

Oiva Myllyntaus/aha

21.8.2007

19/80/2007

Kunnan- ja kaupunginhallituksille
Kuntayhtymien hallituksille

**Kuntakonsernia ja kunnallista liikelaitosta koskeva
sääntely kuntalaissa 15.5.2007 alkaen**

Kuntalakia on muutettu (519/2007) siten, että muutokset tulivat voimaan 15.5.2007. Kuntalain muutokset koskevat seuraavia asiakokonaisuuksia:

- konserniohjausta ja -valvontaa sekä konsernitilinpäätöksen laatimista kunnassa ja kuntayhtymässä
- hallintolain yhteisöjäävissäännöksen poikkeusta kuntalaissa
- kunnallista liikelaitosta ja liikelaitoskuntayhtymää

Yleiskirjeen liitteenä on ohje liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksen laatimisesta.

Lisätiedot:

Kari Prättälä, puh. (09) 771 2456, 0500 606 873
Heikki Harjula, puh. (09) 771 2070, 050 66 735
Juha Myllymäki, puh. (09) 771 2450, 050 64 894
Oiva Myllyntaus, puh. (09) 771 2083, 050 66 742

LIITE

Ohje liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksen laatimisesta

ASIAKIRJALÄHTEET

Hallituksen esitys kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta HE 263/2006
Hallintovaliokunnan mietintö 39/2006
Eduskunnan vastaus EV 314/2006
Laki kuntalain muuttamisesta 519/2007

Sisällysluettelo

Lainmuutoksen pääsisältö ja tausta	3
Kuntakonsernia koskeva sääntely	3
Valtuuston konserniohjausta koskevat tehtävät	3
Kuntakonsernimääritelmä	4
Konsernijohto	4
Esteellisyys	5
Konsernitilinpäätös	6
Konsernitilinpäätöksen laadintavellisuus	6
Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laatimista koskeva poikkeus	6
Konsernitilinpäätöksen sisältö	7
Selvitys kuntakonsernin tavoitteiden toteutumisesta	8
Tytäryhteisön velvollisuus antaa tietoja kunnanhallitukselle	8
Konsernitavoitteiden arviointi ja tarkastuksen yhteensovittaminen	8
Tilintarkastajan tehtävät konsernitarkastuksessa	9
Kunnallinen liikelaitos	9
Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen hallinto	10
Johtokunta	10
Johtaja	12
Liikelaitoskuntayhtymän hallinto	12
Liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokous	12
Liikelaitoskuntayhtymän johtokunta	13
Liikelaitoskuntayhtymän johtaja	13
Kunnallisen liikelaitoksen tehtävät	13
Kunnallisen liikelaitoksen talousarvio ja suunnitelma	14
Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma	14
Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma	16
Liