukset muodostuisivat mahdollisimman pieniksi, sillä loppujen lopuksi kustannusten laadusta saatu hyöty jakautuu kummallekin osapuolelle. (Lumijärvi 198, 16)

Agenttikustannukset voi myös jakaa kolmeen eri erään:

- Päämiehen seurantakustannukset, eli valvontakustannukset, jotka aiheutuvat agentin valvonnasta johtuvista kuluista.
- Agentin sitouttamiskustannukset, jotka aiheutuvat esimerkiksi sopimusten tekemisestä.

- Jäännöskustannukset, eli kustannukset, jotka johtuvat agentin ja päämiehen näkemyseroista ja agentin näistä tekemistä päätöksistä. Nämä ovat siis kustannuksia, jotka realisoituvat edellä mainitusta seurannasta ja sitouttamisesta huolimatta. (Jensen & Meckling, 1976, 308)

Valvontajärjestelmien käyttöön liittyikin ongelmia, jotka liittyvät riskien jakamiseen. Tulokseen perustuvaan palkkiojärjestelmään liittyy epävarmuutta, koska yleisesti tuloksen syntymiseen liittyy epävarmuutta. Ongelmia syntyy kun päämiehellä ja agentilla on erilainen suhtautuminen riskiin. Tuloksen muodostuminen johtuu monesta eri tekijästä ja kaikkiin vaikuttaviin tekijöihin ei voida vaikuttaa, vaan ne ovat hyvin epävarmoja. Tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi julkisen vallan toimet ja sääolot. Kyseiset epävarmuustekijät voivat vaikuttaa joko tulosta parantaen tai heikentäen. Yleensä kun tulokseen perustuvaa valvontaa käytetään, agentti joutuu kantamaan osan toimintaan ja tuloksen liittyvistä riskeistä ja tällöin hän usein haluaa myös korvauksen riskin kantamisesta eli riskipreemion. (Eisenhardt 1985, 139; 1989, 61)

Toimivat informaatiojärjestelmät voivat vähentää päämiehen edun vastaista agentin oman edun tavoittelua. Toimivien informaatiojärjestelmien avulla päämies voi saada tietoa agentin tosiasiallisista toimista. Tällöin myös agentti olisi tietoinen päämiehen suorittamasta valvonnasta ja välttäisi automaattisesti päämiehen edun vastaista toimintaa. Tällaisia toimivia informaatiojärjestelmiä ovat muun muassa taloudenseuranta- ja raportointijärjestelmät. (Eisenhardt 1989, 60)

2.2 Agenttiteoria kuntasektorilla

Agenttiteoria on kehitetty alun perin kehitetty, jotta voidaan tutkia ja määritellä liike-toiminnassa ilmeneviä suhteita, sillä onhan agentin ja päämiehen roolit selkeästi määriteltävissä, samoin kuin sopimussuhteet ja palkitseminen ovat hyvinkin selvästi löydettävissä. Agenttiteoria voidaan kuitenkin nähdä yleisenä toimijoiden suhteita kuvaavana teoriana, vaikka suhteiden määrittely nimenomaan palkitsemisen ja sopimuksien osalta on vaikeampaa esimerkiksi julkisella sektorilla tai voittoa tavoittelemattomilla organisaatioilla. (Kivistö 2007, 47)

Agenttiteoriaa voidaan siis sovittaa myös kunnalliseen viitekehykseen yhtenä julkisen vallan käyttämisen ja käyttäytymisen teorioista. Tällöin ja nimenomaisesti tässä tutki-

muksessa merkittävää on agentin ja päämiehen määrittely ja agenttisuhteen oikea tunnistaminen ja kuvaaminen. Meklinin (2000) mukaan kunnallishallinnossa keskeiset kysymykset, joihin tulee vastata kokonaiskuvan saamiseksi, ovat:

- Kuka on päämies ja kuka on agentti
- Millä tavalla sopimus päämiehen ja agentin välille tehdään, mikä on sen sisältö ja mistä agentti on päämiehelle tilivelvollinen.

(Meklin 2000, 138)

Oikea määrittely onkin teorian onnistumisen kannalta kriittistä, sillä väärin aseteltuna tilanne voi johtaa ristiriitatilanteeseen, jossa agentti ajaa vain omaa etuaan. Mayston (1993) on pyrkinyt määrittelemään agenttiteorian rooleja siten, että päämies voi olla kunnanvaltuutettu, kuntalainen tai valtion hallinto. Kuntalaiset maksavat veroja, joita käytetään palveluiden järjestämiseen, jolloin kuntalainen on päämies ja kunta on agentti. Mayston näkee julkisen sektorin agenttiteoriassa myös merkittävänä sen, että teoriaa voidaan soveltaa julkiseen hallintoon, jos taloudellisen raportoinnin rinnalla käytetään myös muita taloudelliseen voittoon liittymättömiä suoritusten tai palveluiden tason määrittelyn mittareita. (Mayston, 1993, 69)

Kunnallisen hallinnon sanotaan perustuvan ns. dualistiselle periaatteelle, joka perusajatuksen mukaan kunnallispoliittinen järjestelmä tekee päätökset ja kunnallinen hallinto eli virastot suorittavat toimeenpanon. Tämän periaatteen ansiosta kuntia on pidetty esimerkkeinä kansanvaltaisesta paikallishallinnosta. Kunnallispolitiikka on saanut vahvan merkityksen tämän ansiosta, sillä kuntalaisten valitsevat poliitikot käyttävät valtaa laajalla palvelusektorilla. Dualismin periaate on kuitenkin yksinkertainen eikä näe ongelmia poliitikkojen ja viranhaltijoiden työnjaon välillä. (Valkama, 2004, 47)

2.2.1 Agenttiteoreettiset kaksoisroolit kuntasektorilla

Agenttiteoriaa liiketaloudessa soveltavat näkevät agentin johtavassa roolissa, kun taas hallintoon sovellettaessa pidetään virastoja ja hallintovirkailijoita agenteina, joilla kuitenkin on erilainen vallan käytön rooli kuin agentilla - esimerkiksi toimitusjohtajalla – liiketaloudessa. Kunnallinen organisaatio on monitasoinen, joka koostuu pitkistä ja useista ketjuista päämies-agenttisuhteita alkaen äänestäjän tai kuntalaisen suhteesta kunnallispoliittikkoon päätyen alempien työntekijöiden ja työnjohtajien välisiin suhteisiin.

siin. Jos ei oteta huomioon ketjun ääripäitä, on kaikilla toimijoilla kaksoisrooli päämies-agentti ketjussa. Juuri nämä kaksoisroolit ja moninaiset hallintotasot tekevät tekee kunnallisen agenttisuhteen määrittelyn huomattavasti vaikeammaksi kuin yksityisissä organisaatioissa. (Valkama, 2004, 47)

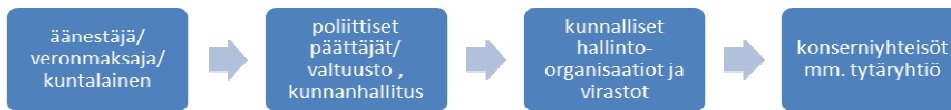
Edustuksellinen demokratia Suomen kuntakentässä voidaan nähdä päämies-agentti ketjuna. Lähtökohtaisesti kuntalaiset äänestävät poliitikkoja päämiehiksi – tai kuntalaisen agentiksi, riippuen tulkinnasta-, joista vaaleissa valituksi tulleet delegoivat toimeksiantoja johtaville virkamiehille. He antavat edelleen eteenpäin tehtäviä seuraavalle tasolle. Näin kaikki, paitsi ääripäät ovat siis kahdessa roolissa sekä agenttina että päämiehenä. Voidaankin kyseenalaistaa, etäännyttääkö pitkä agenttiketju alkuperäisen päämiehen intressit ketjun loppupäässä toimivasta tahosta, joka kuitenkin tekee lopullisen suorituksen. (Wiberg & Salonen, 1991, 150-153)

Merkityksellistä on siis pohtia julkisen sektorin poliittis-hallinnollisia suhteita agenttiteoreettisesta näkökulmasta ja perehtyä agenttisopimuksen muodostamaan suhteeseen. Tällöin päädytään kysymykseen siitä, mitä agenttisopimus sisältää ja kuinka raportointi huomio julkisen sektorin tehtävät. Olennainen kysymys on myös, kenellä todellinen valta on, kuntalaisilla, poliittisilla päätöksentekijöillä, virkakoneistolla vai todellisen suorituksen tekijällä. Vai onko mahdollista, että valtaa käytetään yhteisesti. (Heinonen, 2008, 21-23)

2.2.2 Agentin ja päämiehen määrittely tässä tutkimuksessa

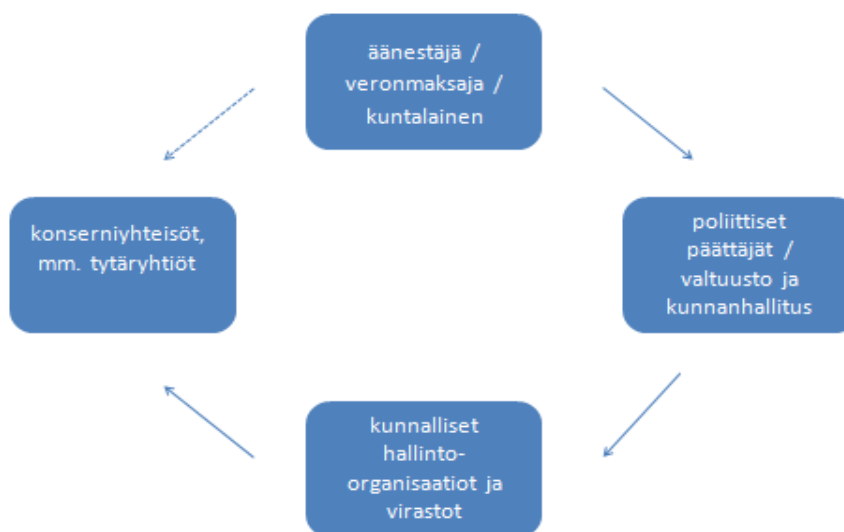
Jotta voidaan lähemmin tarkastella tutkimuksen keskeistä empiiristä ongelmaa, tulee ennen kaikkea määritellä päämies ja agentti kuntasektorilla, jolloin voidaan tehdä kestäviä teoreettisia päätelmiä. Tässä tutkimuksessa lähdetään Maystonin näkemyksestä, eli olettamuksesta, että kuntalainen ja veronmaksaja on päämies. Kuntalainen ja kuntalaisen intressit siis nähdään tärkeimpinä päämiehen intresseinä, joita jalkautetaan kunnalliseen agenttiketjuun.

Teoreettista mallinnusta ei voida kuitenkaan rajata vain yhteen näkemykseen agenttiketjusta, vaan on otettava huomioon, että kuntasektori toimii monella erilaisella alalla, ja kaikkea toimintaa ei voida mallintaa yhteen agenttiketjuun. Tässä tutkimuksessa jäsenetään agenttiketju kahdella eri tavalla sen mukaisesti, kuinka päämies eli kuntalainen kokee agentin toimialan ja odottaa intressiensä toteutuvan.



Kuvio 1 Lineaarinen agenttiketjumalli

Kuviossa yksi, esitetään lineaarinen malli muodostaa päämies-agentti ketju. Malli on hyvin yksinkertainen ja lähtee olettamuksesta, että kuntalainen on lähtökohtainen päämies, joka siirtää valtaa poliittisille päätöksentekijöille edustuksellisen demokratian, eli pääsääntöisesti äänestämisen keinoin. Poliittiset päättäjät, mm. valtuusto ja kunnanhallitus, toimivat kaksoisroolissa ensin kuntalaisen agenttina ja seuraavan tahon eli kunnallisten organisaatioiden ja virastojen päämiehenä. Myös kunnalliset organisaatiot toimivat kaksoisroolissa, siirtäen valtaa jälleen eteenpäin tytäryhteisöille, joihin tytäryhtiöt kuuluvat. Näin on muodostunut agenttiketju kuntalaisesta eli alkuperäisestä päämiehestä tytäryhtiöön, eli viimeisenä toimivaan agenttiin. Agenttiteorian mukaisesti tässäkin ketjussa kaikki muut tahot, paitsi ääripäät toimivat kaksoisroolissa.



Kuvio 2 Ympyrämallinen agenttiketjumalli

Toinen malli kuvata agenttisuhdetta tässä tutkimuksessa on ympyrämalli, jossa kuntalainen nähdään myös ylimpänä päämiehenä. Kaksoisroolin toimijat ovat samat kuin lineaarisessa mallissa, eli kuntalainen luovuttaa valtaa poliittisille päättäjille, jotka edelleen luovuttavat sitä virkakoneistolle, joka taas edelleen luovuttaa valtaa tytäryhteisöille, eli myös yksittäisille tytäryhtiöille. Erona tässä ympyrämallissa lineaariseen malliin on, että alkuperäinen päämies, eli kuntalainen luovuttaa valtaa poliittisille päättäjille, mutta odottaa näkevänsä luovutetun vallan tulokset agenttiketjun toisessa päässä. Tilannetta voidaan kuvata siis siten, että kuntalainen antaa niin sanotun toimeksiannon ympyrän toiseen suuntaan ja olettaa sen tulevan takaisin ympyrän kierrettyään. Tässä mallissa siis korostuu kuntalaisen suorittama valvonta ja agenttiketjun päämiehenä toimiminen on huomattavasti vahvempaa. Tytäryhtiön ja kuntalaisen välinen agenttisuhde on kuitenkin merkitty katkoviivalla sen vuoksi, että tämä suhde on olemassa vain moraalisisella tasolla, eikä sitä ole varmennettu minkään virallisen menettelyn tai sopimuksen kautta. Tytäryhtiön kohdalla tässä mallissa voidaan myös nähdä sen olevan ”kahden tulen välissä”, eli tytäryhtiötä ympäröi toisesta suunnasta kunnallinen organisaatio ja toisesta kuntalainen. Ympyrämallin tutkiminen nimenomaan tytäryhtiön roolin näkökulmasta onkin yksi merkittävä tekijä tässä tutkimuksessa.

Näiden kahden mallin ero on lopullisen agentin kannalta hyvin merkittävä. Kuviossa 1 esitetty lineaarinen malli asettaa lopullisen agentin asemaan, jossa agenttisuhde nähdään muodostuvan vain kunnallisen organisaation kanssa ja alkuperäisen päämiehen intressien valvontaa tapahtuu myös tämä agenttisuhteen kautta. Kuviossa 2 taas nähdään lopullisen agentin toimivan kahden päämiehen välissä. Ideaalisessa teoreettisessa tilanteessa kummankin tahon, sekä kuntalaisen ja virkakoneiston intressit tulisivat olla samat, mutta jo teoreettisestakin näkökulmasta on mahdollista että agentin moraalinen riski toteutuu, mitä pidemmäksi ketju muodostuu ja mitä enemmän kaksoisroolissa toimivia tahoja ketjuun kuuluu. On siis erittäin todennäköistä, että odotusarvot näillä kahdella päämiehellä ovat hyvinkin erilaiset, jo myös informaation epäsymmetrisyydestä johtuen.

Lineaarista mallia voisikin sovittaa tilanteeseen, joissa agenttina toimiva tytäryhtiö operoi lähinnä kunnan virkakoneistoa hyödyttävissä tukitoiminnoissa tai toimintakenttä on kaukana kuntalaisen käyttämistä palveluista, kuten kiinteistöjen hallinta. Ympyrämalliin voidaan sovittaa tytäryhtiöitä, jotka toimivat lähellä alkuperäistä päämiestä ja vaikuttavat kuntalaisten arkielämään tarjoamalla heille kunnallisia palveluita, jolloin kuntalaisella on oletusarvo toiminnan laadusta ja tasosta. Ääriesimerkkinä toimivat hyvin terve-

yspalvelut ja hieman lievemman odotusarvon omaavana esimerkiksi sähköyhtiöt ja bus-siliikennöintiyritykset.

2.3 Tilivelvollisuuden käsite

Tilivelvollisuutta ei ole tarkkaan määritelty tieteellisessä keskustelussa. Useimmissa tapauksissa tilivelvollisuus rinnastetaan tai asetetaan hyvän hallintotavan käsitteen alle. Julkisella sektorilla näkemys tilivelvollisuudesta pitää sisällään hyvän hallintotavan periaatteet, kuten läpinäkyvyys ja yhdenvertaisuus. Valtionhallinnossa tilivelvollisuus asetetaan usein myös tuloksellisuuskäsitteelle abstraktiksi yläkäsitteeksi. Tämän kaltaisen laaja-alainen tilivelvollisuuden käsitteellistäminen tekee itse tilivelvollisuuden määrittelyn varsinkin tieteellisessä näkökulmassa haasteelliseksi. (Bovens, 2007, 449)

Tilivelvollisuus voidaan siis ymmärtää monella eri tavalla viitekehyksestä riippuen, mutta helpoiten tässä tutkimuksessa tilivelvollisuuden käsitteen ymmärtää agenttiteorian kautta ja tätä kautta tilivelvollisuuden olemassaolo on helppoa perustella.

Tilivelvollisuus muodostuu agentin ja päämiehen välille, heidän solmiessaan sopimuksen. Syntynyt sopimus velvoittaa agenttia toimimaan päämiehen edun mukaisesti tietyn ehdoin ja tulostavoittein, jolloin syntyy tilivelvollisuus päämiestä kohtaan. Tilivelvollisuutta voisi siis kuvailla abstraktiksi käsitteeksi, joka velvoittaa nimenomaisesti agenttia toimimaan ja todentamaan agenttisopimuksen sisältöä käytännössä.

Tilivelvollisuuden käsitteeseen agentin ja päämiehen välillä liittyy myös aina kiinteästi tarve mitata tilivelvollisuuden toteutumista. Tilivelvollisuuden syntyminen perustuu solmittuun agenttisopimukseen, ja tilivelvollisuuden raportointi perustuu päämiehen valvontavastuuseen agenttisopimuksen noudattamisesta.

Näsi (1996) kuvaa tilivelvollisuutta velvollisuudeksi tehdä jostain asiasta tiliä ja toisaalta eri sidosryhmien oikeudeksi saada tietää. Tilivelvollisuuden raportointi ei myöskään hänen mukaansa vaadi aina rahamääräistä raportointia eikä tilivelvollisuus rajoitu rahaan vaan voi koskea toiminnan tuloksia ja tavoitteiden toteutumista laajemminkin. (Näsi, 1996, 229)

Australasian Council of Auditors-General (ACAG) on määritellyt tilivelvollisuutta ja näkee sen pakottavana suhteena kahden toimijan välillä, jonka päätarkoituksena on saat-

taa vastuunalaiset vastaamaan teoista tai tapahtumista taholle, joka on vastuun antanut. Tilivelvollisuus tarkoittaa myös sellaisten kriteerien luomista, joilla pystytään tehokkaasti valvomaan vastuunalaisen osapuolen suoritusta, tehokkuutta ja tehdyn sopimuksen noudattamista. Jotta edellä mainitut toimet olisivat tehokkaita ja tarkoituksen mukaisia, tulee osapuolien tietää ja tuntea roolinsa tilivelvollisuusketjussa myös käytännössä. Jos vastuunalainen tilivelvollinen ei ole selvästi tietoinen kenelle ja mistä hän on tilivelvollinen, tilivelvollisuus vaarantuu, varsinkin jos kyseessä on pitkä tilivelvollisuuden ketju, kuten julkisella sektorilla yleensä on. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Jenni Pässilä on Pro Gradussaan määritellyt tilivelvollisuuden sosiaalisesti suhteeksi, jossa toimija on velvoitettu osoittamaan toimintansa oikeutetuksi. Tilivelvollisuus ymmärretään rakentuvan tilanteessa, jossa toimija ja toiminta ovat ulkopuolisen ohjaus- ja määräysvallan kohteena. Tällöin tilivelvollisuus yhdistetään usein yksikön tilinpitoon ja sen oikeellisuuteen. Juridisesti ja kapea-alaisesti tulkittuna tilivelvollisuus voidaan nähdä myös lakien, asetusten sekä määräysten noudattamisena. (Pässilä, 2008, 12)

Tilivelvollisuuden toteutumiseksi, tulee tehdä tarkka määrittely tavoitteista. Tavoitteet määrittelevät tarkasti, mitä tulee tehdä, mitkä ovat keskeisimmät toiminnot ja kuinka resurssit tulisi allokoida maksimaalisen suorituksen aikaansaamiseksi. Tärkein tekijä toimijoiden välisessä sopimuksessa on määrittellä, mistä vastuunalainen on tilivelvollinen. Ideaalisessa tilanteessa tavoitteet tulisi määrittellä tarkasti laadullisesti, määrällisesti ja asettaa tiettyyn aikarajaan. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Bovens (2007) näkee kuitenkin sopimuksen muodostumisen myös toisesta näkökulmasta ja hänen mukaansa tilivelvollisuuden syntyminen ei välttämättä edellytä virallisen sopimuksen laatimista. Tilivelvollisuus voi syntyä myös vain tulossopimuksen kautta tai olosuhteiden seurauksena. Muut perusosatekijät hän kuitenkin näkee olevan olemassa, eli tilivelvollisuuden todentaminen edellyttää raportointia, jonka kumpikin osapuoli pystyy todentamaan ja vahvistamaan. (Bovens, 2007, 12)

Julkisella sektorilla tilivelvollisuus voidaan ymmärtää hallinnon sisäiseksi asiaksi, jolloin se ilmenee viranomaisen keskinäisenä vastuuna ja valvontana. Tilivelvollisuus pitää kuitenkin nähdä laajempaan kuin vain hallintotasojen välisenä suhteena. Tämän mukaisesti kunnassa tilivelvollisuus merkitsisi jokaisen hallintokunnan, viraston ja yksikön, jokaisen johtajan ja jokaisen työntekijän vastuuta kuntalaisille siitä, että he saavat

parasta mahdollista palvelua käytettävissä olevilla voimavaroilla ja että kunnan verorahoja käytettäisiin muutenkin tarkoituksenmukaisesti. (Hautamäki, 1995, 52) Näin laajasti ymmärrettynä tilivelvollisuus on lähinnä moraalista, eikä voida sanoa perustuvan virallisiin sopimuksiin. Julkisen sektorin laaja tilivelvollisuuskäsite voisi siis vastata Bowenin näkemystä olosuhteiden seurauksena syntyneestä tilivelvollisuudesta.

Kunnallisessa hallinnossa tilivelvollisuusajattelun mukaan Vuorinen (2000) näkee, että veroja ja erilaisia kunnallisia maksuja maksava kuntalainen on päämies, jolle kunnan hallinto-organisaatio on tilivelvollinen käyttöönsä tulleista varoista. Kuntalaiset ovat siirtäneet päämiehen tehtävät kunnallisvaaleilla valtuustolle, joka kuntalaisten puolesta selvittää tilivelvollisten tilinteon asiallisuuden. Kun valtuusto kuntalaisten puolesta määrittelee kuinka paljon kuntalaiset panostavat veroina ja maksuina kunnan toimintaan, valtuusto asettaa samalla tavoitteet, joihin näillä resursseilla pyritään. (Vuorinen, 2000, 15)

2.3.1 Tilivelvollisuus ja raportointivastuu

Jokaisella tilivelvollisuusketjun osatekijällä tulee olla raportointivastuu, jotta voidaan varmistaa tilivelvollisuuden toteutuminen ketjun jokaisella tasolla. Seuraavalle tasolle siirrettävä tilivelvollisuus tarkoittaa aina vastuun ja vallan siirtämistä. Tarkalla raportoinnilla vältetään varsinkin vallan väärinkäytöksiä. Vallan ja vastuun siirtäjän tulee kuitenkin huolehtia, että seuraavalla tasolla on tarpeelliset resurssit käytettävissä tilivelvollisuuden aktiiviseksi ja tehokkaaksi toteuttamiseksi. Vajavaiset resurssit voivat myös johtaa väärinkäyttöihin vallan ja vastuun osalta. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Tilivelvollisuuden todentamisessa informaatio on keskeisimmässä osassa. Raportoinnin sisällön ja taajuuden tulee olla suhteessa tilivelvolliseen kohteeseen ja suoritettaviin tehtäviin. Raportoinnista sovittaessa tärkeimmät tekijät ovat raportointimuoto, sisältö ja aikataulu. Jos kyseisten tekijöiden määrittelyssä epäonnistuu, voi tilivelvollisuus vaarantua tai ainakin heiketä merkittävästi. Toimitetun informaation eli raportoinnin tulee myös olla kummankin osapuolen saatavilla ja vahvistettavissa. Jos käytetään vain toiselle osapuolelle saatavilla olevaa informaatiota, vaarannetaan informaation luotettavuus. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Tilivelvollisuuden ei voida myöskään sanoa olevan olemassa, jos ei raportoinnin lisäksi ole käytettävissä raportoinnista saatavan tiedon mukaista palkitsemis- ja sanktiojärjestelmää. Jokaisella osapuolella pitää olla yhtäläiset mahdollisuudet arvioida raportointinformaation perusteella suorituksen tasoa ja laatua. On kuitenkin sopimuksen osapuolien, lähinnä päämiehen, päätettävissä painotetaanko sanktiota vai palkitsemista. Tärkeintä tilivelvollisuusteorian toteutumisen kannalta on kuitenkin se, että edes jomman kumman vaihtoehdon tulee olla sopimussuhteessa läsnä. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Myös Koganin (1986) tilivelvollisuuteen kuuluvat sanktiot. Tilivelvollisuus on tila, jossa yksittäinen roolinhaltija on velvollinen tekemään selvitystä toiminnastaan ja jossa voidaan käyttää sanktioita, jos roolinhaltijan toiminta ei tyydytä niitä, joiden kanssa hän on tilivelvollisuussuhteessa. (Kogan, 1986, 25)

Huuskonen (2002) on käsitellyt sanktioita julkisoikeiden tutkimuksessaan. Hän käyttää termiä tilintekovelvollisuus ja toteaa keskeistä olevan, että se jolle ollaan tilintekovelvollisia, voi käyttää tilintekovelvolliseen kohdistuvia pakotteita tai sanktioita, jos tämän toiminta ei täytä asetettuja vaatimuksia. Yhtenä esimerkkinä sanktioista voidaan käyttää yrityksen jatkuvan huonon kannattavuuden johtavan usein toimivan johdon vaihtumiseen. Myös OECD:n (Organisation for Economic Co-operation and Development, suom. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö) mukaan johtajien tilivelvollisuuden välttämättömiä elementtejä ovat kannustimet, jotka käsittävät sekä palkkiot että sanktiot, joista yleisimmät tavat ovat suoriteperusteinen palkkaus ja palvelussuhteen päättäminen tai määräaikaisen palvelussuhteen uusimatta jättäminen. (Huuskonen, 2002, 36)

Huuskonen on myös käsitellyt tilivelvollisuutta ja sen raportointivastuuta ja sanktioita seuraavasti:

”Tilivelvollisuus on käsitteenä laaja ja kattaa hyvin erilaisia päämies-agenttisuhteita. Tällöin ei voi ollakaan yleispätevää sääntöä siitä, tulisiko ja minkälaiset sanktiot liittyä tilivelvollisuuteen. Asiaa on harkittava tilannekohtaisesti ottaen huomioon päämiesagenttisuhteen luonne ja siihen kuuluvien asioiden sisältö. Kyse on myös siitä, kuinka tärkeäksi kyseinen asia koetaan.”

(Huuskonen, 2002, 31)

2.3.2 Tilivelvollisuussuhteiden määrittely

Kuten on jo todettu, voidaan tilivelvollisuuden käsite muokata hyvinkin erilaiseksi viitekehystä riippuen. Myös tilivelvollisuus itsessään voidaan muokata erilaisiin muotoihin, joita sovitetaan tilivelvollisuussuhteisiin ja pyritään tällä tavalla tarkemmin määrittelemään millaisesta tilivelvollisuudesta on kyse.

Tuomo Huuskonen (2002) on pohtinut tilivelvollisuutta julkisoikeuden näkökulmasta ja on pro gradussaan määritellyt tilivelvollisuuden kolmeen eri ryhmään; julki- seen/poliittiseen, professionaaliseen ja kuluttajiin suuntautuvaan malliin. Julkinen tilivelvollisuus tarkoittaa hänen mukaansa valtion tai toiminnan ylläpitäjän edellyttämää informaatiota toiminnan tuloksellisuudesta. Tilivelvollisuussuhde perustuu tällöin sopimukseen tai tehtäväksiantoon, mikä voidaan ymmärtää myös säännökseksi tai määräykseksi. Kontrolli toimii tässä mallissa hallintohierarkiassa ylhäältä alaspäin ja tilivelvollisuus vastaavasti alhaalta ylöspäin. Professionaalinen tilivelvollisuuden malli perustuu ammattikunnan sisäisiin ammatillisiin eettisiin normeihin. Tällöin tilivelvollisuus on ammatillista ja moraalista tilivelvollisuutta itselle ja ammattikunnan kollegoille ja kontrolli toimii pääasiassa horisontaalisesti. Tätä tilivelvollisuussuhteen kuvaajaa käytetäänkin erittäin paljon mm. terveydenhuollon parissa. Tilivelvollisuus kuluttajalle -ajattelu korostaa palvelujen käyttäjien ensisijaista roolia ja suoraa mahdollisuutta kontrolloida toimintaa. Tilivelvollisuus ei siis tapahdu vertikaalisesti tai horisontaalisesti hallintohierarkiassa, vaan järjestelmästä ulospäin. (Huuskonen, 2002, 25)

Huuskonen käsittelee asiaa myös julkisen sektorin osalta:

”Oikeudellisesta vastuusta voidaan erottaa moraalinen vastuu tai vastuullisuus, johon ei sisälly oikeudellisia tehosteita. Kunnan hallinto-organisaation vastuu suoraan kuntalaisille äänestäjinä ja veronmaksajina on moraalista. Luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden vastuu ei konkretisoidu valtuustoa lukuun ottamatta suoraan kuntalaisille, vaan virallisten vastuujärjestelmien kautta. Kunnan toiminnan legitimitetti kuntalaisten käsityksissä muodostuu kuitenkin pitkälti hallinto-organisaation tuloksellisuuden ja julkisuuden kautta, jolloin kuntalaisiin suuntautuva tilivelvollisuus on tärkeää hahmottaa toiminnan ajatukselliseksi lähtökohdaksi.”

(Huuskonen, 2002, 32)

Meklin ja Näsi (1995) ovat tutkineet laajasti tilivelvollisuutta ja esittäneet useita erilaisia näkemyksiä tilivelvollisuuden eri lajeista. Meklinin yhden määritelmän mukaan tilivel-

vollisuus jaetaan talouden näkökulmasta kolmeen tasoon: Rahoitukseen liittyvään tilivelvollisuuteen, tuloksellisuuteen liittyvään tilivelvollisuuteen (taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus) ja yhteiskunnalliseen tilivelvollisuuteen. Rahoitukseen liittyvän tilivelvollisuuden sisältönä on vaatimus saadun rahoituksen käyttämisestä sovittujen pelisääntöjen mukaan. Tuloksellisuuteen liittyvän tilivelvollisuuden perustana taas on vaatimus rajallisten voimavarojen tehokkaasta käytöstä (value for money -vaatimus). Yhteiskunnallinen tilivelvollisuus on laajinta ja kohdentumattominta tilivelvollisuutta. (Meklin, 1995, 120) Meklinin ja Näsin (1994) mukaan tilivelvollisuudesta voidaan erottaa myös toisenlainen lähestymistapa ja jakaa tilivelvollisuus kahteen eri osa-alueeseen; rahoitusta eli rahan käyttöä koskeva tilivelvollisuus sekä tuloksellisuutta koskeva tilivelvollisuus. (Meklin & Näsi, 1994, 204)

B. Romzek ja M. Dubnick (1987) ovat pohtineet tilivelvollisuutta julkisella sektorilla Public Administration review – julkaisussa otsikolla Tilivelvollisuus julkisella sektorilla: Opit Challenger tragediasta (Accountability in the Public Sector: Lessons from Challenger Tragedy). Artikkelissa tilivelvollisuus on jaettu neljään eri kategoriaan; byrokraattiseen tilivelvollisuuteen, lailliseen tilivelvollisuuteen ammatilliseen tilivelvollisuuteen ja poliittiseen tilivelvollisuuteen (B. Romzek ja M. Dubnick, 1987, 228)

Byrokraattinen tilivelvollisuus kohdistaa tilivelvollisuuden omistuksen tai hallinnan kohteena olevan organisaation ylimpään byrokraattiseen johtoon. Samaan aikaan muuhun organisaationa alemmilla tasoilla kohdistetaan laajat valvontatoimenpiteet. Tätä lähestymistapaa käytetään kun halutaan luoda selkeä kuva organisaatiolle asetetuista odotuksista ja se kohdistetaan suoraan ylimpään johtoon. Toimiakseen byrokraattinen tilivelvollisuus tulee olla hyvin organisoidun ja lailla perustellun vallan käytön alaisena, milloin valtaa ja siihen perustuvaa määräyksiä ei kyseenalaisteta kummankaan osapuolen toimesta. Byrokraattisen tilivelvollisuuden lähestymistapaa käytetään usein kuvaamaan julkisen sektorin tilivelvollisuutta ja kontrolli voidaan määritellä korkeaksi ja organisaation sisäiseksi. (B. Romzek ja M. Dubnick, 1987, 228)

Laillinen tilivelvollisuus myös suosii laajoja valvontatoimenpiteitä organisaation alemmille tahoille, mutta tämän lähestymistavan perusta on lakiin perustuvalla tilivelvollisuudella. Tilivelvollisuus ilmenee nimenomaisesti organisaation ja sen ulkopuolisen kontrolloivan tahon välillä, ja kontrolloivalla taholla on valta ja mahdollisuus asettaa laillisia ja virallisia sanktioita ja vaatimuksia. Tyypillisesti tällä ulkopuolisella taholla

on lain ja asetusten asettamisen mandaatti ja tilivelvollisen on näitä lakeja ja asetuksia pakollisesti noudatettava. Tätä tilivelvollisuussuhdetta käytetään kuvaamaan pääosin myös julkisen sektorin tilivelvollisuutta, helpoiten tämä lähestymistapa on istutettavissa esimerkiksi kunnan ja valtion väliseen suhteeseen. Laillista tilivelvollisuutta voidaan kuvailla kontrollilta suureksi mutta organisaation ulkopuolelle asettuvaksi. (B. Romzek ja M. Dubnick, 1987, 229)

Ammatillinen tilivelvollisuus perustuu vahvaan ammatilliseen osaamiseen perustuviin organisaatioihin, jotka ovat usein tilivelvollisia avustamaan ja antamaan ammatillista tietämystä omistavan organisaation käyttöön. Tässä tilivelvollisuussuhteessa myös omistajatahon tulee osoittaa luottamusta organisaation osaamiseen, jotta ammatillinen tilivelvollisuus voi toteutua. Tätä tilivelvollisuutta voisi kuvailla mm. tukipalveluorganisaation toiminnalla, joka tuottaa avustavaa ammatillista osaamista organisaation käyttöön, esimerkiksi talouden palvelukeskuksen voitaisiin nähdä yhtenä esimerkkinä. Ammatillista tilivelvollisuutta toteuttavalla taholla on vahva tarve onnistua, toistuvat epäonnistumiset voivat johtaa toiminnan lopettamiseen. Tilivelvollisuutta voidaan kuvailla kontrollin osalta matalaksi ja organisaation sisäiseksi. (B. Romzek ja M. Dubnick, 1987, 229)

Poliittinen tilivelvollisuus käsittelee lähinnä julkisen vallan tilivelvollisuutta poliittisessa demokraattisessa ympäristössä. Peruskysymyksenä on, ketä julkinen valta todella edustaa, ja kuka on poliittisessa ympäristössä todellinen päämies. Vastaus tähän kysymykseen vaihtelee eri konteksteissa mutta perusasetelma tilivelvollisuudesta ja pyrkimyksestä sen toteuttamiseen pysyvät kuitenkin samana. Poliittinen tilivelvollisuus on kontrollin osalta matalaa ja organisaation ulkopuolista. (B. Romzek ja M. Dubnick, 1987, 229)

Tämä tutkimuksen osalta on tärkeää määritellä julkinen tilivelvollisuus. Huuskosen määritelmä on hyvin validi myös tähän tutkimukseen, eli julkinen tilivelvollisuus sisältää aina toiminnan, eli kunnan tai valtion, odotuksen toiminnan tuloksellisuudesta, joka perustuu sopimukseen tai määräykseen. Mukaan voidaan ottaa myös Romzeikin ja Dubnikin määritelmä byrokraattisesta tilivelvollisuudesta, joka sivuaa Huuskosen määritelmää, eli julkisen tilivelvollisuuden alla olevan toiminnan tulee olla hyvin organisoitua ja jäsenneiltyä ja kontrollitoimet kohdistetaan nimenomaisesti ylimpään johtoon. Tärkein huomiotehtävä kuitenkin on liittää julkiseen tilivelvollisuuteen olettamus moraalista

tilivelvollisuudesta, jota Huuskonen myös käsittelee. Moraalinen vastuu ei siis perustu sopimukseen ja näkyviin kontrolleihin vaan on moraalista vastuuta kunnallisen hallintokoneiston ja veronmaksajan eli kuntalaisen välillä. Huuskonen toteaa, että julkisen sektorin tilivelvollisuus, eli kuntalaisiin kohdistuva moraalinen tilivelvollisuus, voidaan määritellä toiminnan ajatukselliseksi lähtökohdaksi määritelmää tehdessä. Tätä määritelmää voisi täydentää vielä Maystonin näkemyksellä julkisen sektorin agenttiteoreettisesta ulottuvuudesta, eli julkisella sektorilla tulee hänen mukaansa olla aina agentin toimia todentava laadullinen kriteeristö.

Kiteytettynä julkisen sektorin tilivelvollisuus määritellään tässä tutkimuksessa laajasti kuvattuna moraaliseksi, laadulliseksi vastuuksi kuntalaisia eli veronmaksajia kohtaan, mikä perustuu kuntaorganisaation sisällä vahvoihin byrokraattisiin sopimukseen ja valvontaan.

Taulukko 1 kokoaa vielä eri tilivelvollisuussuhteet ja niiden keskeisimmän määritelmät.

Taulukko 1 tilivelvollisuussuhteet ja niiden määritelmät

Tilivelvollisuuden nimi / kuvaus	Tilivelvollisuuden määritelmä
Ammatillinen tilivelvollisuus 1	Organisaatio avustaa ja antaa ammatillista osaamista omistajan / hallinnoijan käyttöön.
Ammatillinen tilivelvollisuus 2.	Ammattikunnan sisäiset eettiset normit, moraalinen tilivelvollisuus itselle ja kollegoille
Kuluttajille suuntautuva tilivelvollisuus	Palvelun / tuotteen käyttäjälle kohdistuvaa tilivelvollisuutta.
Rahoitukseen liittyvä tilivelvollisuus	Saadun rahoituksen käyttäminen sovittujen sääntöjen mukaisesti
Tuloksellisuuteen liittyvä tilivelvollisuus	Rajallisten resurssien tehokas käyttö (taloudellisuus, tuottavuus, vaikuttavuus)
Byrokraattinen tilivelvollisuus	Omistuksen / hallinnan kohteen ylimpään johtoon kohdistettava tilivelvollisuus.

Laillinen tilivelvollisuus	Organisaation ja sen ulkopuolisen tahon välinen tilivelvollisuus, kontrolloijalla mahdollisuus asettaa lakeja ja asetuksia.
Poliittinen tilivelvollisuus	Julkisen vallan tilivelvollisuus poliittisessa demokraattisessa ympäristössä

2.4 Agenttiteorian ja tilivelvollisuuden soveltaminen kunnan osakeyhtiönä toimivaan tytäryhtiöön

Tässä tutkimuksessa pyritään kuvaamaan kunnan ja sen omistuksessa olevan tytäryhtiön välistä tilivelvollisuussuhdetta ja sen todentamista. On siis tarpeen tarkasti määrittellä, millaista tilivelvollisuutta toimijoiden välillä on olemassa, jotta voidaan siirtyä analysoimaan miten suhdetta voidaan luotettavasti todentaa.

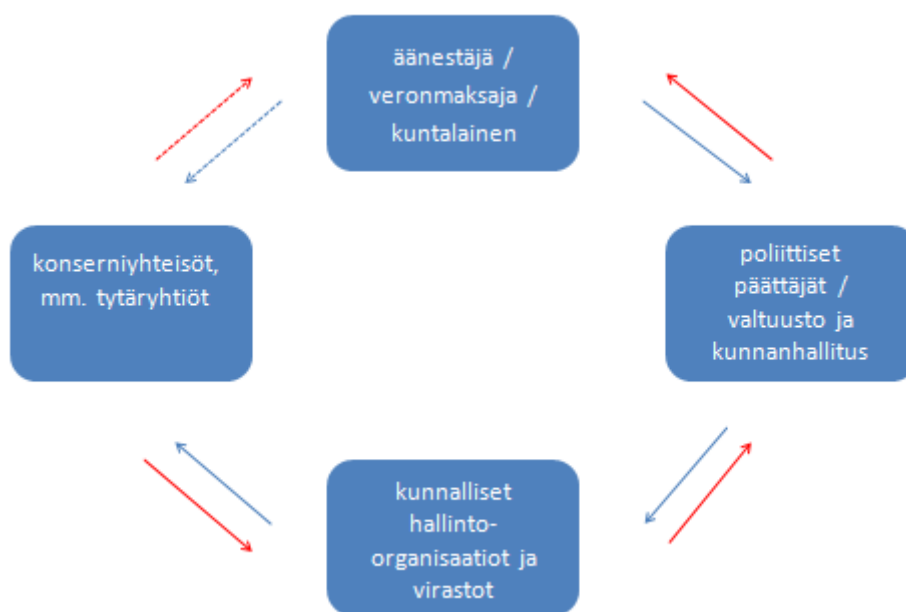
Analyysi on syytä aloittaa palaamalla agenttiteoriaan ja siitä luotuihin lineaariseen ja ympyrämalliin (kuviot 1 & 2), jotka kuvaavat agenttisuhteen muodostumista. Kuten on jo aiemmissa osioissa perusteltu, on agenttisuhteen syntyminen tilivelvollisuuden perusta. Sovittamalla vielä tilivelvollisuuden samoihin agenttiteoreettisiin mallinnuksiin, pysytään tarkemmin analysoimaan tilivelvollisuuden olemassaoloa.



Kuvio 3 Lineaarinen tilivelvollisuussuhdemalli

Kuviossa kolme, esitetään lineaarinen malli muodostaa päämies-agentti ketju ja siihen liittyvä tilivelvollisuussuhde. Mallin ylempi nuoli kuvaa päämies-agenttisuhtetta ja siihen liittyvää vallan siirtoa eteenpäin agentille ja alempi nuoli kuvaa agenttisuhteesta muodostuvaa tilivelvollisuutta agentilta päämiehen suuntaan. Malli on hyvin yksinkertainen ja lähtee oletuksesta, että kuntalainen on lähtökohtainen päämies, joka siirtää

valtaa poliittisille päätöksentekijöille edustuksellisen demokratian, eli pääsääntöisesti äänestämisen keinoin ja pitää myös tätä kanavaa tilivelvollisena tahona itseään kohtaan. Poliittiset päättäjät, mm. valtuusto ja kunnanhallitus, toimivat kaksoisroolissa ensin kuntalaisen agenttina ja seuraavan tahon eli kunnallisten organisaatioiden ja virastojen päämiehenä, samoin kuin siis kuntalaiselle tilivelvollisena. Myös kunnalliset organisaatiot toimivat kaksoisroolissa ja edelliselle taholle tilivelvollisena, siirtäen valtaa jälleen eteenpäin tytäryhteisöille, joihin tytäryhtiöt kuuluvat. Agenttiteoriaan perustuen myös tilivelvollisuus kulkee lineaarisen mallin läpi takaisin agenttisuhteen muodostamaa reittiä pitkin ja näin siis pystytään määrittelemään miten tahot ovat toisilleen tilivelvollisia. On muodostunut tilivelvollisuus- ja agenttiketju kuntalaisesta eli alkuperäisestä päämiehestä tytäryhtiöön, eli viimeisenä toimivaan agenttiin.



Kuvio 4 Ympyrämallinen tilivelvollisuussuhdemalli

Toinen malli kuvata agentti- ja tilivelvollisuussuhdetta tässä tutkimuksessa on ympyrämalli, jossa kuntalainen nähdään myös ylimpänä päämiehenä. Ympyrän sisempi nuoli kuvaa agenttisuhdetta ja siirtynyttä valtaa ja ulompi nuoli kuvaa agenttisuhteesta muodostunutta tilivelvollisuutta. Kaksoisroolin toimijat ovat samat kuin lineaarisessa mallissa ja tilivelvollisuus kulkee samaa agenttisuhdetta takaisin päin jokaisen tahon välillä, eli kuntalainen luovuttaa valtaa poliittisille päättäjille, jotka edelleen luovuttavat sitä

virvakoneistolle, joka taas edelleen luovuttaa valtaa tytäryhteisöille, eli myös yksittäisille tytäryhtiöille ja tilivelvollisuus kulkee siis tässä mallissa toiseen suuntaan. Erona tässä ympyrämallissa lineaariseen malliin on, että alkuperäinen päämies, eli kuntalainen luovuttaa valtaa poliittisille päättäjille, mutta odottaa näkevänsä luovutetun vallan tulokset agenttiketjun toisessa päässä, on siis oletettavissa, että kuntalainen odottaa tilivelvollisuuden toteutumista ketjun kummastakin päästä. Tilannetta voidaan kuvata siis siten, että kuntalainen antaa niin sanotun toimeksiannon ympyrän toiseen suuntaan ja olettaa sen tulevan takaisin ympyrän kierrettyään. Tässä mallissa siis korostuu kuntalaisen suorittama valvonta eli tilivelvollisuuden toteutumisen oletus ja agenttiketjun päämiehenä toimiminen on huomattavasti vahvempaa. Tytäryhtiön ja kuntalaisen välinen agentti- ja tilivelvollisuussuhde on kuitenkin merkitty katkovivalla sen vuoksi, että tämä suhde on olemassa vain moraalisisella tasolla, eikä sitä ole varmennettu minkään virallisen menettelyn tai sopimuksen kautta. Tytäryhtiön kohdalla tässä mallissa voidaan myös nähdä sen olevan ”kahden tulen välissä”, eli tytäryhtiötä ympäröi toisesta suunnasta kunnallinen organisaatio ja toisesta kuntalainen.

Näiden kahden mallin ero on lopullisen agentin, eli tytäryhtiön kannalta hyvin merkittävä. Kuviossa 3 esitetty lineaarinen malli asettaa tytäryhtiön asemaan, jossa agentti- ja tilivelvollisuussuhde nähdään muodostuvan vain kunnallisen organisaation kanssa ja alkuperäisen päämiehen intressien valvontaa tapahtuu myös tämä suhteen kautta. Kuviossa 4 taas nähdään tytäryhtiön toimivan kahden päämiehen välissä. Ideaalisessa teoreettisessa tilanteessa kummankin tahon, sekä kuntalaisen ja virvakoneiston intressit tulisivat olla samat, mutta jo teoreettisestakin näkökulmasta on mahdollista että agentin moraalinen riski toteutuu, mitä pidemmäksi ketju muodostuu ja mitä enemmän kaksoisroolissa toimivia tahoja ketjuun kuuluu. On siis erittäin todennäköistä, että odotusarvot näillä kahdella päämiehellä ovat hyvinkin erilaiset, jo myös informaation epäsymmetrisyydestä johtuen.

2.4.1 Tilivelvollisuuden tarkempi määrittely tytäryhtiösuhteessa

Tarkempi tilivelvollisuuden määrittely on syytä aloittaa pohdinnalla, milloin tytäryhtiön tilivelvollisuus on julkista tilivelvollisuutta. Aiemmin tässä tutkimuksessa on julkinen tilivelvollisuus määritelty seuraavasti:

”Julkisen sektorin tilivelvollisuus nähdään moraaliseksi, laadulliseksi vastuuksi kuntalaisia eli veronmaksajia kohtaan, mikä perustuu kuntaorganisaation sisällä vahvoihin byrokraattisiin sopimuksiin ja valvontaan.”

Julkinen tilivelvollisuus on siis selvästi näkyvä kuntalaista eli päämiestä kohtaan ja kuntalainen pystyy tämän myös itse toteamaan, eli tytäryhtiön toiminta on kuntalaiselle näkyvää.

Näiden määritelmien perusteella voi tehdä laajasti yleistävällä tavalla linjauksen, minkä mukaan teoreettisesti analysoituna lineaarinen malli (Kuvio 3) tytäryhtiön tilivelvollisuudesta ei ole julkisen sektorin tilivelvollisuutta, sillä lineaarisessa mallissa toimiva tytäryhtiö ei toiminnallaan ole näkyvä kuntalaiselle eli alkuperäiselle päämiehelle. Tällaisessa tilanteessa tytäryhtiö on tilivelvollinen vain kunnallisen hallinto-organisaation suuntaan ja tässä suhteessa agenttisuhteen sopimusehdot ja näin ollen todennettava tilivelvollisuus koostuu enemmänkin taloudellisista tulostavoitteista, kuin laajemmasta moraalista ja laadullisesta vastuusta. Kuntalainen näkee lineaarisessa mallissa toimivat tytäryhtiöt enemmänkin kunnan sijoituksena ja tulosityksiköinä kuin julkisen sektorin palvelun tai tuotteen tuottajana ja tällöin tilivelvollisuussuhde kuntalaista kohtaan on heikko ja toteutuu vain pitkän tilivelvollisuusketjun kautta.

Ympyrämallissa (Kuvio 4) kuntalainen on selvästi näkyvä toimija ja päämies myös tytäryhtiölle. Kuntalainen olettaa näkevänsä niin sanotusti ”vastinetta verorahoilleen” tytäryhtiön toiminnassa ja näin ollen tytäryhtiön voidaan sanoa olevan moraalisesti ja laadullisesti tilivelvollinen kuntalaiselle, sen lisäksi että on selkeästi byrokraattisesti tilivelvollinen kunnalliselle hallinto-organisaatiolle. Näin ollen määritelmä julkisen sektorin tilivelvollisuudesta toteutuu teoreettisessa viitekehyksessä tytäryhtiön kohdalla ympyrämallissa. Kuntalainen siis odottaa tytäryhtiön toiminnan olevan laadukasta ja moraalisesti kestävä julkisen sektorin tarjoamaa palvelua tai tuote. Vaikka tytäryhtiö toimii markkinataloudellisessa ympäristössä kuntalainen kuitenkin helposti mieltää ympyrämallissa toimivan tytäryhtiön olevan julkista verorahoitteista toimintaa ja tilivelvollisuuden tulisi toteutua myös suoraan kuntalaisen suuntaan.

Aiemmin tässä tutkimuksessa on myös määritelty erilaisia tilivelvollisuuksia taulukossa 1 sivulla 27. Taulukossa olevat tilivelvollisuussuhteet on määritelty niiden sisällön perusteella. Jotkin näistä suhteista teoreettisesti todentavat julkisen sektorin tilivelvollisuutta eli ympyrämallia, toiset sopivat vain lineaariseen malliin, kun taas muutamia voi soveltaa laajasti kumpaankin malliin tai jotkin eivät sovi tytäryhtiösuhteen kuvaajiksi

tässä viitekehyksessä lainkaan. Periaatteessa kaikkia tilivelvollisuuden määritelmiä voi soveltaa johonkin osioon kumpaakin teoreettista mallia, mutta tässä viitekehyksessä keskitytään vain tytäryhtiötä koskevaan tilivelvollisuussuhteen määrittelyyn.

Ympyrämalliin eli julkisen sektorin tilivelvollisuutta todentavaan teoriaan voi sovittaa useampia tilivelvollisuusmääritelmiä. Kaikkein selkein tilivelvollisuussuhde joka muodostuu tytäryhtiön ja kuntalaisen välille on kuluttajalle suuntautuva tilivelvollisuus. Vaikka kuntalaista ei voida suoranaisesti kuvailla kuluttajaksi, voi tätä määritelmää lainata myös julkisen sektorin puolelle. Periaate siis tässä tilivelvollisuussuhteessa on, että tytäryhtiö on toiminnastaan tai tuotteestaan vastuussa suoraan kuluttajalle eli kuntalaiselle. Toinen tilivelvollisuussuhde mikä ilmenee teoreettisesti tytäryhtiön ja kuntalaisen välillä on ammatillinen tilivelvollisuus 2. Tällöin kuntalainen olettaa, että tytäryhtiössä toimivat asiantuntijat, jotka useimmiten tarjoavat kunnallisia palveluita kuntalaisille, todentavat ammattikunnan sisäistä tilivelvollisuutta noudattaen eettisiä sääntöjä ja normeja vastaten näistä mm. kollegoilleen. Tällainen tilivelvollisuus voi olla läsnä sellaisessa ammatillisessa erikoistoinnassa, esimerkiksi terveys- ja sosiaalipalveluissa, jossa kuntalainen ei palvelun käyttäjänä voi tehdä riittävää arviointia laadusta johtuen siitä, ettei itse omaa riittävää ammatillista tietämystä.

Rahoitukseen ja tuloksellisuuteen liittyvä tilivelvollisuus voidaan kytkeä löyhästi myös ympyrämallin tytäryhtiön ja kuntalaisen välillä, mutta selkeästi nämä tilivelvollisuudet ilmenevät tytäryhtiön ja kunnallisen hallinto-organisaation välillä, milloin näitä voidaan sovittaa sekä lineaariseen sekä ympyrämalliin. Laajasti ajateltuna kuntalainen voi nähdä että tytäryhtiö on saanut rahoituksensa verorahoilla, jotka on kuntalainen maksanut, milloin voi syntyä myös oletamus siitä, että tytäryhtiön tulee käyttää rahoituksensa julkisen sektorin pelisääntöjen mukaisesti. Tällaisessa suhteessa on kuitenkin usein tytäryhtiön ja kuntalaisen välillä läsnä vahva informaation epäsymmetrisyys rahoitukseen liittyen, jonka vuoksi tilivelvollisuuden olemassa olon voi nähdä hyvin eri tavalla kuntalaisen ja tytäryhtiön näkökulmasta. Tuloksellisuuteen liittyvä tilivelvollisuus on kuntalaisen näkökulmasta nähtävissä samalla tavalla kuin rahoitukseen liittyvä tilivelvollisuus. Kuntalainen näkee tytäryhtiön julkisen sektorin toimijana ja odottaa yhtiöltä rajallisten resurssien tehokasta käyttöä, mikä on usein oletamus julkisen sektorin toiminnalle veronmaksajan näkökulmasta. Tässäkin suhteessa informaation epäsymmetrisyys on vahvasti läsnä, mikä voi aiheuttaa hyvin erilaisen näkemyksen tilivelvollisuussuhteen olemassaolosta tytäryhtiön ja kuntalaisen välillä. Rahoitukseen ja tulokselli-

suuteen liittyvät tilivelvollisuudet ovat kuitenkin vahvasti läsnä tytäryhtiön ja kunnallisen hallinto-organisaation välillä ja näihin liittyvät tavoitteet on useimmiten agenttiteorian mukaisesti kirjattu virallisiin dokumentteihin. Myös byrokraattinen tilivelvollisuus on läsnä kummassakin teoreettisessa mallissa tytäryhtiön ja hallinto-organisaation välillä, johtuen siitä että tytäryhtiö toimii osakeyhtiömallissa, milloin voidaan tilivelvollisuutta kohdistaa henkilötasolla vain yhtiön ylimpään johtoon, eli käytännössä hallituksen puheenjohtajaan.

Pelkästään lineaariseen malliin sovitettava tilivelvollisuus tytäryhtiön ja hallinto-organisaation välille on ammatillinen tilivelvollisuus 1. Tässä tapauksessa kyse olisi tytäryhtiöstä, joka tuottaa mm. tukipalveluita hallinto-organisaatiolle, eikä ole kuntalaiselle lainkaan näkyvä.

Ulkopuolelle näistä kahdesta teoreettisesta mallista tytäryhtiön tilivelvollisuussuhteiden näkökulmasta jää sekä poliittinen tilivelvollisuus sekä laillinen tilivelvollisuus. Laillinen tilivelvollisuus kuntakentässä sopii pääosin vain valtion ja kunnan väliseen suhteeseen ja poliittinen tilivelvollisuus sopii lähinnä kuntalaisen ja poliittisten päättäjien välille, milloin näitä ei ole tarpeen analysoida tytäryhtiön näkökulmasta lainkaan.

Tilivelvollisuussuhdetaulukko on täydennettynä ja kaikki tiedot kokoavana esitetty taulukossa 2.

Taulukko 2 tilivelvollisuussuhteet ja niiden määritelmät sekä teoreettinen malli

Tilivelvollisuuden nimi / kuvaus	Tilivelvollisuuden määritelmä	Teoreettinen malli
Ammatillinen tilivelvollisuus 1	Organisaatio avustaa ja antaa ammatillista osaamista omistajan / hallinnoijan käyttöön	Lineaarinen malli
Ammatillinen tilivelvollisuus 2.	Ammattikunnan sisäiset eettiset normit, moraalinen tilivelvollisuus itselle ja kollegoille	Ympyrämalli
Kuluttajille suuntautuva tilivelvollisuus	Palvelun / tuotteen käyttäjälle kohdistuvaa tilivelvollisuutta	Ympyrämalli

Rahoitukseen liittyvä tilivelvollisuus	Saadun rahoituksen käyttäminen sovittujen sääntöjen mukaisesti	Lineaarinen malli (ympyrämalli)
Tuloksellisuuteen liittyvä tilivelvollisuus	Rajallisten resurssien tehokas käyttö (taloudellisuus, tuottavuus, vaikuttavuus)	Lineaarinen malli (ympyrämalli)
Byrokraattinen tilivelvollisuus	Omistuksen / hallinnan kohteen ylimpään johtoon kohdistettava tilivelvollisuus	Lineaarinen malli, ympyrämalli
Laiillinen tilivelvollisuus	Organisaation ja sen ulkopuolisen tahon välinen tilivelvollisuus, kontrolloijalla mahdollisuus asettaa lakeja ja asetuksia	Ei sovellu
Poliittinen tilivelvollisuus	Julkisen vallan tilivelvollisuus poliittisessa demokraattisessa ympäristössä	Ei sovellu

3 TALOUDELLINEN RAPORTOINTI TILIVELVOLLISUUSSUHTEEN TODENTAJANA

Tässä tutkimuksessa on jo useampaan otteeseen otettu esille, että jokaiselle tilivelvollisuusketjun osatekijälle tulee asettaa myös raportointivastuu, jolla todentaa tilivelvollisuutta. Agenttisopimuksen tekijällä on vahva valvontavastuu sekä raportoinnista ja sen muodosta. Raportoinnin taajuudesta päättäminen on yksi päämiehen tärkeimpiä tehtäviä, jotta onnistunut ja kaikkia osapuolia tyydyttävä agentti- ja tilivelvollisuussuhde saadaan aikaiseksi.

Meklin ja Näsi (2004) näkevät tilivelvollisuuden laskentatoimen olemassaolon perustana. Laskentatoimen avulla todennettava tilivelvollisuus tulosohjatussa julkishallinnossa tarkoittaa heidän mukaansa sitä, että ylimmät poliittiset päättäjät, jotka ovat tilivelvollisia asettavat tulostavoitteet virastoille ja laitoksille, jotka puolestaan ovat tilivelvollisia tulosten saavuttamisesta ja rahan käytöstä poliittisille päättäjille. (Meklin & Näsi, 2004)

Kirjanpidon avulla voidaan toteuttaa rahoitusta ja rahan käyttöä koskeva tilivelvollisuus. Sen sijaan toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskeva tilivelvollisuus edellyttää kussakin virastossa ja laitoksessa oman, sille räätälöidyn rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän kehittämisen tuloksellisuuden eri mittausalueilla. (Meklin & Näsi, 1994)

Konsernivalvonnan keinoja on myös muita kuin taloudellinen raportointi, mutta poikkeuksetta jokaisen tytäryhtiön tulee raportoida taloudellisilla luvuilla, käytännössä siis vähintään tilinpäätöstiedoilla, jotka yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Omistajataho voi edellyttää myös muun kaltaista taloudellista raportointia kuin pelkän tilinpäätöksen laatimisen ja asettaa frekvenssin sellaiseksi, mikä palvelee parhaiten omistajan valvonnan suorittamista.

Informaation sujuva kulku on olennainen osa tilivelvollisuutta. Delegoitu vastuu ja itseenäisyys tulee olla suhteutettuna vaadittavaan raportointiin. Raportoinnin eri muodot tulee määritellä selkeästi. (Australasian council of Auditors-General (ACAG), 2012)

Kuntaliiton suosituksen ja pakottavan lainsäädännön mukaisesti kuntakonsernin tulee laatia konsernitilinpäätös. Tytäryhteisöt ja osakkuusyhteisöt ovat velvollisia antamaan

konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeelliset tiedot emokunnalle. (Lebedeff, 2011)

Raportoinnin vaatimukset on järkevää suhteuttaa omistettavan kohteen toimialaan ja kokoon. Esimerkiksi stabiililta asunto-osakeyhtiöltä riittänee neljännes- tai puoli-vuosiraportti tulos- ja taseraporttien muodossa, kun taas suurelta energiayhtiöltä saattaa olla kohtuullista pyytää raportti useammin. (Vesterinen, 2006, 16)

3.1 Tilinpäätösraportointi toiminnan kuvaajana

Tilinpäätösraportointi on siis poikkeuksetta tärkein keino, jolla osakeyhtiöt, muun muassa tytäryhtiöt, raportoivat toiminnastaan. Osakeyhtiö valmistelelee osakeyhtiölain edellyttämän tilinpäätöksen, mutta tytäryhtiön ollessa kyseessä, noudattaa myös omistajalta tulevia täydentäviä ohjeita sekä sisältöön ja aikatauluun liittyen

Tilinpäätöksen asiakirjojen tulee antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös kertoo yrityksen tuloksen ja varallisuusaseman. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot. Toimintakertomus on tilinpäätöksen yhteyteen kuuluva erillinen asiakirja. Tilinpäätöksestä on aina laadittava tasekirja sekä tase-erittelyt. Osakeyhtiön tilinpäätös on myös aina julkinen.

Tasekirja on sidottu kirja, jossa on oltava muun muassa määrämuotoinen tuloslaskelma, määrämuotoinen tase, rahoituslaskelma, liitetiedot, toimintakertomus ja tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Tase-erittelyiden laatiminen kuuluu lain mukaisen tilinpäätöksen tekemiseen, tase-erittelyt eivät ole julkisia. Tase-erittelyissä on yksityiskohtaisesti lueteltu jokaisen taseen tilin sisältö omaa pääomaa lukuun ottamatta (oma pääoma eritellään tasekirjan liitetiedoissa). Tase-erittelyt on varmennettava allekirjoituksella. Yrityksen johto on vastuussa siitä, että kirjanpidon tekijällä on tarpeelliset ja oikeat tiedot erittelyiden tekemiseen. Tase-erittelyjen yhteyteen on hyvä liittää tilikohtaiset tuloslaskelma ja tase. Näin tulevat täytetyksi ensiksikin näyttö pääkirjan ja tilinpäätöksen aukottomasta kirjausketjusta ja toiseksi käytettyjen tilien luettelo siltä osin kuin tileillä on saldoja tilinpäätöspäivänä. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Toimintakertomus on tilinpäätökseen liittyvä erillinen liite. Osakeyhtiön on aina esitettävä tilinpäätöksessään ne tiedot, joita osakeyhtiölaki toimintakertomukselta edellyttää. Toimintakertomuksessa on mm. arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Lain mukaiseen tilinpäätökseen kuuluvat myös liitetiedot. Osakeyhtiön liitetietoina ilmoitettavia tietoja ovat esimerkiksi tiedot poistoista, oman pääoman muutoksista, henkilöstöstä, henkilöstökuluista sekä siitä, miten paljon yritys on luovuttanut omaisuuttaan velkansa vakuudeksi. Osakeyhtiön on myös ilmoitettava tiedot annetuista rahalainoista osakkeenomistajille, johdolle tai näiden lähisukulaisille. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Tilintarkastus on osa yrityksen valvontajärjestelmää. Tilintarkastus on pakollinen osakeyhtiöissä, jotka ylittävät rajoihin liittyvät säännöt. Tilintarkastaja voidaan jättää siis valitsematta, jos päättyneellä ja sitä edelliseltä tilikaudelta ei täyty yksikään tai täytyy vain yksi seuraavista kolmesta ehdosta. Taseen loppusumma on yli 100 000 euroa, liikevaihto on yli 200 000 euroa ja palveluksessa yli 3 henkilöä. Tilintarkastajan valitsee yrityksen ylin päättävä elin, esimerkiksi osakeyhtiössä omistajia edustava yhtiökokous. Tilintarkastajaksi on valittava hyväksytty eli auktorisoitu tilintarkastaja. Tilintarkastuskertomuksessa lausutaan siitä, antaako tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot, ja ovatko toimintakertomus ja tilinpäätös ristiriidattomia. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Tilinpäätöstietoihin liittyy mahdollisen toimintakertomuksen lisäksi olennaisesti muitakin tietoja, jotka eivät tule automaattisesti varsinaisesta kirjanpidosta ja ole suoranaista taloudellista raportointia, jos käsite taloudellinen halutaan ymmärtää vain kirjanpidollisena informaationa. Tässä tutkimuksessa sisällytetään kuitenkin koko tilinpäätös myös liitetietoineen ja toimintakertomuksineen taloudellisen raportoinnin käsitteen alle.

3.1.1 Mitä tilinpäätös kertoo yrityksen toiminnasta?

Kuten edellä on selvitetty antaa jo tilinpäätös yksin varsin kattavat tiedot yrityksen tilasta. Tilinpäätösraportit ovat kuitenkin luonteeltaan sellaista informaatiota, jota pitää osata

tulkita ja lukea oikein, jotta voi hahmottaa yrityksen toimintaa tilinpäätöksen kautta. Tärkeintä on osata kiinnittää huomionsa oikeisiin asioihin, jolloin voi helpostikin ymmärtää tärkeimmät tekijät. Tilinpäätöksen tulkitseminen tarkasti vaati myös ammattitaitoa, sillä taitavat kirjanpitäjät ja yritysjohto pystyvät käyttämään kirjanpidon keinoja luomaan tietynlaisen mielikuvan yrityksen kannattavuudesta, sen rahoitusasemasta, likviditeetistä, vakavaraisuudesta ja tehokkuudesta.

Analysointi tulee aloittaa tuloslaskelmasta, jonka tärkein luku on liikevaihto. Liikevaihto jo sinänsä, ja etenkin vertailtuna aiempiin vuosiin kertoo yrityksen toiminnan laajuudesta, kasvusta, kannattavuudesta ja toiminnan tehokkuudesta. Kun liikevaihdosta vähennetään sen synnyttämiseen tarvittut kulut, nähdään kuinka kannattavaa toiminta on ollut, eli mikä on liikevoitto, joka kuvaa parhaiten varsinaisen toiminnan kannattavuutta.

Tuloslaskelmaan sisältyvät niin sanotut satunnaiset erät. Yleensä on kyse merkittävistä, mutta harvoin esiintyvistä eristä, joiden ei oleteta toistuvan tulevaisuudessa. Kertaluonteisia eriä voi sisältyä myös tuloslaskelman liiketoiminnan muihin tuottoihin ja kuluihin. Kertaluonteiset erät hämärtävät mahdollisuutta nähdä, mikä on yrityksen mahdollinen tulostaso tulevaisuudessa. Ainoa tapa saada niistä tietoa on tutkia tilinpäätöksen liitetiedot ja toimintakertomus.

Liitetiedot ovat tärkeitä toiminnan analysoimisen välineinä. Päätelmien tekemiseen pelkän tuloslaskelman ja taseen perusteella voi sisältyä riski. Tuloslaskelmassa ja taseessa esitettyihin lukuihin liittyviä lisätietoja on saatavissa nimenomaan liitetiedoista. Siellä on ehkä tarkemmin jaoteltu, minkä tyyppisiä eriä esimerkiksi liiketoiminnan muihin kuluihin tai tuottoihin on sisällytetty. Erilaisten erien sisällyttäminen tuloslaskelmaan tai taseeseen voi olla yrityksen johdon tapa kertoa jotain tärkeää tietoa ja ne voivat kuvastaa itse bisnestä ja siihen liittyviä riskejä.

Tase kertoo omaisuus- ja velkatilanteen tilikauden päättymispäivänä, joten se kuvaa samalla yrityksen vakavaraisuutta ja rahoitusrakennetta. Taseesta nähdään esimerkiksi, kuinka paljon yrityksellä on velkaa suhteessa omaan pääomaan tai taseen loppusummaan. Se on yksi mittareista, jolla voi mitata riskiä. Jos suhde on huono, niin esimerkiksi heilahdus yrityksen myynnissä voi johtaa laskuun.

Taseen omaisuuserien tarkastelu voi myös paljastaa riskejä. Mitä enemmän kassavaroja ja lyhytaikaisia varoja yrityksellä on, sitä likvidimpi se on ja sitä helpommin se silloin pystyy suoriutumaan lyhytaikaisista, seuraavan tilikauden aikana lankeavista veloistaan.

On syytä tutkia tarkasti myös myyntisaamisten kehitystä suhteessa liikevaihtoon. Jos saamiset kasvavat liikevaihtoa nopeammin, siitä voi tehdä useanlaisia johtopäätöksiä. Ensiksikin se voi olla merkki siitä, että yritys on antanut asiakkailleen liian löyhiä myyntiehtoja. Toisaalta se voi kieliä myös asiakkaiden maksuongelmista. Kolmantena vaihtoehtona on yrityksen tietoinen manipulointi, jolloin se kirjaa myynniksi eriä, joita ei oikeasti ole vielä myyty. Se saa liikevaihdon näyttämään komeammalta, mutta kasvattaa toisaalta saamisten määrää. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

Jos kirjanpidollinen tulos ei tähän mennessä vaikuta luotettavalta tai anna riittävää kuvaa yrityksen toiminnasta, kannattaa vielä tutkia kassavirtalaskelmaa. Tuloslaskelma tai tase ei kerro sitä, kuinka paljon yritykseen on tilikauden aikana tullut rahaa. Kassavirtalaskelma sen sijaan antaa tiedon liiketoiminnasta kertyneistä nettorahavaroista. Kassavirtalaskelmasta voi esimerkiksi selvittää, että yritys on antanut asiakkaalleen poikkeuksellisen pitkän maksuajan.

Tarpeeksi luotettavan kuvan saamiseksi tulee tarkastella vähintään kolmen perättäisen vuoden tuloslaskelmaa. Yleensä vuosittaiset tulosjärjestelyt purkautuvat muutaman vuoden viiveellä. Siksi tarvitaankin useamman vuoden tarkastelujakso, jotta voi nähdä todellisen kehityssuunnan. Noususuhdanteessa olevan yrityksen merkki on, että liikevoitto kasvaa nopeammin kuin liikevaihto, kun taas laskusuhdanteessa liikevoitto ei saisi pudota nopeammin kuin liikevaihto. Parhaiten tarkempaa analyysia pystyy tekemään kun ottaa rinnalle tarkasteltavaksi myös tärkeimpien kilpailijoiden tilinpäätöstiedot, milloin pystyy näkemään myös markkinoilla vallitsevan tilanteen. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen, Sivonen, 2008, 172-206)

3.1.2 Tilinpäätösraportointia täydentävä tunnuslukujen laskenta

Tilinpäätöksestä saatavien lukujen perusteella pystyy tekemään tilinpäätösanalyysia ja laskemaan arviointia helpottavia tunnuslukuja. Huolellisen analysoinnin avulla pystyy erottamaan markkinoiden vaikutukset ja yrityksen omien toimenpiteiden vaikutukset.

Merkityksellisin osuus yrityksen toiminnan ohjaamisessa ja arvioinnissa on yrityksen kannattavuus. Laskentatoimi kerää ja rekisteröi yrityksen toimintaa ja taloudellista tilaa koskevaa informaatioita ja auttaa yrityksen johtoa toiminnan suunnittelussa ja arvioinnissa. Johdon laskentatoimi on vapaampaa kuin yleinen laskentatoimi, se suuntaa tulevaisuuteen ja perustuu ennusteisiin ja arvioihin. Johdon laskentatoimi voidaan erotella useampiin erilaskemiin. Kustannuslaskenta kertoo johdolle konkreettisesti mitä yrityksen valmistama tuote tai palvelu maksaa. Hinnoittelulaskenta on osa kustannuslaskentaa, mutta sen tehtävänä on asettaa valmistettavalle tuotteelle kannattava ja kilpailukykyinen hinta. Budjetti tehdään yleensä vuodeksi kerrallaan. Se voidaan tehdä myös osabudjetteina yrityksen pienemmissä osa-alueissa esim. myynti- tai ostobudjetti. Budjetointi sisältää suunnittelun, toteutuksen ja tarkkailun. Tulosityksikkölaskennan tarkoitus on jakaa päätöksenteko-vastuuta pienempiin yksiköihin, lisätä joustavuutta ja antaa yrityksen johdolle mahdollisuus keskittyä strategiseen johtamiseen. Investointilaskelmat ovat yleensä pitkän aikajakson suunnittelua. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 33-37)

Tunnusluvut ovat tilinpäätöksestä laskettuja mittareita, eli tilinpäätösanalyysin osia, jotka on kehitetty mittaamaan yrityksen taloudellista suorituskykyä, joka koostuu seuraavista osatekijöistä:

1. Kannattavuus
2. Vakavaraisuus
3. Maksuvalmius

Valittavien tunnuslukujen antamien mittaustulosten tarkkuus riippuu kahdesta tekijästä. Validiteetista eli kyvystä mitata sitä ominaisuutta, jota on tarkoitus mitata ja reliabiliteetista eli kyvystä antaa ei sattumanvaraisia mittaustuloksia. Tunnusluku on validi, kun sen antamat tulokset ovat keskimäärin oikeita ja tunnusluku on reliaabeli, kun sen antamien mittaustulosten hajonta on alhainen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 33-37)

Tilinpäätösanalyysissä kannattavuusmittausta voidaan yleensä suorittaa vain koko yrityksen tasolta, sillä esimerkiksi tulosityksiköistä saatava informaatio on useimmiten puutteellista. Kannattavuutta voidaan mitata sekä pitkältä että lyhyeltä aikaväliltä. Tilinpäätösanalyysissä kannattavuusmittaus on ensisijaisesti lyhyen aikavälin tarkastelua. Pitkän aikavälin kannattavuudesta ja sen kehityksestä saadaan käsitys vertailtaessa useiden peräkkäisten vuosien analyysituloksia. Absoluuttisella kannattavuudella tarkoitetaan tuottojen ja tilikaudelle jaksotettujen menojen välistä erotusta. (Kinnunen, Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi & Puttonen 2004, 14-16, 19)

Tilinpäätöstunnusluvut ovat suhteellisia kannattavuusmittareita joissa absoluuttinen kannattavuus jaetaan jollain suhteuttavalla tilinpäätöserällä. Teoreettisesti parhaita suhteuttavia suureita ovat taseen pääomaerät. Vakavaraisuuden tunnusluvut ovat useimmiten taseesta laskettavia pääomarakennetta kuvaavia tunnuslukuja. Pääomarakenteella tarkoitetaan oman ja vieraan pääoman suhdetta, jota voidaan mitata usealla eri tavalla. (Kinnunen, Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi & Puttonen 2004, 14-16, 19)

Maksuvalmiudella tarkoitetaan yrityksen päivittäistä kykyä suoriutua juoksevista ulosmaksuistaan. Tunnetuimmat maksuvalmiustunnusluvut ovat current ratio ja quick ratio sekä nettokäyttöpääomaprosentti. (Kinnunen, Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi & Puttonen 2004, 14-16, 19)

Lisäksi erotetaan usein omaksi ryhmäkseen tehokkuutta mittaavat kiertonopeustunnusluvut. Tunnusluvut ovat useimmiten suhdelukumuotoisia eli tyyppiä x/y. Tunnusluvut ovat suhdelukumuotoisia muun muassa siksi, että niiden vertailu on tällöin mahdollista erikokoisten yritysten ja eri vuosien välillä. (Kinnunen, Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi & Puttonen 2004, 14-16, 19)

Tilinpäätöksestä laskettavilla tunnusluvuilla on suuri merkitys esim. silloin, kun sijoitetaan rahaa kyseisen yrityksen toimintaan. Tunnusluvuista voidaan siis tulkita yrityksen kannattavuutta, vakavaraisuutta ja maksu-valmiutta. On olemassa erityisiä tunnusluku-
jen arvosteluasteikkoja, joiden avulla toimintaa voidaan tulkita joko hyväksi, tyydyttäväksi, välttäväksi tai heikoksi. (Kinnunen 2002, 19; Kinnunen, Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi & Puttonen 2004, 14-16, 19)

3.2 Taloudellinen raportointi kunnan tytäryhtiön tilivelvollisuuden todentajana

Taloudellisella raportoinnilla pystytään päättelemään paljon yrityksen toiminnasta, sen kannattavuudesta, vakavaraisuudesta ja tehokkuudesta resursseihin nähden. Tilinpäätös-analyysillä voidaan laskea vielä useita erilaisia tunnuslukuja ja verrata yhtiön toimintaa muihin kilpailijoihin, milloin voidaan jo melko luotettavasti tehdä johtopäätöksiä yrityksen toiminnan laadusta taloudellisessa näkökulmassa. Ongelmana taloudellisen informaation tulkinnassa onkin ammattitaidon vaatimus, jotta pystyy tekemään edes pintapuolista analyysia lukujen perusteella. Onko siis taloudellinen raportointi riittävän informatiivista tilivelvollisuuden todentajaksi kaikille sen todentamista tarvitseville?

Jotta voidaan määrittellä onko taloudellinen raportointi riittävää kunnan tytäryhtiön tilivelvollisuuden todentajaksi, tulee palata tässä tutkimuksessa jo useasti esitettyihin lineaariseen malliin sekä ympyrämalliin.

3.2.1 Lineaarinen malli ja taloudellinen raportointi

Linearisessa mallissa (kuviot 3, s.28) tilivelvollisuutta todennetaan siis kunnalliselle hallinto-organisaatiolle ja virastoille. Aiemmin tässä tutkimuksessa on määritelty eri tilivelvollisuusmuodot ja lineaariseen malliin sovitetaan ammatillinen tilivelvollisuus 1, rahoitukseen liittyvä tilivelvollisuus, tuloksellisuuteen liittyvä tilivelvollisuus sekä byrokraattinen tilivelvollisuus. Kaikkia edellä mainittuja tilivelvollisuuksia, paitsi ammatillista tilivelvollisuutta, pystyy todentamaan taloudellisella informaatiolla.

Rahoitusta sekä tuloksellisuutta pystyy todentamaan varsin hyvin jo pelkillä kirjanpidon tuottamilla luvuilla, eritoten tilanteessa, jossa informaation tulkitsijana on osapuoli, jonka voi olettaa osaavan lukea ja analysoida lukuja tarkasti ja tekemään tarvittavia johtopäätöksiä. Byrokraattinen tilivelvollisuus, joka kohdistuu siis yrityksen ylimpään johtoon eli hallitukseen, tulee myös useimmissa tapauksissa todennetuksi tilinpäätöstiedoilla. Hallitukselle ja sen puheenjohtajalle asetetut viralliset tavoitteet vastaavat yleensä rahoitukseen ja tuloksellisuuteen liittyviä tilivelvollisuustavoitteita, mitä pystyy hyvin todentamaan taloudellisella informaatiolla.

Ammatillinen tilivelvollisuus kunnallista hallinto-organisaatiota kohtaan tulee usein määritelmäksi tukipalvelujen kohdalla, jotka tuottavat kunnille ja kaupungeille esimer-

kiksi taloushallinnon palveluja. Tukipalveluorganisaatiolle varmasti asetetaan myös tiukat taloudelliset tavoitteet, milloin suuren osan tilivelvollisuudesta voi todentaa taloudellisella raportoinnilla, mutta koska kyse on palvelujen tuottamisesta, on myös työn laadulla merkitystä. Tässä tutkimuksessa esitettyjen mallien pohjalta ammatillinen tilivelvollisuus tulee kuitenkin asettaa lineaariseen malliin, koska toinen esitetty malli, ympyrämalli, luo tilivelvollisuutta kuntalaisen suuntaan, mikä ei kuitenkaan sovellu tukitoimintojen kohdalla.

3.2.2 Ympyrämalli ja taloudellinen raportointi

Ympyrämallissa (kuvio 4, s. 29) tytäryhtiöiden nähdään laajassa näkökulmassa olevan velvollinen todentamaan julkisen sektorin tilivelvollisuutta, joka on tässä tutkimuksessa määritelty seuraavasti:

”Julkisen sektorin tilivelvollisuus nähdään moraaliseksi, laadulliseksi vastuuksi kuntalaisia eli veronmaksajia kohtaan, mikä perustuu kuntaorganisaation sisällä vahvoihin byrokraattisiin sopimuksiin ja valvontaan.”

Taloudellisen raportoinnin suurin haaste on siis informaation tulkinta. Ympyrämallissa kuntalainen nähdään myös toisena osapuolena, jolle tilivelvollisuutta tulee todentaa nimenomaisesti julkisen sektorin kontekstissa, milloin voidaan vähintään kyseenalaistaa taloudellisen informaation sopivuus todentamaan tätä tilivelvollisuussuhdetta. Harva kuntalainen osaa tulkita yhtiön tilinpäätöksiä tarpeeksi hyvin, jotta saisi tarpeeksi tietoa ja on myös hyvin kyseenalaista haluaako tai tuleeko kuntalaisen tätä kautta muodostaa mielikuva palvelun tai tuotteen laadusta. Todennäköisintä kuitenkin on, että kuntalainen muodostaa käsityksen ”rahoituksensa vastineesta” muilla perusteilla, kuin taloudellisella informaatiolla.

Aiemmin tässä tutkimuksessa määritellyt tilivelvollisuudet, jotka sopivat vain ympyrämalliin ovat ammatillinen tilivelvollisuus 2 sekä kuluttajille suuntautuva tilivelvollisuus. Nämä kummatkin ovat hyvin hankalia todentaa taloudellisella raportoinnilla. Ammatillinen tilivelvollisuus pitää sisällään ammattikunnan sisäisen eettisen tilivelvollisuuden, jonka kuluttaja eli kuntalainen odottaa toteutuvan, sekä kuluttajille suuntautuva tilivelvollisuus käsittelee nimenomaisesti kuluttajan eli kuntalaisen kokemaa laatua palvelussa tai tuotteessa. Näitä kahta eri tilivelvollisuutta on melkein mahdotonta todentaa minäkäänlaisilla taloudellisilla luvuilla.

Ympyrämalliin kuuluu myös tilivelvollisuus toiseen suuntaan, eli tytäryhtiön ja kunnan välillä. Tässä tilivelvollisuussuhteessa voidaan käyttää samoja tilivelvollisuuksien määritelmiä kuin lineaarisessa mallissa, jolloin taloudellinen raportointi soveltuu hyvin käytettäväksi todentamisen välineenä. Voidaan kuitenkin olettaa, että tässä teoreettisessa mallissa kunta olisi enemmän kiinnostunut myös kuntalaisen kokemasta laadusta ja haluaisi saada enemmän laadullista informaatiota kuntalaiseen kohdistuvista tilivelvollisuuksista, milloin taloudellinen raportointi ei olisikaan riittävää. Kunnalle annettava laadullinen tilivelvollisuuden todentaminen olisi kuitenkin eri muodossa kuin kuntalaiselle osoitettu laadun todentaminen, sillä kunnan ja tytäryhtiön välinen suhde on aina virallisin dokumentein todennettu ja kaikki mitattavat tavoitteet, myös tilivelvollisuuden laadullisiin tekijöihin liittyvät, tulevat olla määriteltyinä ja mitattavissa.

4 KUNNALLISTEN TYTÄRYHTIÖIDEN NYKYTILANNE

Tämä tutkimuksen teoreettisessa osuudessa on esitetty, kuinka tilivelvollisuussuhde kunnan ja sen tytäryhtiön välille muodostuu ja miten sitä voidaan määritellä. Tilivelvollisuussuhde on jaoteltu kahteen eri teoreettiseen malliin suhteessa kaivattuun raportointiin. Tässä luvussa tarkastellaan tytäryhtiöitä valtakunnallisessa tasolla tilastotiedon, valtiovarainministeriön työryhmän esityksen ja Kuntaliiton suosituksien kautta ja tarkastellaan teoreettisten mallien soveltuvuutta saatuihin tietoihin. Sen lisäksi tarkastellaan tapaustutkimuksena Tampereen Kaupunkia ja sen suhdetta tytäryhtiöihin peilattuna teoreettiseen viitekehykseen ja esitellään toimintaympäristöön liittyvä oikeudellinen sääntely ja sen vaikutukset.

4.1 Oikeudellinen sääntely ja sen vaikutukset

Keskeinen teoreettinen ongelma on toimijoiden sijoittuminen eri sektoreille, eli omistajataho sijoittuu julkiselle sektorille ja omistettava osakeyhtiö taas sijoittuu yksityiselle sektorille. Näin syntyy alustava ristiriitatilanne, jolloin operatiivisen toiminnan ympäristö on toimijoille erilainen. Omistaja toimii julkisella sektorilla noudattaen pakottavana lainsäädäntönä kuntalakea ja yleisiä julkisen sektorin hyväksytyjä toimintatapoja, kun taas tytäryhtiö toimii yksityisellä markkinavetoisella sektorilla noudattaen pakottavana lainsäädäntönä osakeyhtiölakea.

Merkittävimpiä lainkohtia osakeyhtiölaissa tämän tutkimuksen kannalta ovat seuraavat:

- Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. (Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 1 luku 5 §)
- Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. (Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 1 luku 8 §)
- Osakkeenomistajat voivat yhtiöjärjestyksessä määrätä yhtiön toiminnasta. Yhtiöjärjestykseen ei voida ottaa määräystä, joka on tämän lain tai muun lain pakottavan säännöksen taikka hyvän tavan vastainen. Osakeyhtiölaki 9§, 1 osa, 1. luku.
- Osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiökokouksessa. (Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 5 luku 1 §)

- Tytäryhteisön hallituksen tai vastaavan toimielimen on annettava emoyhtiön hallitukselle konsernin aseman arvioimiseksi ja sen toiminnan tuloksen laskemiseksi tarvittavat tiedot. (Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 6 luku 15 §)
- Toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti (yleistoimivalta). (Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 6 luku 17 §)

Merkittäviä lainkohtia kuntalaissa tämän tutkimuksen kannalta ovat seuraavat:

- Kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädetyt tehtävät. Kunnille ei saa antaa uusia tehtäviä tai velvollisuuksia taikka ottaa pois tehtäviä tai oikeuksia muuten kuin säätämällä siitä lailla. Kunta voi sopimuksen nojalla ottaa hoitaakseen muitakin kuin itsehallintoonsa kuuluvia julkisia tehtäviä. Kunta hoitaa sille laissa säädetyt tehtävät itse tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Tehtävien hoidon edellyttämiä palveluja kunta voi hankkia myös muilta palvelujen tuottajilta. (Kuntalaki 17.3.1995/365 2 §)
- Kunta päättää hallintonsa järjestämisestä tässä laissa säädetyllä tavalla. Hallinnon järjestämiseksi valtuusto hyväksyy tarpeelliset johtosäännöt, joissa määrätään kunnan eri viranomaisista sekä niiden toiminnasta, toimivallan jaosta ja tehtävistä. (Kuntalaki 17.3.1995/365 16 §)
- Yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. (Kuntalaki 17.3.1995/365 16a §)
- Kunnan konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. (Kuntalaki 17.3.1995/365 25a §)
- Valtuuston on pidettävä huolta siitä, että kunnan asukkailla ja palvelujen käyttäjillä on edellytykset osallistua ja vaikuttaa kunnan toimintaan. (Kuntalaki 17.3.1995/365 27 §)
- Luottamushenkilön tulee edistää kunnan ja sen asukkaiden parasta. (Kuntalaki 17.3.1995/365 32 §)
- Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Konsernitilinpäätös laaditaan konser-

nyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. (Kuntalaki 17.3.1995/365 68a §)

- Kunnan tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot. Kuntalaki 70 §, 8.luku. (Kuntalaki 17.3.1995/365 70 §)

Oikeudellisen sääntelyn kautta muodostuu siis ristiriitatilanne toimijoiden ydintoiminnan välille. Osakeyhtiön perustarkoitus on tuottaa voittoa ja tehdä mahdollisimman hyvää tulosta kun taas kunnan pääasiallinen tehtävä on tuottaa kuntalaiselle peruspalveluita huomioiden kuntalaiset näitä järjestettäessä. Tällöin syntyy myös eettinen ongelma, jota voisi kuvailla myös ongelmaksi automaattisen julkisen sektorin tilivelvollisuuden olemassaolon puutteesta tytäryhtiöissä.

Oikeudellinen sääntely ohjaa myös kunnan omistajana toimimista. Kunta voi vaikuttaa osakeyhtiön toimintaan vain osakeyhtiölain sallimalla tavalla, joka on tärkeä tekijä ottaa huomioon omistajaohjausta suunniteltaessa ja toteutettaessa. Kuntalaista taas löytyy muutamia omistajaohjausta edellyttäviä lainkohtia, kuten konsernitilinpäätöksen laatiminen, joka siis edellyttää kuntaa pyytämään tilinpäätöksen kaikilta tytäryhtiöiltään.

Sekä kuntaliiton suositukset että valtiovarainministeriön selvitys ottavat molemmat kannan, jonka mukaan oikeudellinen sääntely on yksi omistajaohjaukseen eniten vaikuttavista byrokraattisista tekijöistä. Onkin tärkeää, että kunta omistajana on hyvin selvillä, miten sääntely vaikuttaa käytännön omistajaohjauksen järjestämiseen, jotta ohjaus olisi mahdollisimman tehokasta.

4.2 Kuntaliiton suositukset sekä valtiovarainministeriön työryhmän raportti

Ennen yksittäisen kuntakonsernin toiminnan tutkimista ja suhdetta tytäryhtiöihin, hyvän yleiskuvan saamiseksi on syytä perehtyä, miten valtion hallinto näkee kunnallisten tytäryhtiöiden aseman ja sen toimintaan liittyvien säädöksiä kehittämisen, sekä mitä yhtymäkohtia sillä on tässä tutkimuksessa esitettyihin teoreettisiin näkemyksiin. Myös kuntaliitto on antanut suosituksen kunnille, kuinka omistajaohjausta tulisi käyttää hyvää

hallinto- ja johtamistapaa noudattaen, jotta se olisi kansallisella tasolla mahdollisimman yhdenmukaista.

4.2.1 Tytäryhtiöiden tilanne valtiovarainministeriön asettaman työryhmän selvityksessä

Olettamukset kunnallisten tytäryhtiöiden toimintaympäristöstä, eivät ensimmäisenä tuo mieleen valtion hallinnon osallisuutta, mutta lakia säätävänä osapuolena myös valtionhallinnolla on merkitys tytäryhtiöiden toimintaan, varsinkin kuntalain säätäjänä. Valtiovarainministeriö asetti työryhmän ”kunnat ja kilpailuneutraliteetti” 19.11.2009 pohdittamaan kuntalakiin tarvittavia muutoksia kilpailuneutraliteetin takaamiseksi ja samassa yhteydessä valtiovarainministeriö on kerännyt tietoa myös sen hetkisestä tilanteesta kunnallisessa yhtiöittämisessä. Tätä tutkimusta kirjoitettaessa tilanne kuntalakiuudistuksen kanssa on vielä keskeneräinen. Esittelen kuitenkin valtiovarainministeriön näkemyksen tytäryhtiöiden ja kunnan suhteesta sekä valtiovarainministeriön tukemat työryhmät esitykset pääpiirteittäin, vaikka uudistukset eivät olekaan vielä saaneet lain voimaa.

Kuntien toimintaa on yhtiöitetty kunnan omien päätöksien perusteella. Osan yhtiöistä kunnat ovat perustaneet yhteistoimintamuodoksi. Yhtiöittäminen on ollut usein seurausta siinä kehityksessä, jossa ensin on koottu toimintaa hallinnonaloilta keskitetyn hallinnon alaiseksi, sen jälkeen toiminta on voitu muodostaa liikelaitosmuotoiseksi ja edelleen yhtiöittää. Yhtiöittämiseen on usein liittynyt, että toiminnan luonne on jo muuttunut markkinaehtoiseksi tai että tavoitteena on laajentaa toimintaa markkinoille. (Valtiovarainministeriö 2011, 110)

Viimeisimmän saatavissa olevan tilaston mukaan kunnan tytäryhtiöitä oli vuonna 2008 yhtiömuotojen perusteella jaoteltuna yhteensä 2 074, joista suurin osa oli osakeyhtiöitä. Toimialoittain jaoteltuna yli puolet tytäryhtiöistä harjoitti asuntojen ja muiden kiinteistöjen vuokrausta ja hallintaa. Käytännössä nämä ovat kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöitä. Toisen suuren toimialan muodostivat infra-palvelut. Eniten tytäryhteisöjä on suurimmilla ja keskikokoisilla kaupungeilla. Henkilöstömäärän perusteella jaoteltuna suurimmat tytäryhteisöt olivat suurimmilla kaupungeilla. (Valtiovarainministeriö 2011, 110)

Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja kuntakonsernin valvonnanjärjestämisestä. Konsernijohtoon päätökset eivät juridisesti sido tytäryhteisöjä. Konserniohjauksella tarkoitetaan omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden an-

tamista. Omistajaohjauksella tarkoitetaan niiden henkilöiden päätösvallan käytön ohjaamista, jotka edustavat kuntaa tytäryhteisöissä. Tytäryhteisöjen valvontaa koskevat ohjeet kohdistuvat niille kunnan toimielimille ja viranhaltijoille, joiden tehtäviin valvonta kuuluu. (Valtiovarainministeriö 2011, 112)

Useat kunnat ovat laatineet omistajaohjauksen tueksi Corporate Governance -ohjeet (hyvä hallintotapaohjeet), joilla kunta pyrkii siihen, että sen omaisuutta hoidetaan tuotavasti ja luotettavasti. Ohjeilla pyritään yhtenäistämään käytäntöjä ja lisäämään toiminnan läpinäkyvyyttä tytäryhteisöissä sekä varmistamaan, että yhteisöissä noudatetaan hyvää hallinto- ja johtamistapaa sekä suojelemaan kunnan etua omistajana. Corporate governance -ohjeilla ohjataan mm. tilinpäätöstietojen ja muiden tietojen raportointia sekä toimielinten jäsenten ja tilintarkastajan valintaa. (Valtiovarainministeriö 2011, 112)

Kuntalaki on mahdollistanut taloudellisen toiminnan harjoittamisen kunnan omassa organisaatiossa. Taloudellisen toiminnan käsitettä ei ole määritelty EU-lainsäädännössä muutoin kuin yleisesti. Taloudellista toiminnaksi katsotaan toiminta, jossa tavaroita ja palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla. Toimintaa, jota ei katsota taloudelliseksi, ei ole määritelty, vaan on katsottu, että raja muuttuu jatkuvasti yhteiskunnan muuttuessa. (Valtiovarainministeriö 2011, 112)

Kunnat ja kilpailuneutraaliteetti -työryhmä on ehdottanut valtiolle luovutetussa loppuraportissaan vuonna 2010, että kunnan toimiessa kilpailutilanteessa markkinoilla toiminta tulisi pääsääntöisesti yhtiöittää. Loppuraportissa todettiin, ettei laissa voida yksiselitteisesti määritellä, mitä tarkoitetaan kilpailutilanteella markkinoilla. Työryhmä katsoi, että viime kädessä määrittely tulee tehdä tapauskohtaisesti mutta apuna määrittelyssä voidaan käyttää verolainsäädännön elinkeinotoiminnan määritelmää. Elinkeinoiminnan keskeiset kriteerit ovat seuraavat:

1. palvelun tai tuotteen vastaavuus yksityisen elinkeinonharjoittajan toimesta tarjottuun tuotteeseen tai palveluun;
2. palvelun tai tuotteen hinnoittelu; sekä
3. toiminnan markkinointi ja suuntautuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan.

Työryhmä edellytti lisäksi, että kyseessä olisi toiminta markkinoilla siten, että syntyy tai voisi syntyä kilpailutilanne yksityisen ja julkisen tuotannon välillä. Elinkeinotoiminnan kriteerien lisäksi loppuraportissa katsottiin, että kilpailutilanteesta markkinoilla olisi kyse, jos kunta osallistuu ulkopuolisen järjestämään tarjouskilpailuun. (Valtiovarainministeriö 2011, 113)

Kunnan ei katsottu hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla mm. silloin, kun kunta tuottaa lakisääteisen vastuunsa perusteella omana toimintanaan palveluja tai tehtävää hoidetaan yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistoimintavelvoitteen perusteella. Työryhmä esitti yhtiöittämisvelvollisuuden eräitä poikkeuksia. Tärkeimmät poikkeukset koskivat vähäistä toimintaa, tukipalveluja ja konsernipalveluja. Lisäksi työryhmä esitti mm. että kunta voisi osallistua oman kunnan järjestämään tarjouskilpailuun. Jotta kunnan toiminta yhtiöittämispoikkeusperusteiden perusteella markkinoilla ei vääristäisi kilpailua, työryhmä ehdotti säädettäväksi, että hinnoittelun tulisi perustua markkinahintaan. Toiminnan valvojaksi työryhmä esitti aluehallintovirastoja. (Valtiovarainministeriö 2011, 114)

Työryhmän esityksen perusteella ollaan valmistelemassa hallituksen esitystä kuntalain muuttamiseksi. Muutokset kohdistunevat lähinnä kunnan mahdollisuuksiin osallistua oman kunnan tarjouskilpailuun sekä toiminnan valvontaan. Kuntalain muuttamista koskeva hallituksen esitys on tarkoitus antaa seuraavalla vaalikaudella. (Valtiovarainministeriö 2011, 114)

4.2.2 Kansallisen tason tilastotietoa

Viimeisin ajan tasalla oleva tilastotieto kunnallisista tytäryhtiöistä kansallisella tasolla löytyy vuodelta 2008, liittyen valtionvarainministeriön selvitykseen kuntalain uudistus-tarpeista.

Kunnat tytäryhtiöiden määrän mukaan jaoteltuna (2009)

Kuntakonsernin nimi	Yritysten lkm	Kuntakonsernin nimi	Yritysten lkm
Helsinki	120	Naantali	23
Pieksämäki	40	Turku	23
Hämeenlinna	38	Savonlinna	23
Vantaa	37	Joensuu	23
Kouvola	35	Jyväskylä	23
Pori	34	Uusikaupunki	22
Tampere	31	Seinäjoki	22
Kokkola	29	Kauhava	21
Sodankylä	29	Ulvila	20
Rauma	25		
Lahti	25		

Taulukossa 2 esitetään taulukkomuodossa kunnat tytäryhtiöiden määrän mukaisesti jaoteltuna. Jaottelussa on otettu huomioon kunnat, joilla on yli 20 tytäryhtiötä. Ei liene yllättävää, että kaikkein suurin konserni tytäryhtiöiden määrään nähden on Helsinki. Yllättävää kuitenkin on, että seuraavat sijat menevät Pieksämäelle ja Hämeenlinnalle ennen Vantaata. Etukäteisolettamuksena helposti on, että tytäryhtiöiden määrä seuraisi kuntakonsernin ja kunnan kokoa, mutta tästä tilastosta ei tällaista johtopäätöstä voi tehdä. Esimerkiksi yksi Suomen suurimmista kunnista, Espoo, ei edes mahdu listalle, kun taas Sodankylä löytyy listan keskivaiheilta. Yksi merkittävä huomio myöskin on, että yhtiöittäminen ei näytä olevan ollut kovin vallitseva trendi vielä vuonna 2008, miltä vuodelta tilastotieto on, sillä kuntia, jotka listalle mahtuvat, on kovin vähäinen määrä verrattuna kokonaiskuntamäärään. On kuitenkin oletettavaa, että tämän tilaston tekemisen jälkeen tytäryhtiöiden määrä valtakunnallisesti lienee kasvanut.

Taulukko 3 Tytäryhtiöt toimialoittain jaoteltuna. (Valtiovarainministeriö 2011, 110)

Tytäryhtiöt toimialoittain jaoteltuna (2009)

Toimiala	Yritysten lkm	Toimiala	Yritysten lkm
Muiden kiinteistöjen vuokraus ja hallinta	638	Keskiasteen ammatillinen koulutus	7
Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	592	Työvoima- ja elinkeinoas. hallinto	6
Asuntojen vuokraus	247	Asuin- ja muiden rakennusten rakentaminen	5
Kaukolämmön ja -kylmän tuottaminen ja jakelu	89	Hiihto- ja laskettelukeskukset	5
Urheilulaitosten toiminta	59	Hotellit	5
Veden otto, puhdistus ja jakelu	50	Leirintäalueet ja lomakylät yms. majoitus	5
Muu liikkeenjohdon konsultointi	29	Tutkimusta ja kulttuuria palv. järjestäjät	5
Muulla luokitt. rahoituspalvelut	21	Messujen ja kongressien järjestäminen	4
Esittävät taiteet	19	Ohjelmatoimistot ja manageripalvelut	4
Kiinteistöhoito	19	Suhdetoiminta ja viestintä	4
Kiinteistöjen isännöinti	18	Työvoiman vuokraus	4
Sähkön jakelu	18	Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelu	3
Maksullinen pysäköinti	17	Muut koulutusta antavat yksiköt	3
Varauspalvelut, matkaoppaiden palvelut	15	Sähkö- ja tietoliik.verkk. rakentaminen	3
Muu ammatill. tieteell. ja tekn. toiminta	10	Taiteen ja musiikin koulutus	3
Tavanom. jätteen keruu, käsittely ja loppusijoitus	10	Yhdyskuntasuunnittelu	3
Sähkön kauppa	9	Muut toimialat	105
Ikääntyneiden hoitopalvelut ja palveluasuminen	8		
Museoiden toiminta	8	Yhteensä	2 074
Rakennuttaminen ja rak.hankk. kehittäminen	8		
Sähkön ja kaukolämmön yhteistuotanto	8		
Viemäri- ja jätevesihuolto	8		

Taulukossa 3 esitetään tytäryhtiöt toimialoittain jaoteltuna, ja huomattavaa on, että yli puolet tytäryhtiöistä harjoitti asuntojen ja muiden kiinteistöjen vuokrausta ja hallintaa. Käytännössä nämä ovat kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöitä. Toisen suuren toimialan muodostivat infra-palvelut. Ainakin tämän tilaston valmistumiseen, eli vuoteen 2008 mennessä, on siis huomattava, että asuntojen ja muiden kiinteistöjen vuokrauksen ja hallinnan sekä infra-palvelujen lisäksi muut toimialat ovat erittäin selkeä vähemmistö. Voidaan siis vetää johtopäätös, että yhtiöittäminen on ollut näiden alojen lisäksi vain harvalle kunnalle vaihtoehto muiden palvelujen tuottamiseksi.

4.2.3 Kuntaliiton suosituksen pääpiirteet kuntakonserniin kuuluvien tytäryhtiöiden ohjaamisesta

Kuntaliitto, jonka muodostavat kunnat ja kaupungit, päätehtävät ovat kuntien ja niiden yhteistyöorganisaatioiden edunvalvonta, palvelu ja kehittäminen. Kuntaliitto antaakin suosituksia kunnille, hyvistä ja oikeista menettelytavoista kuntakentässä. Kuntaliiton suhde kuntiin on kuitenkin erilainen kuin valtionhallinnon, sillä valtionhallinto käyttää kuntiin kohdistuvaa lainsäädännöllistä ja finanssipoliittista valtaa, kun taas kuntaliitto on ennen kaikkea kuntien edunvalvoja ja sen antamat suositukset eivät voi saada lain voimaa.

Kuntaliiton laatima suositus hyvästä hallinto- ja johtamistavasta (2009) täydentää lakiin perustuvia menettelytapoja ja yhtenäistää konserniin kuuluvien tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintokäytäntöjä erityisesti konserniohjauksen näkökulmasta. Suositus varmistaa osaltaan, että yhtiöissä toteutuvat muun muassa terveet liikeperiaatteet, riittävä avoimuus ja riskien hallinta. Suosituksen tarkoituksena on turvata kuntakonsernin kokonaisuus ja kunnan omistuksen asianmukainen hoitaminen. Suosituksen pääkohteena on tytäryhtiön hallitus ja toimitusjohtaja ja sen keskeisenä tavoitteena on yhtiön hallituksen merkityksen korostaminen ja sen työskentelyn tehostaminen. (Kuntaliitto 2009, 7)

Kuntakonsernit eroavat hyvin paljon kokonsa ja liiketoiminnan laajuuden suhteen toisistaan. Jokaisen kunnan tulee itse arvioida omista lähtökohdistaan, kuinka kuntaliiton suositusta noudatetaan ja sovelletaan. Suositus on laadittu silmällä pitäen niitä tytäryhtiöitä, joilla on erityistä merkitystä kuntakonsernille sen harjoittaman liiketoiminnan laajuuden tai sen yhteiskunnallisen perustehtävän vuoksi. (Kuntaliitto 2009, 15)

Kuntakonsernin hyvän hallinnon suosituksessa ohjeistetaan konserniyhtiöiden johtamista, toimielinten valintaa ja käytännön toimintaa. Tytäryhtiön hallituksen jäsenten valinnalla sekä hallituksen sisäisillä työmenetelmillä on ratkaiseva merkitys tytäryhtiön hallituksen työskentelyn tehostamiselle. Konserniyhtiön hallituksen tulee koostua henkilöistä, joilla on riittävä ja monipuolinen osaaminen sekä toisiaan täydentävä kokemus ja asiantuntemusta ja kykyä tytäryhtiön toimivan johdon ohjaamiseen ja tukemiseen. Kuntakonsernin ohjauksesta ja valvonnasta vastaa kunnan konsernijohto, johon kuntalain mukaan kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Kunnanvaltuuston on syytä hyväksyä konserniohje, jonka

yhteydessä voidaan myös vahvistaa tunnusluvut ja mittarit, joilla yhtiöiden toimintaa ja taloutta arvioidaan. (Kuntaliitto 2009, 8)

Konserniohjeessa voidaan antaa toimintaohjeita tytäryhtiölle ja sen toimivalle johdolle, ja näitä ohjeita annetaan myös käytännössä ohi tytäryhtiön yhtiökokouksen. Yhtiölainsäädäntö ei kuitenkaan oikeuta eikä velvoita yhtiöitä noudattamaan sellaisia ohjeita, vaan niiden noudattaminen perustuu siihen, että tytäryhtiön johto toimii emon (kunnan) luottamuksen varassa. On huomattavaa, että tällaisessa tilanteessa tytäryhtiön johdon on kuitenkin toimittava yhtiön edun mukaisesti. Konserniohjeessa voidaan edellyttää, että tytäryhtiön tulee hankkia konsernijohton ennakkokäsitys päätettäviin asioihin silloin, kun päätettävä asia merkittävästi kunnan toimintaan tai taloudelliseen vastuuseen. Tämä on yksi keino konsernijohtolle valvoa tytäryhtiön toimintaa ja taloutta. (Kuntaliitto 2009, 10)

Kunta käyttää omistajana päätösvaltaansa hallituksen kokouksessa. Yhtiökokous kuitenkin päättää sille vain osakeyhtiölain nojalla kuuluvista asioista ja yhtiökokouksella on oma lakimääräinen toimintakenttensä osakeyhtiöissä. Yhtiökokouksen päätäntävalta ei näin ollen ole siis absoluuttinen, yhtiökokous päättää vain ja ainoastaan niistä asioista, jotka ovat osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti sille kuuluvia. (Kuntaliitto 2009, 11)

Hallituksen kokoonpano onkin yksi merkittävimmistä tekijöistä omistajaohjauksen onnistumisen kannalta. Hallituksen jäsenten lukumäärällä, koulutuksella, pätevyydellä ja sisäisillä työmenetelmillä on erittäin ratkaiseva merkitys siinä, miten hyvää johtamista-paa saadaan jalkautettua. (Kuntaliitto 2009, 14)

Osakeyhtiölain 1 luvussa myös todetaan osakeyhtiön toiminnan yleiset periaatteet ja näihin kuuluu muun muassa voiton tuottamisen tarkoitus sekä yhtiön johdon tulee huolellisesti toimia yhtiön edun mukaisesti. Näistä voidaan poiketa vain yhtiöjärjestyksellä. Yhtiökokouksella ei myöskään lähtökohtaisesti ole toimivaltaa kumota toimivan johdon sekä hallituksen päätöksiä ja osakkeen omistajalla (kunnalla) on mahdollisuus saada vain yhtiökokouksen toimivaltaan määriteltävät asiat käsiteltäväksi yhtiökokouksessa. Yhtiökokous ei myöskään saa mitätöidä hallituksen toimivaltaa ohjeistamalla sitä niin yksityiskohtaisesti, ettei sen enää voida katsoa tekevän itsenäisiä valintoja päätöksenteossaan. (Kuntaliitto 2009, 11)

Toiminnan ja tehokkuuden edellytyksenä on, että suunnitteluvaiheessa päätöksenteon pohjaksi ja sisäisen valvonnan toteuttamiseksi on käytettävissä riittävät ja kattavat tiedot. Toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan tarvitaan tietoja taloudesta, toiminnasta ja niihin liittyvistä poikkeamista sekä säännösten ja päätösten noudattamisesta. Organisaation ulkopuolelta tulee kerätä tietoja toimintaympäristöstä ja sekä ulkoisista tapahtumista ja olosuhteista. (Kuntaliitto 2009, 38)

Raportointi on olennainen johdon työväline. Raportoinnissa olennaista on tiedon laatu. Tiedon tulee olla luotettavaa, olennaista, ajantasaista ja oikeassa muodossa. Tiedon laatuun vaikuttavat tiedon soveltuvuus tarkoitukseensa sekä tiedon tuoreus, oikeellisuus ja saatavuus. Yhtiön hallituksen tulee huolehtia, että yhtiössä on toimiva johtamisjärjestelmä ja säännöllinen raportointi, joka on suhteessa liiketoiminnan laatuun ja laajuuteen. (Kuntaliitto 2007, 38)

Konsernivalvonnasta vastaa kunnan konsernijohto. Konsernivalvonnan kohdealueita ovat erityisesti konserniyhtiöiden toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi. Tätä varten konserniohjeessa, sen liitteessä tai erillisessä ohjeessa vahvistetaan tunnusluvut ja mittarit, joilla tytäryhtiöiden toiminnan kannattavuutta, vaikuttavuutta ja talouden tilaa kuntakonsernissa arvioidaan. Konsernivalvonnassa seurataan myös valtuuston tytäryhtiöiden toiminnalle asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista. (Kuntaliitto 2007, 39)

Jokaisen kuntakonserniin kuuluvan tytäryhtiön tulee raportoida toiminnastaan ja tuloksestaan konsernijohdolle sen määräämän tahon antamien ohjeiden mukaisesti. (Kuntaliitto 2007, 51)

4.3 Toimialakohtainen tilivelvollisuussuhteiden määrittely

Kuntaliiton ja valtion näkemykset sopivat hyvin tässä tutkimuksessa esitettyyn teoreettiseen viitekehykseen. Teoriaosuudessa luodut mallit kahdesta erillisestä tilivelvollisuussuhteesta voidaan istuttaa myös yleisemmin kansallisen tason tilanteeseen tytäryhtiöistä.

Kuten jo aiemmin tässä tutkimuksessa on tilastotiedon perusteella huomattu, on yhtiöittämistä suosivia kuntia suhteellisen vähän verrattuna kokonaiskuntamäärään. Vain pääkaupunki Helsinki suosii yhtiöittämistä 120 tytäryhtiöllään, jonka jälkeen määrällisesti eniten tytäryhtiöitä omistavalla Pieksämäellä on niitä vain 40, eli kolmasosa.

Tilivelvollisuuden tutkimisen ja määrittelyn kannalta on kuitenkin oleellisempaa tarkastella tilastotietoa yhtiöiden toimialasta.

Tilastotiedon mukaan yli puolet noin 2000 tytäryhtiöstä harjoitti asuntojen ja muiden kiinteistöjen vuokrausta ja hallintaa, eli yhteensä yli tuhat yhtiötä. Tämän jälkeen merkittävin toimiala on infra-palvelut. Nämä kaksi toimialaa määritellään tässä tutkimuksessa kahteen eri teoreettiseen malliin.

Kiinteistöjen vuokraus ja hallinta ei kuulu julkisen sektorin tilivelvollisuuden pariin, sillä kiinteistöjen hallinta kunnan toimintana ei vaadi vahvaa moraalista ja laadullista vastuuta kuntalaisia eli veronmaksajia kohtaan, mikä perustuisi kuntaorganisaation sisällä vahvoihin byrokraattisiin sopimuksiin ja valvontaan. Kiinteistöjen hallinta ei myöskään ole kuntalaiselle tarjottavaa peruspalvelua. Näin ollen voidaan todeta, että suurimman osan tytäryhtiöistä ei voida olettaa olevan julkisesti tilivelvollisia toiminnastaan, ja teoreettisen mallin mukaisesti toiminta sopisi tässä tutkimuksessa esitettyyn lineaariseen tilivelvollisuuteen, jonka pystyy todentamaan myös taloudellisella raportoinnilla.

Infra-palvelut puolestaan voidaan määrittellä julkisen sektorin tilivelvollisuuden alle. Kunnan toteuttamia infra-kohteita ovat muun muassa tiet, kadut ja alueet, radat, liikenne sekä ympäristö. Varsinkin Suomen ilmastossa teiden ja katujen kunnossapito on erittäin tärkeä osa kunnallisia palveluja, varsinkin talviaikaan teiden aeraus on yksi näkyvimmistä kunnallisista palveluista. Myös asuinympäristö ja liikennejärjestelyt ovat kuntalaisille merkittäviä asioita. Vahva moraalisen ja laadullisen vastuun vaatimus on siis infra-palveluissa selkeästi esillä. Tällöin infra-palvelut voidaan sijoittaa julkisen sektorin tilivelvollisuuden alaisuuteen, ja käyttää tässä tutkimuksessa esiteltyä ympyrämallia tilivelvollisuuden kuvaamiseen. Teoreettisen pohdinnan perusteella pelkkä taloudellinen raportointi ei siis vastaisi täyttä tarvetta tilivelvollisuuden todentamiseen, vaan, myös laadullista ja toiminnallista tilivelvollisuuden todentamista tarvitaan.

Infra-palvelujen ja kiinteistön hallinnan lisäksi löytyy myös pienempiä määriä muita toimialoja. Kaukolämmön ja kylmän tuottaminen on vesihuollon kanssa kahden suurimman toimialan jälkeen merkittävimmät alat tytäryhtiöiden määrässä. Näiden luokittelu tilivelvollisuuden suhteen noudattaa samaa periaatetta kuin infra-palvelujen luokittelu. Kyseessä on kuntalaiselle merkittävä palvelu, jonka tulee toimia laadukkaasti, millöin nämä toimialat tulee liittää teoreettisesti ympyrämalliin ja julkisen sektorin tilivel-

vollisuuden alle. Argumentointina julkisen sektorin alle sijoittamiseen voisi käyttää myös kriteerinä palvelun huonoa laatua. Eli mahdollisessa tilanteessa, jossa kaukolämpö katkeaa, veden tulo katkeaa tai kotikatu on monta päivää lumipyryn jälkeen auraamatta, alkaa kuntalainen vetoamaan kunnan perustehtäviin ja kuntalaisen oikeuksiin saada kunnallista peruspalvelua. Ei siis ole epäilystäkään, etteikö julkisen sektorin tilivelvollisuus koskisi näitä kyseisiä toimialoja.

Muita aloja, joita voisi asettaa julkisen sektorin tilivelvollisuuden alle, ei enää jää kovinkaan montaa. Selvimmin tähän kategoriaan voi asettaa ikäihmisten hoivapalvelut, joita oli yhteensä kahdeksan yhtiötä sekä keskiasteen ammatillinen koulutus. Näillä toimialoilla laatuvaatimukset kuntalaisten keskuudessa ovat vielä vahvoja. Sähkön jakelu sijoittuu julkisen sektorin alle, mutta sähkön kauppaa jätetään ulkopuolelle, koska sähkön kauppaa on erittäin kilpailtu ala vapailla markkinoilla. Muut toimialat, jotka voisivat hieman lievemmällä ja tapauskohtaisella luokittelulla asettaa julkisen sektorin palveluiden alle ovat urheilulaitosten toiminta, museoiden toiminta, taiteen ja musiikin koulutus, jätteen keruu, käsittely ja sijoitus sekä yhdyskuntasuunnittelu. Näiden toimialojen kohdalla tulee kuitenkin katsoa jokaista yhtiötä yksittäistapauksena ja suora yleistäminen julkisen sektorin alle, ei välttämättä sovi kaikkiin toimialan yhtiöihin. Loput toimialoista voi suoraan asettaa lineaarisen teoreettisen mallin alle, sillä nämä toimialat eivät toteuta kunnallista peruspalvelua tässä tutkimuksessa jäsenneilyn kaltaisesti. Jotkin toimialat ovat jopa todella kaukana kunnan perustehtävistä, kuten ohjelmatoimistot ja manageripalvelut, milloin kunnalla ei voi olla muita kuin taloudellisia intressejä yhtiöitä kohtaan.

Taulukossa 4 on vielä koottuna valtiovarainministeriön toimialakohtainen luokittelu ja toimialan soveltuvuus tässä tutkimuksessa esitettyyn ympyrämalliin (kuvio 4,s.29).

Taulukko 4 toimialakohtainen luokittelu ympyrämalliin

YMPYRÄMALLI (Julkinen tilivelvollisuus)	YHTIÖIDEN LUKUMÄÄRÄ
Kaukolämmön ja kylmän tuottaminen ja jakelu	89
Veden otto, puhdistus ja jakelu	50

Sähkön jakelu	18
Jätteen keruu, käsittely ja loppusijoitus	10
Ikääntyneiden hoitopalvelut ja palveluasuminen	8
Museoiden toiminta	8
Urheilulaitosten toiminta	59
Sähkön ja kaukolämmön yhteistuotanto	8
Viemäri- ja jätevesihuolto	8
Keskiasteen ammatillinen koulutus	7
Taiteen ja musiikin koulutus	3
Yhdyskuntasuunnittelu	3
Yhteensä	271

Taulukossa 5 on koottuna valtiovarainministeriön toimialakohtainen luokittelu ja toimialan soveltuvuus tässä tutkimuksessa esitettyyn lineaariseen malliin (kuvio 3, s. 28).

Taulukko 5 toimialakohtainen luokittelu lineaariseen malliin

LINEAARINEN MALLI (ei julkista tilivelvollisuutta)	YHTIÖIDEN LUKUMÄÄRÄ
Muiden kiinteistöjen vuokraus ja hallinta	638
Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	592
Asuntojen vuokraus	247
Muu liikkeenjohdon konsultointi	29
Rahoituspalvelut	21

Esittävät taiteet	19
Kiinteistönhoito	19
Kiinteistöjen isännöinti	18
Maksullinen pysäköinti	17
Varauspalvelut, matkaoppaiden palvelut	15
Muu ammatill., tieteell. ja tekninen toiminta	10
Sähkön kauppa	9
Rakennuttaminen ja kehittäminen	8
Työvoima- ja elinkeinoas. hallinto	6
Asuin- ja muiden rakennusten rakentaminen	5
Hiihto- ja laskettelukeskukset	5
Hotellit	5
Leirintäalueet ja lomakylät	5
Tutkimusta ja kulttuuria palv. järjestäjät	5
Messujen ja kongressien järjestäminen	4
Ohjelmatoimistot ja manageripalvelut	4
Suhdetoiminta ja viestintä	4
Muut koulutusta antavat yksiköt	3
Työvoiman vuokraus	4
Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelut	3
Sähkö- ja tietoliik. verkkojen rakentaminen	3

Muut toimialat	105
Yhteensä	1803

Lineaarisen mallin alle taulukossa 5 on sijoitettu 1803 yhtiötä ja ympyrämalliin 271 yhtiötä. Julkisen sektorin tilivelvollisuuden alaisuuteen jää siis erittäin selkeästi vähemmän yhtiöitä, vain noin 13%, joista näistäkin vielä muutamat tulisi analysoida yksittäistapauksina. Johtopäätöksenä voi siis todeta, että kunnat ovat yhtiöittäneet erittäin varovaisesti selkesti peruspalveluihin kuuluvaa toimintaa. Vielä jos tuosta luvusta erittelee infra-palvelut, eli 173 yhtiötä, noin 8% kaikista yhtiöistä ja 63% julkisen sektorin tilivelvollisuuden alaisuuteen sijoittuvista yhtiöistä, jää jäljelle enää hyvin pieni osa muuta yhtiöitettyä toimintaa. Kunnat siis pääosin yhtiöittävät toimintaa, jossa tilivelvollisuus kuntalaisen suuntaan on erittäin pientä ja toteutuu teoreettisen mallin mukaisesti virallisia kunnan hallintokanavia pitkin.

4.4 Valtiovarainministeriön selvitys ja kuntaliiton suositukset suhteessa teoreettiseen viitekehykseen

Valtiovarainministeriö näkee tarpeen kunnallisten tytäryhtiöiden syntyyn siten, että toimintoja pyritään ensin eriyttämään kunnan linjaorganisaatiosta omaan organisaatioonsa pääosin liikelaitostamalla. Jos liikelaitoistettu toiminta on luonteeltaan sellaista, että se kohtaa joko kilpailua tai uusia mahdollisuuksia vapailla markkinoilla, toiminta usein yhtiöitetään. Myös valtiovarainministeriön lakiuudistuksessa ehdotetaan, että tilanteessa, jossa kunta toimii pääasiassa kilpailluilla markkinoilla, tulisi toiminta pääsääntöisesti yhtiöittää. Ongelmana valtionvarainministeriö näkee kilpailluiden markkinoiden määrittelyn, ja on päätenyt seuraaviin kriteereihin;

- Kunta osallistuu ulkopuolisen järjestämään tarjouskilpailuun
- On mahdollista, että toimialalla syntyy kilpailutilanne julkisen ja yksityisen sektorin välillä
- Toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, joita ovat palvelun tai tuotteen vastaavuus yksityisen elinkeinonharjoittajan toimesta tarjottuun

tuotteeseen tai palveluun, palvelun tai tuotteen hinnoittelu sekä toiminnan markkinointi ja suuntautuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan.

Työryhmä esitti yhtiöittämisvelvollisuuteen eräitä poikkeuksia. Kunnan ei katsottu kuitenkaan hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla mm. silloin, kun kunta tuottaa lakisääteisen vastuunsa perusteella omana toimintanaan palveluja tai tehtävää hoidetaan yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistoimintavelvoitteen perusteella. Tärkeimmät poikkeukset koskivat myös vähäistä toimintaa, tukipalveluja ja konsernipalveluja.

Jos tämän kaltainen määritelmä siirretään kuntalakiin sellaisenaan, se velvoittaa kunnat määrittelemään toimintansa liikelaitoksien kautta uudelleen. On hyvin todennäköistä, että kunnissa, joissa tällä hetkellä ei suosita yhtiöittämistä, löytyy vielä laajemminkin toimintaa liikelaitosmuodossa, joka kuitenkin toimii vapailla markkinoilla. Lain voimaan tullessa kaikki sen kaltainen toiminta tulisi yhtiöittää ja tytäryhtiöiden määrä lähtisi nousuun. Tällä hetkellä yhtiöittämisestä ei ole olemassa lain sanelemaa määritelmää ja jokainen kunta on voinut itse linjata yhtiöittämisen tarpeensa. Myöskään Kuntaliitto ei ole antanut selkeääsuositusta siitä, miten määritellään toiminta, joka tulisi yhtiöittää.

Molemmat, sekä valtion hallinto että Kuntaliitto ovat tunnistaneet ongelman kuntalain alaisuudessa toimivan kunnan ja yhtiölain alaisuudessa toimivan tytäryhtiön välillä. Molemmat osapuolet korostavat osakeyhtiölakiin perustuvaa yhtiön toiminta-ajatusta, jonka mukaisesti yhtiön päätehtävä on tuottaa voittoa ja sekä ylimmän toimivan johdon, että hallituksen tulee toimia tämän periaatteen mukaisesti. On tunnistettu myös se, että kysessä on pakottava lainsäädäntö, jota ei voi eliminoida minkäänkaltaisella ohjeistuksella, eikä yhtiössä toimivia henkilöitä voida velvoittaa toimimaan lainsäädännön vastaisesti. Tärkeänä tekijänä tytäryhtiöiden ohjaamisessa onkin kunnan konsernihallinto, jonka tulee valvoa tytäryhtiöiden toimintaa ja luoda konserniohje, jossa määritellään hyvät ja oikeat toimintatavat ja mittarit, joilla tytäryhtiöitä arvioidaan. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa yhtiölainsäädännön kanssa, eivätkä ne myöskään juridisesti sido tytäryhtiöitä.

Kuntaliitto on antanut suosituksensa tytäryhtiöiden johtamisesta kuntakonsernista ja samalla konserniohjeen sisällöstä. Pääasiallinen vaikutuskanava tytäryhtiöön on hallitustyöskentely, jossa kunta omistajana on edustettu. Hallitustyöskentelyn tulee

kuitenkin myös noudattaa osakeyhtiölakia, ja päätökset ja toiminivalta määräytyy sen mukaisesti. On siis äärimmäisen tärkeää, että kunta valitsee oikeat henkilöt edustamaan itseään yhtiön hallituksessa.

Suosituksena Kuntaliitto antaa myös raportoinnista, jota pitäisi vaatia kaikilta tytäryhtiönä toimivilta yhtiöiltä. Raportoitavan tiedon tulee olla luotettavaa, olennaista, ajantasaista ja oikeassa muodossa. Tiedon laatuun vaikuttavat tiedon soveltuvuus tarkoitukseensa sekä tiedon tuoreus, oikeellisuus ja saatavuus. Yhtiön hallituksen tulee huolehtia, että yhtiössä on toimiva johtamisjärjestelmä ja säännöllinen raportointi, joka on suhteessa liiketoiminnan laatuun ja laajuuteen. Konserniohjeessa, sen liitteessä tai erillisessä ohjeessa tulisi vahvistaa tunnusluvut ja mittarit, joilla tytäryhtiöiden toiminnan kannattavuutta, vaikuttavuutta ja talouden tilaa kuntakonsernissa arvioidaan.

Tämän tutkimuksen kannalta merkittävää on nimenomaisesti tarkan raportoinnin vaatimus. Kuten jo teoreettisessa osiossa on useasti todettu, on jo agenttiteoreettisen lähtökohdan pohjalta välttämätöntä, että tytäryhtiöillä on tarkka raportointivastuu. Raportoinnin tarkasta muodosta sinänsä ei anneta tarkkaa määritelmää. Annetaan siis suositus, millaista ja miten raportoinnin määrä tulee määritellä, mutta tarkkaa suositustavasta ei ole. Näin siis jätetään avoimeksi, tuleeko raportoinnin olla taloudellista, laadullista vai kumpaakin. Kunnat voinevat näin siis itse määritellä oman muotonsa raportoinnille.

Tärkeä huomio suosituksessa on rajausta, mitä tytäryhtiöitä suositus koskee:

”Suositus on laadittu silmällä pitäen niitä tytäryhtiöitä, joilla on erityistä merkitystä kuntakonsernille sen harjoittaman liiketoiminnan laajuuden tai sen yhteiskunnallisen perustehtävän vuoksi.” (Kuntaliitto 2009, 15)

Kuntaliiton suositus koskee siis vain niitä tytäryhtiöitä, joilla voidaan katsoa olevan erityinen taloudellinen merkitys tai yhtiö suorittaa kunnallista perustehtävää. Näin ollen myös raportoinnin vaatimukset eivät koskisi vain vähäistä liiketoimintaa harjoittavia tytäryhtiöitä. Voidaan siis tehdä johtopäätös, että tässä tutkimuksessa tehty teoreettinen kahtiajako on perusteltu oikein. On siis olemassa kahden kaltaisia tytäryhtiöitä, toisilla vähäisempi merkitys niin kuntalaiselle kuin kunnallekin ja toisilla on suurempi merkitys sekä taloudellisesti että kunnallisen perustehtävän vuoksi. Luotujen teoreettisten mallien mukaisesti voidaan siis, myös kuntaliiton suosituksen perusteella sanoa, että lineaariseen malliin sijoitetut vähäisen julkisen sektorin tilivelvollisuuden omaavilta yhtiöiltä

riittää pelkkä taloudellinen raportointi ja ympyrämalliin sijoitetut laajan julkisen sektorin tilivelvollisuuden omaavien yhtiöiden tulee raportoida myös muilla tavoin kuin pelkästään taloudellisilla luvuilla.

Yhdistettynä Kuntaliiton suositusten soveltaminen, teoreettiset mallit ja tilastotiedon perusteella tehty jaottelu tytäryhtiöistä, voidaan sanoa, että kansallisella tasolla merkittäviä tytäryhtiöitä, joiden tulisi Kuntaliiton suositusten mukaisesti raportoida sekä taloudellisesti että muilla laadullisilla kriteereillä, on siis vain noin 13% kaikista tytäryhtiöistä. Muiden noin 87% raportointi voi olla kevyempää pelkkää taloudellista raportointia ja perustua kunnan omaan harkintaan raportoinnin tarpeellisuudesta.

5 CASE TAMPEREEN KAUPUNKI

Tampere on Suomen kolmanneksi suurin kaupunki, jossa asuu yli 213 000 ihmistä. Aukkaista on naisia hieman yli puolet. Tampereen kaupungin veroprosentti vuonna 2012 on 19,00. Kaupunginvaltuustossa on 67 jäsentä. Tampereen kaupungin pormestari on kaupunkineuvos Timo P. Nieminen. Apulaispormestareita on neljä. Kaupunki sijaitsee kahden järven välisellä kannaksella. Kaupungin pohjoispuolella on Näsijärvi ja eteläpuolella Pyhäjärvi 77 metriä merenpinnan yläpuolella. Tampere on hyvien kulkuyhteyksien päässä. Helsinkiin on matkaa maanteitse 176 kilometriä, Hämeenlinnaan 75 ja Turkuun 157 kilometriä. Tampereen kaupungilla on seitsemän naapuria: Ylöjärvi, Nokia, Pirkkala, Lempäälä, Kangasala, Orivesi ja Ruovesi. (Tampereen kaupunki, 2012)

Tampereen kaupungin tilikauden 2010 tulos muodostui 38,6 milj. euroa ylijäämäiseksi. Positiivisen tuloksen taustalla olivat verotulojen kasvu, kaupungin onnistuminen säästötoimenpiteissä sekä Tietotekniikkakeskus Liikelaitoksen liiketoiminnan myynnistä saatu 14,7 milj. euron luovutusvoitto. Työllisyystilanne parantui hieman vuoden 2010 aikana ja joulukuussa 2010 työttömyysaste oli 13,9 prosenttia, laskua vuoden aikana oli 1,7 prosenttiyksikköä. Kaupungin nettomenojen kasvu oli 3,2 prosenttia, mikä on alle kuntasektorin keskimääräisen nettomenojen kasvun. (Tampereen kaupunki, 2012)

Verotuloja Tampereelle kertyi 758 milj. euroa, joka on 41,2 milj. euroa eli 5,7 prosenttia edellisvuotta enemmän. Valtionosuudet olivat yhteensä 210,6 milj. euroa ja ne vähensivät 6,9 milj. eurolla (3,2 %) vuoteen 2009 verrattuna. Vähennys johtui Tampereen ja Pirkanmaan ammattikorkeakoulujen yhdistämisestä. (Tampereen kaupunki, 2012)

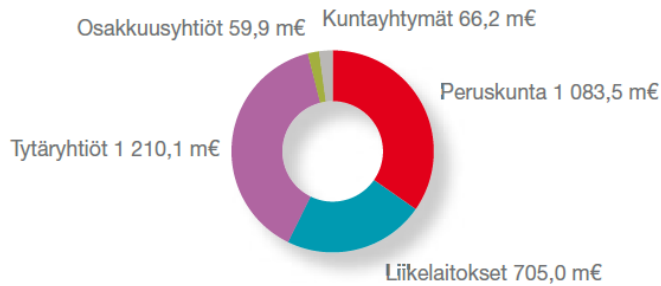
Vuosikate oli 104,5 milj. euroa ja se parani edellisestä vuodesta 34,8 milj. euroa. Vuosikatteella kyettiin kattamaan poistot 130 prosenttisesti, mutta kaupungin investoinneista vuosikate kattoi vain 69 prosenttia. Lainakanta lisääntyi 29,1 milj. eurolla ja vuoden 2010 lopussa kaupungilla oli lainaa 312,1 milj. euroa eli 1464 euroa asukasta kohden. (Tampereen kaupunki, 2012)

Tampereen Kaupungilla on peruskunnan toimintojen lisäksi liikelaitoksia, tytäryhtiöitä ja osakkuusyhtiöitä, sekä se on osallisena kuntayhtymissä. Tampereen kaupunkikonserni voidaan jakaa seuraaviin strategisen ohjauksen kannalta eri tavalla arvioitaviin kokonaisuuksiin (tilanne 31.12.2009):

- Peruskunta
- Liikelaitokset (8 kpl)
- Tytäryhtiöt ja säätiöt (22 kpl)
- Osakkuusyhtiöt (11 kpl)
- Kuntayhtymät (5 kpl)

(Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,8)

Kuviossa 5 on esitettyä omistuksiin sitoutunut pääoma taseen loppusumman mukaan tarkasteltuna.



Kuvio 5 Tampereen Kaupungin omistuksiin sitoutunut pääoma taseen loppusumman mukaan tarkasteltuna. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,8)

Tytäryhtiöitä Tampereella on vuoden 2010 tilanteen mukaisesti ollut tasan 20, jotka ovat lueteltu taulukossa 6:

Taulukko 6 Tampereen kaupungin tytäryhtiöt (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,10)

Insinöörioppilastalo Oy
Kiinteistö Oy Opintanner
Pirkan opiskelija-asunnot Oy
Tampereen Kotilinnasäätiö
Tampereen Palvelukiinteistöt Oy

Tampereen vuokra-asunnot Oy
Tampereen Vuokratalosäätiö
Vilusen Rinne Oy
Ekokumppanit Oy
Tredea Oy
Särkänniemi Oy
Tampereen ravirata Oy
Tampere-talo Oy
Oy Runoilijantie
Finnpark Oy
Tampereen messu- ja urheilukeskus Oy
Tampereen sähkö Oy
Pirkanmaan Jätehuolto Oy
Tavase Oy
Pirkanmaan Ammattikorkeakoulu Oy

5.1 Tampereen kaupungin omistajapolitiikka

Tampereen kaupungin konsernirakenne on muotoutunut erilaisten syiden ja tapahtumien kautta ja sekä yhtiöitä ja yhteisöjä on perustettu monista eri syistä. Useamman kaupungin perustaman yhtiön osalta on ajan kuluessa käynyt siten, että perusteet joilla yhtiö on aikanaan perustettu, ovat joko kokonaan tai osittain poistuneet. Tästä huolimatta kaupunki ei ole luopunut omistuksestaan. Asiaan vaikuttavat syyt eivät useinkaan ole yk-

sinkertaisesti todettavissa, vaan ne koostuvat useista erilaisista tekijöistä ja vaativat yhtiökohtaista tarkastelua. Yhtiömuotoisen toiminnan harjoittamiselle on ollut olemassa sellaisia toiminnallisia, taloudellisia ja strategisia syitä, joiden johdosta kaupunki on nähnyt tarpeelliseksi lähteä harjoittamaan liiketoimintalähtöistä toimintaa erillisen yhtiön perustamisen kautta. Useiden yhtiöiden synnyttäminen on liittynyt kiinteästi sen hetkiseen toimintaympäristöön ja yhteiskunnalliseen tilanteeseen. Useita aikaisemmin perustettuja yhtiöitä ei enää tänä päivänä mielletä niiden harjoittaman liiketoiminnan näkökulmasta samalla tavalla kunnan toimialaan liittyväksi kuin mitä perustamishetkellä on tehty. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,9)

Kaupunkikehitysnäkökulma on ollut Tampereella erityisesti 1960 – 1980-luvuilla useamman merkittäväksi katsottavan yhtiön perustamisen lähtökohtana ja yhtiöiden perustamiseen on liittynyt jälkeempään tarkasteltuna visionääristä näkemystä. Tällä hetkellä korostuvat näkökulmat, joiden mukaan kaupunki on ennemminkin erilaisten kehityshankkeiden mahdollistaja kuin toteuttaja. Seudullinen yhteistyö on lisääntynyt viime vuosina. Seudullisesti haetaan erilaisia yhteistoimintamalleja, joista yhteinen yhtiö on yksi muoto. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,9)

Muutokset kuntalaisissa kuntakonserniin liittyen ovat legitimoineet konsernina toimimisen periaatteita, joskin käytännön toimintaan liittyvät muutokset ovat olleet vähäisempiä. Itsenäiseen asemaan saatetut yhtiöt eivät useinkaan koe olevansa osa isompaa kaupunkikonsernia. Toiminnan kehittämisen näkökulmasta itsenäinen asema on nimenomaisesti ollut usein yhtenä taustatekijänä sille, että toiminta on irrotettu kaupungista. Sen sijaan lainsäädäntöön perustuvat kaupunkiemon velvollisuudet muun muassa tavoiteasetteluun ja tilinpäätöskäytäntöihin liittyen ovat tarkoittaneet väistämättä sitä, että kaupungin on kaupunkikonsernin emoyhteisönä kiinnitettävä aiempaa enemmän huomiota myös omistamiinsa yhtiöihin ja säätiöihin. Kaupungin on omistajana välttämätöntä aktivoitua kehittämään konsernikokonaisuutta. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,11)

Tampereen kaupunkikonserniin kuuluvat tytäryhtiöt ja säätiöt noudattavat toiminnassaan kaupunginvaltuuston hyväksymää Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohjetta sekä kaupunginhallituksen hyväksymää Hyvä hallinto- ja johtamistapa Tampereen kaupunkikonsernissa -ohjetta. Ohjeet ovat omistajan työkaluja omistustensa ohjaamiseen ja niiden tarkoituksena on osaltaan muun muassa varmistaa, että kaupungin

omaisuutta hoidetaan tuottavasti ja luotettavasti. Omistajan on osaltaan huolehdittava toisaalta siitä, että omistuksille asetetaan riittävän vaativia tavoitteita ja että niiden saavuttaminen toteutuu, toisaalta taas omistajan on tehtävä tarpeelliseksi katsomiensa omistajajärjestelyitä. Omistajaohjaus vaikuttaa yhtiökokouksessa. Yhtiökokousedustajan tai omistajaohjauksesta vastaavan virkamiehen tulee viestiä omistajan yhtiökohtaiset näkemykset ja tavoitteet yhtiön toimitusjohtajalle ja hallitukselle. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,12)

Tampereen kaupungin omistajapolitiikan päämäärä ja motto konserniohjausdokumentin mukaan on:

”Tampereen kaupunki on aktiivinen, vaativa ja selkeä omistaja, joka varmistaa omien omistustensa tehokkaan hyödyntämisen kaupunkilaisten hyväksi.”

Myöskään omistaminen ei ole kaupungin perustehtävä, vaan se on väline kaupunkikehitykseen sekä palvelujen tuottamiseksi ja järjestämiseksi. Omistamisen tulee olla aktiivista ja sen tarkoituksenmukaisuutta ja organisointitapoja on arvioitava säännöllisesti toimintaympäristön muuttuessa. Omistaminen on luonteeltaan strategista siten, että saadaan taloudellista tai toiminnallista hyötyä pitkällä aikavälillä. Strategisessa omistamisessa tulisi korostua omistamisen elinkaariajattelu. Omistajapolitiikan tarkoitus on osaltaan liittää konserniin kuuluvat yhteisöt osaksi kaupungin strategista johtamista. Näin varmistetaan kaupunginvaltuuston asettamien tavoitteiden tehokas toteuttaminen. (Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,14)

Tampereen kaupunki on luonut omistajapoliittisia linjauksia, joista tämän tutkimuksen kannalta merkittäviä ovat seuraavat:

- Omistaminen ei ole itsetarkoitus, vaan sillä pitää olla toiminnalliset tai liiketaloudelliset perusteet.
- Kaupunkikonsernin kokonaisuus otetaan huomioon omistamiseen liittyvissä päätöksissä.
- Yhtiömuotoista toimintatapaa hyödynnetään, kun toiminta ja tuotettavat palvelut on tarkoituksenmukaista ja taloudellista hoitaa erillisessä yhtiössä.
- Uusia yhtiöitä ei perusteta toimiville markkinoille tarkoituksena jäädä pysyväksi toimijaksi. Toimivilla markkinoilla toimitaan vain perustellusta syystä.

- Kaupunki seuraa yhtiöomistustensa toiminnan kehittymistä ja asemaa osana Tampereen kaupunkikonsernia ja tekee aktiivisesti omistajapoliittisia ratkaisuja.
- Yhtiölle tai perustettavalle yhtiölle asetetaan selkeät ja mitattavat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet, ml. riskisuhteutettu pääoman tuottotavoite.
- Kaupungin yhtiöissä toiminnan tulosta ja kannattavuutta verrataan toimialan yhtiöiden vastaaviin lukuihin.

(Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus, 2010,15-17)

5.2 Tampereen kaupungin konserniohje

Konserniohjeella luodaan puitteet ensisijaisesti Tampereen kaupunkikonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen omistajaohjaukselle kaupungin tavoitteiden mukaisesti. Konserniohjeella pyritään kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen ohjauksen yhtenäistämiseen, toiminnan läpinäkyvyyden lisäämiseen, kaupungin tytäryhteisöistä saaman tiedon laadun parantamiseen ja tiedonkulun tehostamiseen. Konserniohjeen tarkoituksena on tukea kaupunkikonsernin johtamisen edellytyksiä ja omistajaohjausta siten, että konsernia voidaan johtaa ja ohjata yhtenäisillä ohjeilla ja toimintaperiaatteilla. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 3)

Konserniohje käsitellään ja hyväksytään kaupungin määräysvallassa olevien tytäryhteisöjen hallituksissa ja yhtiökokouksissa sekä muiden tytäryhteisöjen vastaavissa toimielimissä. Samalla tytäryhteisö sitoutuu kokonaisuudessaan konserniohjeen noudattamiseen. Konserniohjeita noudatetaan konserniin kuuluvissa tytäryhteisöissä, jollei niitä koskevasta lainsäädännöstä, yhtiöjärjestyksestä, säännöistä tai osakassopimuksesta muuta johdu. Konserniohjeeseen perustuvien yksittäisten ohjeiden ollessa ristiriidassa yhteisöä koskevien säännösten, kuten yhteisö- tai kirjanpitolainsäädännön tai muun pakottavan lainsäädännön kanssa, noudatetaan voimassa olevaa pakottavaa lainsäädäntöä. Konserniohje ei muuta tytäryhteisöjen hallituksen ja toimitusjohtajan oikeudellista asemaa tai vastuuta. Konserniohjeen noudattamatta jättäminen voi kuitenkin johtaa vahingonkorvausvastuuseen, mikäli sen noudattamatta jättämisen seurauksena on merkittävää haittaa tai vahinkoa tytäryhteisölle tai kaupunkikonsernille. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 6)

Kaupunginvaltuusto asettaa tytäryhteisöille talousarviossa yleisiä omistajapoliittisia tavoitteita sekä tytäryhteisökohtaisia toiminnallisia tavoitteita. Tavoitteet ohjaavat kaupungin edustajia tytäryhteisöjen toimielimissä. Liiketoiminnan ohjaus antaa yksityiskohtaisempaa ohjausta sekä yhteistyössä tytäryhteisöjen kanssa pyrkii tukemaan kannattavuuden ja kilpailukyvyn parantamista sekä tavoitteiden saavuttamista. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 7)

Tampereen kaupunki käyttää tytäryhteisöjen omistajana keskeistä päätösvaltaa valitessaan edustajia yhteisöjen päätöksentekoelementtiin. Edustajat päätöksentekoelementtiin nimeää pääsääntöisesti kaupunginhallitus. Osakeyhtiöissä osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiökokouksessa, jossa Tampereen kaupunkia edustaa yhtiökokousedustaja. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 8)

Tampereen kaupungin nimeämien edustajien on toimittava kaupunginvaltuuston asettamien tavoitteiden mukaisesti tytäryhteisöjen hallintoelimityksessä. Hallituksen jäsenet eivät edusta tytäryhteisössä heitä jäseneksi ehdottaneita tahoja. Tytäryhteisön hallituksen jäsenen tulee nauttia sen toimielimen luottamusta, joka on hänet tehtävään valinnut. Mikäli hallituksen jäsen ei nauti luottamusta, on hänet erotettava tehtävästään. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 8)

Tytäryhteisön on jo valmisteluvaiheessa hankittava omistajan ennakkokäsitys tehdessään päätöstä merkittävästä asiasta. Velvollisuus omistajan ennakkokäsityksen hankkimiseen on tytäryhteisön toimitusjohtajalla tai vastaavalla. Tytäryhteisön hallituksen puheenjohtajan velvollisuutena on valvoa, että ennakkokäsitys on haettu. Omistajan ennakkokäsityksen hankkiminen ei muuta tytäryhteisön johdon oikeudellista asemaa ja vastuuta. Yhtiön hallitus ja toimiva johto kantavat aina vastuun tekemistään päätöksistä ja yhtiön johtamisesta. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 9)

Kaupunkikonsernin tytäryhteisöraportoinnissa mukana olevien yhteisöjen tulee toimittaa konsernihallinnolle sen tarvitsemat tiedot annettujen ohjeiden ja aikataulujen mukaisesti. Tytäryhteisö raportoi kaupungille toimintansa ja taloutensa kehittymisestä konsernihallinnon määräämällä tavalla. Tytäryhteisön on lisäksi raportoitava erikseen, mikäli sen toiminta ei vastaa oletettua kehitystä. Tampereen kaupunki tekee konsernitilinpäätöksen, johon yhdistellään kaikki tytäryhtiöt ja kaikki tytäryhtiöt raportoivat tilinpäätöstiedoilla. Konsernitilinpäätöksessä konserniyhteisöillä tulee olla kalenterivuotta vastaa-

va tilikausi. Kaikissa kaupunkikonserniin kuuluvissa yhteisöissä tulee noudattaa kirjanpitolain mukaisia kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteita, kuntalain konserniyhteisöjä koskevia säännöksiä sekä hyvää kirjanpitoa. Konsernitilinpäätöstä sekä välitilinpäätöksiä varten tarvittavat tiedot toimitetaan konsernihallinnon määräämällä tavalla ja määräämässä muodossa erikseen annettavan aikataulun mukaisesti. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen on laadittava välitilinpäätökset yhdistelyajankohtina. (Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje, 2010, 9)

5.3 Tytäryhtiöiden luokittelu ja raportointi

Tampereen kaupungin viimeisimmästä tilinpäätöksestä vuodelta 2010 käy ilmi tytäryhtiöille asetetut tavoitteet ja niiden toteutuminen. Kuten jo edellä on konserniohjetta käsittelevässä kappaleessa mainittu, tulee kaikkien tytäryhtiöiden raportoida vähintäänkin tilinpäätöstiedoilla, eli taloudellisilla tiedoilla. Osalta tytäryhtiöistä on vaadittu myös toiminnallinen tavoite ja sen raportointi sekä tilinpäätöksen raportoinnin lisäksi vielä erillinen taloudellinen tavoite. Taulukossa 7 on selvennetty millaisia tavoitteita kultakin tytäryhtiöltä on kaupungin puolelta vaadittu, ja samalla tytäryhtiöt on luokiteltu joko lineaarista tai ympyrämallin tilivelvollisuutta toteuttavaksi noudattaen samaa luokittelukriteeriä kuin aiemmin tässä tutkimuksessa on toimialakohtaisesti perusteltu.

Taulukko 7 Tampereen kaupungit tytäryhtiöt luokiteltuna (Tampereen kaupungin tilinpäätös, 2010, 303-307)

Tytäryhtiön nimi	Toimialakuvaus	Tilivelvollisuusmalli	Taloudellinen tavoite	Toiminnallinen tavoite
Insinöörioppilastalo Oy	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste
Kiinteistö Oy Opintanner	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste

Pirkan opiskelija-asunnot Oy	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste ja uusien asuntojen tuotanto
Tampereen Koti-linnasäätiö	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste
Tampereen Palvelukiinteistöt Oy	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	Maksetun osingon - määrä	-
Tampereen vuokra-asunnot Oy	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste
Tampereen Vuokralosäätiö	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste ja uusien asuntojen tuotanto
Vilusen Rinne Oy	Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta	Lineaarinen	-	Käyttöaste ja uusien asuntojen tuotanto
Ekokumppanit Oy	Suhdetoiminta ja viestintä	Lineaarinen	Ulkopuolisen liiketoiminnan osuus kasvanut	Neuvontapalveluiden antaminen
Tredea Oy	Suhdetoiminta ja viestintä	Lineaarinen	-	Elinkeinopolitiikkaan vaikuttaminen ja kehittäminen
Särkänniemi Oy	Muut toimialat	Lineaarinen	Maksettu	Kävijämäärä

			osinko	
Tampereen ravirata Oy	Muut toimialat	Lineaarinen	Positiivinen tulos	-
Tampere-talo Oy	Muut toimialat	Lineaarinen	-	Kävijämäärä
Oy Runoilijantie	Muut toimialat	Lineaarinen	Positiivinen tulos	-
Finnpark Oy	Maksullinen pysäköinti	Lineaarinen	-	Rakennusaikataulu ja suunnitelma
Tampereen messu- ja urheilukeskus Oy	Messujen ja kongressien järjestäminen ja urheilulaitosten toiminta	Lineaarinen (ja ympyrä)	Positiivinen tulos	Kehittämissuunnitelma
Tampereen sähkö Oy	Sähkön jakelu ja myynti	Ympyrämalli (ja lineaarinen)	Tulotuksen määrä	Puupolttoaineen lisäys
Pirkanmaan Jätehuolto Oy	Jätteen keruu, käsittely ja sijoitus	Ympyrämalli	-	Edulliset kuluttajahinnat
Tavase Oy	Veden otto, puhdistus ja jakelu	Ympyrämalli	-	Tutkimushanke käynnissä
Pirkanmaan Ammattikorkeakoulu Oy	Ammatillisen korkeakoulutuksen tuottaminen	Lineaarinen	-	Sijoittuminen valtakunnallisesti suosituimpien koulujen joukkoon.

Tampereen kaupungit tytäryhtiöt jakaantuvat toimialoittain seuraavasti:

Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta 8 kpl

Suhdetoiminta ja viestintä 2 kpl

Muut toimialat 4 kpl

Maksullinen pysäköinti 1 kpl

Messujen ja kongressien järjestäminen ja urheilulaitosten toiminta 1 kpl

Sähkön jakelu ja myynti 1 kpl

Jätteen keruu, käsittely ja sijoitus 1 kpl

Veden otto, puhdistus ja jakelu 1 kpl

Muut koulutusta antavat yksiköt 1 kpl

Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta seuraa myös Tampereen kaupungin osalta valtakunnallista jakaumaa eli suurin osa tytäryhtiöistä kuuluu tähän toimialaan. Tampereen Kaupungilla prosentuaalinen osuus on 40% kaikista tytäryhtiöistä. Seuraavaksi suurin toimiala on muu suhdetoiminta, ja Tampereen kaupungin osalta tämä pitää sisällään pääosin viihteellisiä palvelun tuottajia, kuten huvipuiston, konserttisalin, sisävesiristeilijöitä ja raviradan. Näiden prosentuaalinen osuus kaikista tytäryhtiöistä on 20%. Suhdetoiminta ja viestintä toimialalla operoi kaksi yhtiötä, jotka ovat yhteensä 10% kaikista tytäryhtiöistä. Näiden lisäksi Tampereen kaupungilla on vielä kuusi yksittäisillä toimialoilla operoivaa yhtiötä.

Ainoastaan kaksi tytäryhtiötä on tässä tutkimuksessa sijoitettu ympyrämallin tilivelvollisuuteen, eli julkisen sektorin tilivelvollisuuden alle, ja sen lisäksi kaksi yhtiötä voidaan sijoittaa kumpaankin malliin johtuen niiden kahdella toimialalla tapahtuvasta liiketöinnasta. Voidaan siis tehdä päätelmä, että vain kaksi yhtiötä jätteen keruu, käsittely ja sijoitus toimialalta Pirkanmaan Jätehuolto Oy ja veden otto, puhdistus ja jakelu toimialalta Tavase Oy kuuluvat julkisen sektorin tilivelvollisuuteen, tämä on prosentuaalisesti vain noin 10%. Tämä kuitenkin seuraa valtakunnallista linjaa, sillä valtakunnallisesti jaoteltuna julkisen sektorin tilivelvollisuuden alaisuuteen kuuluu noin 13% kaikista yhtiöistä. Tampereen kaupungin osalta laskusta on jätetty pois Tampereen sähkö Oy Säh-

kön jakelu ja myynti toimialalta sekä Tampereen messu- ja urheilukeskus Oy messujen ja kongressien järjestäminen ja urheilulaitosten toiminta toiminta-alalta, koska sähköyhtiö myös myy sähköään kilpailluilla markkinoilla ja kuluttaja voi toimittajansa valita ja Tampereen messu- ja urheilukeskus harjoittaa siis messujen ja kongressien järjestämistä urheilulaitoksen toiminnan lisäksi. Jos nämä toimijat otettaisiin mukaan laskelmaan julkisen sektorin tilivelvollisuuteen, olisi prosentuaalinen osuus 20%, eli huomattavasti suurempi. Ei kuitenkaan kokonaisuudessa kovinkaan suuri.

Yleisenä huomiona voidaan katsoa Tampereen kaupungin olevan varsin maltillinen yhtiöittäjä ja perustettavat yhtiöt toimivat pääosin kaukana julkisen sektorin palveluista, eli vahvimmin julkisen tilivelvollisuuden alaisuudesta. Ainoat yhtiötetyt peruspalvelua tuottavat ovat siis jätehuollon tuottaja ja veden jakelusta vastaava. Nämäkään eivät kuitenkaan ole niitä kaikkein vahvimmin kuntalaista kohtaan tilivelvolliseksi katsottavia, verrattaessa esimerkiksi terveyspalveluihin, joiden voidaan katsoa olevan kaikkein vahvimmin tilivelvollisia myös kuntalaisen suuntaan.

Asuntojen ja asuinkiinteistöjen hallinta toimialalla Tampere on asettanut pääasiassa toiminnallisen tavoitteen seitsemälle kahdeksasta yhtiöstä, joka on useimmiten tavoiteltu käyttöaste ja osalla sen lisäksi myös uusien asuntojen valmistumisen määrä. Vain yhdellä yhtiöllä oli selkeä taloudellinen tavoite. Näin ollen siis kaikki kyseiset yhtiöt raportoivat tilinpäätöstiedoilla, joista yhden yhtiön osalta suoritetaan vielä taloudellista tunnuslukujen laskentaa tavoitteen osalta. Muiden tulee tilinpäätöstietojen lisäksi raportoida myös toiminnallinen tavoite. Uskoisin toiminnallisen tavoitteen pyrkivän toteutamaan ja tukemaan Tampereen kaupungin asuntopolitiikan suuntauksia.

Suhdetoiminta ja viestintä toimialalle sijoittuvat kaksi yhtiötä raportoivat niin ikään tilinpäätöstiedoilla ja toisen yhtiön osalta tehdään vielä taloudellisen tavoitteen tunnuslukujen laskentaa sekä huomioidaan toiminnallinen tavoite, toisen osalta taloudellisia tunnuslukuja ei tavoitteiden puitteissa lasketa. Näiden yhtiöiden osalta toiminnassa on kyse neuvontapalveluiden antamisesta pääosin kunnan sisällä (mm. koulut) ja yhteiskunnallisesta vaikuttamisesta, milloin on Tampereen omistajapolitiikan mukaista, että taloudellisen raportoinnin lisäksi seurataan myös toiminnallista vaikuttavuutta.

Muilla toimialoilla toimivien neljästä yhtiöstä kolmella on taloudellinen tavoite ja kahdella myös toiminnallinen tavoite. Toisella toiminnallisen tavoitteen omaavista ei ole taloudellisen tunnusluvun tavoitetta lainkaan. Tampereen osalta nämä yhtiöt tuottavat

pääosin viihteellisiä palveluita kaikkein kauimpana kunnan ydintehtävästä, joten on perusteltua vaatia taloudellisia tavoitteita. Toiminnalliset tavoitteet ovat kävijämääriä.

Näiden yhtiöiden lisäksi lineaarista tilivelvollisuutta toteuttaa vielä maksullisen pysäköinnin alalla toimiva yhtiö, jolla ei ehkä hieman yllättäen ole kuin toiminnallinen tavoite, mikä voi tosin johtua tällä hetkellä käynnissä olevista suurista muutoksista Tampereen keskustan pysäköinnin osalta, joita toiminnallinen tavoite koskee. Kahdelta yhtiöltä, jotka voitaisiin sijoittaa kumpaankin tilivelvollisuusmalliin, riippuen kumman liiketoiminnan näkee pääliiketoimintana, Tampereen sähkö Oy:n osalta on vaadittu sekä taloudellinen ja toiminnallinen tavoite samoin kuin Tampereen messu- ja urheilukeskukselta.

Jäljelle jääviltä julkisen sektorin tilivelvollisuuden alaisuuteen jääviltä yhtiöiltä ei vaadita muuta taloudellista raportointia kuin tilinpäätös ja sen lisäksi yhden toiminnallisen tavoitteen raportointi. Pirkanmaan jätehuolto Oy:n osalta toiminnallinen tavoite huomio kuntalaiset hyvin, sen ollessa mahdollisimman halvat kuluttajahinnat valtakunnallisesti, mutta Tavase Oy:n osalta ainoa mainittu tavoite on tutkimustoiminnan käynnistäminen. Tavase Oy toimii veden jakelun mahdollistajana, milloin palvelun laatu on kuntalaiselle näkyvää vain häiriötilanteissa, joten kuntalaisen kannalta vaatimatonta tavoitetta voidaan pitää ymmärrettävänä. Taloudellisten tavoitteiden puuttuminen on myös ymmärrettävää, sillä kyseessä on peruspalvelun tuottaminen eikä päätarkoitus todennäköisesti Tampereen kaupungin puolelta näiden yhtiöiden osalta ole kerätä suurinta mahdollista tuottoa.

5.4 Tampereen kaupunki tilivelvollisuussuhteen todentajana

Tampereen kaupunki haluaa olla omistajapolitiittisten linjauksiensa mukaan vahva ja vaikuttava omistaja, joka ei omista vain omistamisen vuoksi, vaan pyrkii toiminnan olevan hyödyllistä. Perehtyminen tytäryhtiöiden luokitteluun, tavoitteisiin ja raportointiin myös vahvistaa tämä käsityksen. Tampere ei ole kovinkaan uskalias omistaja yhtiöiden toimialojen osalta, ja noudattaa valtakunnallista linjaa varsin selkeästi. Vain kaksi yhtiötä tuottaa peruspalvelua ja nekään eivät tuota kuntalaisen ydinpalveluita. Asunto-osakeyhtiöiden osalta on selkeästi huomattavissa, että niiden tarkoitus on toteuttaa kaupungin asunto- ja asumispolitiikkaa. Myös muiden yhtiöiden osalta on Tampereen kaupungin omistajapolitiikan mukaisesti perusteltavaa, ainoastaan viihteellisiä muita toimi-

aloja edustavien yhtiöiden omistuksia voisi halutessaan kritisoida kunnan perustehtäväs-
tä selkeästi ulkopuoliseksi. Vastaperusteluna voisi kuitenkin sanoa näiden viihteellisten
palvelujen lisäävän Tampereen vetovoimaa matkailun ja tunnettavuuden osalta, milloin
omistaminen on selkeästi perusteltua.

Raportoinnin ja tavoitteen asettelun osalta on selkeästi huomattavissa, että Tampere
painottaa taloudellisen raportoinnin osalta pelkästään tilinpäätöstietojen antamista. Har-
van yhtiön kohdalla tavoitteeksi oli asetettu myös taloudellinen tavoite. Suurimmaksi
osaksi taloudellinen tavoite oli nimenomaisesti viihteellisiä palveluita tarjoavilla yksi-
köillä. Kaupungin omistajapoliittisissa linjauksissa kuitenkin todetaan, että yhtiölle tai
perustettavalle yhtiölle asetetaan selkeät ja mitattavat taloudelliset ja toiminnalliset ta-
voitteet, ml. riskisuhteutettu pääoman tuottotavoite. Tämä ei kuitenkaan näy virallisessa
tavoitteen asettelussa, sillä kuten useasti mainittu taloudellisia tavoitteita ei ollut kovin-
kaan usealla yhtiöllä. Tilinpäätösraportoinnin analysoimisesta on todettu, että kaupun-
gin yhtiöissä toiminnan tulosta ja kannattavuutta verrataan toimialan yhtiöiden vastaa-
viin lukuihin. Eli tilinpäätösraportin analysointi suoritetaan pääosin vertailuna kilpaili-
joihin samalla toimialalla.

Kaupungin omistajapoliittisessa linjauksessa ilmaistaan myös huoli tytäryhtiöiden nä-
kemyksestä kuulumisestaan kaupungin toimivaan organisaatioon: ”Itsenäiseen asemaan
saatetut yhtiöt eivät useinkaan koe olevansa osa isompaa kaupunkikonsernia... kaupun-
gin on kaupunkikonsernin emoyhteisönä kiinnitettävä aiempaa enemmän huomiota
myös omistamiinsa yhtiöihin ja säätiöihin. Kaupungin on omistajana välttämätöntä ak-
tivoitua kehittämään konsernikokonaisuutta” Tästä tiedosta voisi siis vetää johtopäätök-
sen, että konserniyhtiöt eivät koe vahvaa tilivelvollisuutta omistajaansa kohtaan. Doku-
mentista ei käy ilmi, millaisilla toimilla Tampere aikoo konsernin kokonaisuutta vahvis-
taa. Onko mahdollisesti lisätavoitteet ja niiden raportointi yksi keino, ainakin tämän
hetkisen tavoitteen asettelun perusteella julkiset tavoitteet eivät ole kovinkaan vahvat
tilivelvollisuuden näkökulmasta.

Tampereen kaupungin konserniohje noudattaa pitkälti kuntaliiton antamia suosituksia,
eikä kaupungin omia yllättäviä linjauksia ole. Konserniohje lähinnä ohjeistaa kaupungin
omistajaohjauksen käytännön toteutumista, joka siis käytännössä toteutetaan valitsemal-
la hyvät edustajat hallintoelimiin. Tilivelvollisuuden kannalta merkittävää on, että tili-
velvollisuus kaupungin ja tytäryhtiön välillä perustuu pitkälti byrokraattiseen tilivelvol-

lisuuteen, joka siis ohjaa nimenomaisesti ylintä johtoa ja valittuja edustajia. Epävirallisessa tarkastelussa kävi ilmi, että kaupungin edustajat ovat usein Tampereen kaupungin valtuuston jäseniä, millä voi olla suuri merkitys tilivelvollisuuteen. Tämä on kuitenkin epävirallista satunnaista tarkastelua, mikä pitäisi tutkia virallisesti ja tarkemmin johtopäätöksien tekemiseksi. Voidaan kuitenkin leikitellä ajatuksella, että alkuperäisen päämiehen eli kuntalaisen tahto voisi tulla selkeämmin esiin myös tytäryhtiöissä jos ylimmät hallinnon päätöksentekijät ovat heti kuntalaisille tilivelvollisia, eli periaatteessa sama henkilö vastaisi kuntalaisen antamaan agenttivastuuseen kummassakin päässä tilivelvollisuusketjua.

Tampereen kaupungilla, kuten monilla muillakin kunnilla lienee edessään useampi yhtiöittäminen, mikäli tässä tutkimuksessa esitelty valtionvarainministeriön kuntalain uudistusesitys astuu voimaan ja yhtiöittämisestä säädetään lailla. Tällä hetkellä kunnallinen toiminta on vielä paljon vahvemmin liikelaitoksien hallussa kuin tytäryhtiöitettynä, mikä pätee myös Tampereen kaupungin osalta ja uuden lain myötä useat liikelaitokset jouduttaisiin yhtiöittämään. Varsinkin tässä tapauksessa Tampereen kaupungin tulisi kiinnittää erityistä huomiota tytäryhtiöiden tilivelvollisuuden vahvistamiseen.

6 YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT

Tämä tutkimuksen tarkoitus oli tutkia tilivelvollisuuden ilmiökenttää kunnallisessa tytäryhtiösuhteessa kuntaan ja kuntalaiseen kohdistettuna. Tutkimusongelmaa lähestyttiin agenttiteorian kautta ja ensin määriteltiin toimijoiden välinen teoreettinen vallanjako. Vallanjaon tutkimisen kautta pystyttiin jäsentämään kuinka tahot ovat keskenään tilivelvollisia ja millaista tilivelvollisuus on.

Teoreettisessa osuudessa luotiin kaksi tilivelvollisuusmallia, sillä oli perustellusti tullut ilmi, ettei ole mahdollista määritellä vain yhtä tilivelvollisuussuhdetta kyseisten toimijoiden välille. Mallit rakennettiin sen näkemyksen pohjalta, että kuntalainen on ylin päämies, ja agenttiteoreettisen vallan lähtökohta. Tutkimuksen edetessä kävi selvästi ilmi, että kuntalaisen asema päämiehenä on määräävä seikka tilivelvollisuuden määrittelyssä. Toinen luoduista malleista, lineaarinen malli, todentaa kuntalaisen tahtoa kunnallisen hallintokoneiston kautta, milloin myös tilivelvollisuus kuntalaista kohtaan todentuu samaa kanavaa pitkin. Toinen malli, ympyrämalli, taas todentaa kuntalaisen tahtoa ja häntä kohtaan todistettavaa tilivelvollisuutta suoralla suhteella tytäryhtiöön. Tässä mallissa tytäryhtiö todentaa tilivelvollisuutta suoraan myös kuntaa kohtaan.

Luotujen mallien myötä pystyttiin myös määrittelemään julkisen sektorin tilivelvollisuus ja huomioitiin sen sopivan ympyrämallin tilivelvollisuussuhteen määrittäväksi tekijäksi. Lineaarisen tilivelvollisuussuhteen määrittelevä tekijä on enemmänkin byrokraattinen ja taloudellinen tilivelvollisuus kuntaorganisaatiota kohtaan.

Kirjallisuustutkimuksessa kävi ilmi, että useat agenttiteoriaa ja tilivelvollisuutta tutkineet tutkijat olivat melkein pä yhtiä mieltä siitä, että näitä teoreettisia malleja käytettäessä julkisella sektorilla raportointi on erittäin tärkeässä osassa. Taloudellinen raportointi on tärkeä osa toiminnan raportointia, mutta julkista tehtävää tai peruspalvelua tuottavien yhtiöiden tulisi raportoida myös muulla tavoin toiminnasta laadun varmistamiseksi. Taloudellisen raportoinnin luonteen vuoksi, sen laadullinen toiminnan raportointi jää hyvin vähäiseksi, joten ympyrämalliin sijoittuvilla toiminta-aloilla on syytä käyttää taloudellisen raportoinnin lisäksi myös muuta raportointia.

Teoreettisessa osuudessa on siis onnistuttu luomaan teoreettiset mallit kahdesta eri tilivelvollisuussuhteesta, jotka voidaan yhdessä raportoinnin kanssa sijoittaa empiiriseen tutkimukseen ja testata mallien toimivuutta.

Teoreettisen ja empiirisen tarkastelun yhdistäminen on todistanut tässä tutkimuksessa luodut mallit ja teoreettiset määritelmät päteviksi tilivelvollisuuden näkökulmasta, kun ensisijaiseksi päämieheksi on valittu kuntalainen.

Kahden eri tilivelvollisuusmallin luominen osoittautui oikeaksi niin valtionhallinnon kuin kuntaliitonkin näkemysten pohjalta. Tutkimuksessa havaittiin sekä teoreettisella että empiirisellä tasolla, että tytäryhtiöt sijoittuvat kahteen eri kategoriaan toimialansa mukaisesti. Kunnallista peruspalvelua toteuttavat yhtiöt sijoittuvat ympyrämalliin ja muuta, yleensä kevyempää kunnallista tehtävää tai tukitoimintoa toteuttavat yhtiöt sijoittuvat lineaariseen malliin.

Empiirisen tutkimuksen perusteella voidaan päätellä, ettei yhtiöittäminen ole vielä kovinkaan suosittu toimenpide valtakunnallisella tasolla. Kuntia, joissa on yli 20 tytäryhtiötä, on yllättävän vähän, eikä määrä seuraa kunnan kokoa, vaikkakin Helsingillä oli selkeästi eniten tytäryhtiöitä. Oli myöskin selkeästi havaittavissa sekä valtakunnan tason tarkastelussa että Tampereen kaupungin tarkastelussa, että yhtiöittämistä käytetään erittäin varovasti peruspalvelujen tuottamiseen. Valtakunnan tarkastelussa vain noin 13% sijoitettiin toimialansa mukaisesti ympyrämalliin ja Tampereen kaupungin tarkastelussa vain noin 10%.

Tampereen kaupungin tapaustutkimuksesta pystytään myös päättelemään, että tavoitteen asettelu, sen raportointi ja samalla tilivelvollisuuden todentaminen on lopulta hyvinkin vähäistä. Tampereen kaupunki oli asettanut hyvin vähän taloudellisia tavoitteita, ja toiminnallisia tavoitteita oli yleisesti ottaen vain yksi yhtiötä kohden. Poikkeuksena voidaan pitää asunto-osakeyhtiöiden hallintaa, milloin sekä taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ovat selkeästi nähtävissä kaupungin asuntopolitiikan todentajana. Kuten Vesa Vesterinen kirjoittaa kunnallisalan tutkimussäätiön rahoittamassa tutkimuksessa *Kunta ja yhtiöittäminen* (2006), että ”kunnan omistuksille asetettavat konkreettiset tavoitteet vaihtelevat laadultaan tai niitä ei ole ollenkaan. Omistuksille ei useinkaan vaadita tuottoa. Sidotun pääoman tuoton seuranta systemaattisena toimintana ei ole myöskään yleistä.” Ainakin osittain tämä tutkimus tukee myös tätä näkemystä.

Valtiovarainministeriön esitys kuntalain uudistamiseksi pakottaisi kunnat terävöittämään omistajaohjaustaan ja samalla tavoitteita ja raportointia. Koska peruspalveluihin yhtiöittämistä käytetään vielä erittäin vähän, on pääteltävissä, että ei ole vielä luotu raportointimalleja, joilla tilivelvollisuutta voitaisiin luotettavasti todentaa ympyrämalliin sijoittuvien yhtiöiden osalta. Kunnat siis pitävät perustoiminnot visusti kunnan sisällä, joko omana työnä, kuntayhtymän hoidettavana tai liikelaitosmuodossa. Myös Tampereen kaupungin omistajapolitiikan tarkastelussa kävi ilmi, että Tampere näkee yhtiöitettyjen toimintojen luisineen liian kauas emoyhtiön perustoiminnasta ja suurin osa tytäryhtiöistä ei koe olevansa osa kaupunkikonsernia. Tällaisesta lähtökohdasta peruspalvelujen yhtiöittäminen voi olla sekä kunnan että kuntalaisen kannalta peruspalvelun laatua heikentävää.

Pelkkä taloudellisen raportoinnin tarve tilivelvollisuuden todentamiseksi on siis sijoitettu lineaarisen mallin sisään, mihin suurin osa tytäryhtiöistä sijoittuu. Lineaariseen malliin sijoittuvien yhtiöiden toimiala on kauempana kunnan perustoiminnoista ja omaa usein erittäin heikon näkyvyyden kuntalaisten keskuudessa. Tämän kaltaista toimintaa kuntien on turvallisempaa yhtiöittää suhteessa tällä hetkellä vallitseviin raportointikeinoihin. Lineaarisen mallin yhtiöitä kunta pystyy valvomaan taloudellisten laskelmien perusteella ja tilivelvollisuuden voi luotettavasti todentaa jo pelkällä taloudellisella raportoinnilla.

Tärkeää on tietenkin myös pohtia, miksi ympyrämalliin sijoittuvia yhtiöitä on tällä hetkellä hyvin vähän. Vastauksena tämä tutkimus tarjoaa tilivelvollisuuden raportoinnin riittämättömiä keinoja, mutta raportointikin olisi varmasti kehitettävissä vähintäänkin tarpeita vastaavaksi ja tytäryhtiöiden määrän kasvattaminen raportoinnin kehittämisen perusteella mahdollinen. On siis oltava jokin muu syy, miksi peruspalveluita ei haluta yhtiöittää.

Tämän tutkimuksen johdantokappaleessa on jo esitelty yksi tytäryhtiösuhteen perusongelma, eli erilaiset toimintaympäristöt ja pakottava lainsäädäntö. Yhtiöitetty toiminta siirtyy markkinaehtoiseksi pääasiassa voittoa tavoittelevaksi toiminnaksi, joka toimii osakeyhtiölainsäädännön alla. Kunta ei siis voi sanella toiminnan edellytyksiä ja ehtoja ohi vahvan osakeyhtiölain. Kuntaliitto on antanut suosituksen kuntien konserniohjeeksi ja samalla toimintaohjeeksi tytäryhtiöiden ohjaamisesta. Kunnan vallankäyttö tapahtuu

vaikuttamalla tytäryhtiön yhtiökokouksessa ja hallituksessa, kuitenkin myös tällöin osakeyhtiölainsäädäntö huomioon ottaen.

Sekä kuntaliiton suositus että Tampereen kaupungin konserniohje ottavat kumpikin hyvin selkeästi kantaa siihen, ettei kunnalla omistajana ole kovinkaan suuria vaikutusmahdollisuuksia yhtiökokouksen tai hallituksen toiminnan ulkopuolella. Useasti myös todetaan, että osakeyhtiölainsäädäntö on vahva ja mikään kunnan antama ohjeistus ei saa loukata kyseistä lainsäädäntöä. Tapauksessa, jossa tytäryhtiöille annetaan toimintaohjeita, jotka voidaan katsoa osakeyhtiölainsäädäntöä loukkaavaksi, eivät velvoita tytäryhtiön edustajia.

Uskoisin, että suurimmat epävarmuustekijät aiheuttavat nämä kaksi lausetta, jotka löytyvät osakeyhtiölainsäädännöstä:

- Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin.
- Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.

Osakeyhtiön toimintaperiaatteet ovat siis luotu täysin eri tarkoituksiin, kuin kunnallisten peruspalveluiden tuottamiseen. Kärjistäen on siis todettava, että lain sanan mukaisesti osakeyhtiön tulee edistää omaa etuaan kaikessa toiminnassa. Peruspalveluiden tuottaminen nähdään kuitenkin ensisijaisesti laadulliseksi toiminnaksi, joka tällöin sotii osakeyhtiön periaatteita vastaan, sillä laatu ja kustannustehokkuus eivät useinkaan käy täysin käsi kädessä vaan usein toisen kustannuksella.

On varmasti myös paljon muita syitä, miksi peruspalveluiden yhtiöittäminen nähdään vielä kunnissa riskialttiina ja ei-tavoiteltava toimintana, mutta tämä tutkimuksen puitteissa vastauksena tarjotaan tilivelvollisuuden liian vähäistä määrää ja sen hankalaa todentamista.

Tutkimus on vastannut tehokkaasti johdannossa asetettuihin tutkimuskysymyksiin, jotka olivat:

Tutkimuskysymys 1: Millainen tilivelvollisuussuhde muotoutuu kunnan, kuntalaisen ja kunnan tytäryhtiönä toimivan osakeyhtiön välille?

Tutkimuskysymys 2: Kuinka taloudellinen raportointi todentaa toimijoiden välille syntyttä tilivelvollisuutta ja mitä se kertoo osakeyhtiön toiminnasta päämiesten näkökulmasta?

Tutkimuskysymys 3: Kuinka yhtiöittäminen sopii julkiselle sektorille toimijoiden välille syntyneen tilivelvollisuussuhteen näkökulmasta?

Tutkimuskysymykseen yksi vastattiin kehittämällä jo useasti mainitut kaksi erilaista tilivelvollisuusmallia, joihin yhdistettiin tutkimuskysymyksessä kaksi mainittu taloudellinen raportointi. Tutkimuksessa myös pohdittiin taloudellisen raportoinnin riittävyttä ja informaation ymmärrettävyyttä kummankin päämiehen, eli kunnan ja kuntalaisen suuntaan.

Yhtiöittämisen sopivuudesta julkiselle sektorille tutkimuskysymyksen kolme mukaisesti, on esitetty pohdintaa tutkimuksen edetessä, uusien näkökulmien ja tulosten varmistuksessa. Kuten on jo mainittu, sopii yhtiöittäminen hyvin myös julkiselle sektorille tutkimuksessa luotuun lineaarisen malliin sijoittuville yhtiöille. Tähän malliin sijoittuvat toimialat todentavat riittävää tilivelvollisuutta kuntaa kohtaan ja se on myös luotettavasti raportoitavissa muun muassa tilinpäätöstiedoilla. Useasti on jo spekuloitu ympyrämalliin sijoittuvien toimialojen sopivuudesta yhtiöittämiseen. Yhteenvetona voisi päätellä, että toistaiseksi vain kevyempiä peruspalveluita uskalletaan yhtiöittää, sillä tilivelvollisuussuhde nähdään vielä heikkona ja sen todentaminen ja raportointi ovat vielä vähäistä. Tällaisessa tilanteessa yhtiöittäminen ei siis liene se paras vaihtoehto toteuttaa raskaimpia peruspalveluja.

Tässä tutkimuksessa valittiin kuntalaisen näkökulma, josta tilivelvollisuutta tutkittiin. Jos näkökulmavalinnan olisi tehnyt toisin, olisi varmasti tulokset myös olleet erilaisia. Näkökulmaksi, eli teoreettiseksi päämieheksi olisi voinut ottaa esimerkiksi kunnan tai valtion, jolloin kansalaisnäkökulma olisi ollut hyvin pieni ja ero olisi näkynyt varmasti taloudellisen raportoinnin riittävyuden kasvuna. Jos päämiehenä olisi nähty kunta, mielenkiintoista olisi ollut tutkia, mikä on kunnan intressi todentaa laadullista tilivelvollisuutta kuntalaisen puolesta.

Jatkotutkimuksen aiheena olisi mielenkiintoista tutkia tarkemmin kunnan omistajaohjauksesta tilivelvollisuuden näkökulmasta siten, että tutkimuksen kohteena olisi kuntaa edustavien henkilöiden valinta ja heidän toiminta kunnan edustajana. Empiiristä tutkimusta

tehdessäni huomioin, että kunnan edustajat ovat useimmiten poliitikkoja jo tilivelvollisuusketjun toiselta portaalta. Olisi mielenkiintoista tutkia, miten tämä vaikuttaa kunnan omistajaohjaukseen, sillä poliitikot tuovat luonnollisesti omat poliittisen agendansa läpi kaikessa toiminnassaan. Tutkimuksen osa-alueena voisi tutkia myös, vaikuttaako poliitikkojen valinta edustajiksi kunnan virkamieshallinnon tahtotilan läpi viemiseen tytäryhtiöissä.

On erittäin mielenkiintoista nähdä, millaisia muutoksia kuntakentässä tapahtuu tulevana vuosina. Jonkinasteinen murros suurempiin ja tehokkaampiin tuotantoyksiköihin on käynnissä, mikä vaikuttaa myös kuntien tytäryhtiöiden määrään, kokoon ja niiden hallintaan. Jos valtionvarainministeriön ehdotelma kuntalain uudistuksesta tulee voimaan, tarkoittaa se myös usean liikelaitoksen yhtiöittämistä, minkä jälkeen tytäryhtiöiden joukossa on varmasti myös enemmän peruspalveluja tuottavia yhtiöitä. Tällöin tässä tutkimuksessa käsitellyt teemat nousevat kunnissa varmasti esiin, niin tilivelvollisuuden kehittämisen kuin raportoinninkin näkökulmasta.

LÄHTEET

Australasian Council of Auditors-General (ACAG), Effective Public Sector Accountability. <<http://www.acag.org.au/epsa.htm>> Viitattu 21.11.2012

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting; a survey. *Journal of Accounting Literature*. Vol 15, No 4. 154 – 213.

Bovens, M. 2007. Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, vol. 13, No 4. 447 – 468.

Eisenhardt, K. 1985. Control: Organizational and economic approaches. *Management Science*. Vol. 31. No 2. 134 – 149.

Eisenhardt, K. 1989. Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*. Vol. 14. No 1. 57 – 74.

Eisenhardt, K. 1989. Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 4. 532 – 550.

Hautamäki, A. 1995. Kaupunkiko yritys? Kaupungin strateginen johtaminen ja konserniajattelu. Helsinki.

Heinonen, H. 2008. Kunnan liiketoimintaa harjoittavien tytäryhtiöiden poliittis-hallinnolliset omistajaohjaajat, ohjausvälineet ja tarkastustoimijoiden kontrollit. Tampereen Yliopisto: Pro Gradu -tutkielma.

Huuskonen, T. 2002. Tilivelvollisuus ja tulosvastuu julkishallinnossa. Tampereen Yliopisto: Pro Gradu -tutkielma.

Ihantola, E-M., Leppänen, P., Kuhanen, H., Sivonen, I. 2008. Yrityksen kirjanpito. Helsinki: Hakapaino.

Jensen, M. & Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of financial economics*. Vol 3. No. 3. 305 – 360.

Jensen, M. 1983. Organization Theory and Methodology. *The accounting review*. Vol. LVIII. No.2. 319 – 339.

Kasanen E., Koskela M., Leppiniemi J., Puttonen V. & Virtanen K. 1996. Laskentatoimen ja rahoituksen perusteet. KY-Palvelu Oy. Keuruu: Kustannusosakeyhtiö Otavan painolaitokset

Kinnunen J., Laitinen E., Laitinen T., Leppiniemi J. & Puttonen V. 2004. Mitä on yrityksen taloushallinto? KY-Palvelu Oy. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

Kivistö, J. 2007. Agency theory as a framework for the government-university relationship. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy - Juvenes Print.

Klemetti, P. 2011. Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot ja niiden valmisteluprosessi Suomen suurimmissa kunnissa. Tampereen yliopisto. Johtamiskorkeakoulu. Pro gradu –tutkielma

Kogan, M. 1986. Education Accountability. An Analytic Overview. Lontoo: Hutchinson & Co.

Kuntalaki 17.3.1995 /365. Saatavilla www.finlex.fi

Kuntaliitto. 2009. Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa.

Lebedeff P-P. 2011. Suomen kuntaliitto. Omistajaohjaus kuntakonsernissa

Lumijärvi, O-P. 1987. Agenttiteoria ja eräitä sen sovellutuksia. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, keskustelua ja raportteja 4: 1987. Turku: Turun kauppakorkeakoulun monistamo.

Mayston D. 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. Accounting, Auditing & Accountability journal. Vol. 6. No3. 68 – 96.

Meklin, P. & Näsi, S. 1994. Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994.

Meklin, P. 1995. Korkeakoulujen laskentatoimen systematiikan perustelua. Teoksessa Korkeakoulut murroksessa. Näkökulmia talouden ohjaukseen, toim. Meklin Pentti. Tampere.

Meklin, P. 2000. Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosoajauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Kunnallisen itsehallinnon renessanssi – rakennuspuita alkavalle vuosisadalle. Tampereen yliopiston kunnallistieteiden laitos. Tampere: Finnpublishers Oy.

Neilimo K. & Uusi-Rauva E. 2001. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Oyj.

Näsi, S. 1996. Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäivään. Kunnallistieteellinen aikauskirja 3/1996.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624. Saatavilla www.finlex.fi

Pässilä, J. 2008. Julkisen toimintayksikön tuloksellisuus ja tilivelvollisuus. Tampereen Yliopisto: Pro Gradu -tutkielma.

Romzek B. & Dubnick M. 1987. Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger Tragedy. Public Administration Review. Vol. 47, No.3. 227 - 238.

Ross, S. 1973. The economic theory of agency: The principal's problem. American economic review. Vol. 63, No 2. 134 – 139.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkojulkaisu]. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>. Viitattu 12.01.2012.

Tampereen kaupunki. <<http://www.tampere.fi>> Viitattu 10.02.2012

Valkama, P. 2004. Kilpailuneutraaliteetin toteutuminen kuntapalveluiden näennäismarkkinoilla. Akateeminen väitöskirja, Tampereen yliopisto. Tampere: Tampereen yliopistopaino – Juvenes Print Oy.

Vesterinen, V. 2006. Kunnallisalan kehittämissäätö KAKS. Kunta ja yhtiöittäminen. Kunnallisalan kehittämissäätöön tutkimusjulkaisut, nro 56. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.

Wiberg, M. & Salonen, H. 1991. Poliittiset päämies- agentti vuorovaikutussuhteet. Poliittikka nro 3-4/1991.

Viljaranta, J. 1985. Agenttiteoria yrityksen johdon laskentatoimen teoriana. Helsingin kauppakorkeakoulu, työpapereita F-122. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulun kuvalaitos.

ASIAKIRJALÄHTEET

Tampereen Kaupungin tilinpäätös. 2010. Tampere: Tammerprint

Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus. 2010. Tampere: Tammerprint Oy.

Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohje. 2010. Tampere: Tammerprint

Valtiovarainministeriö. 2011. Selvitys kuntalain uudistustarpeista. Tampere: Juvenes Print, Tampereen yliopistopaino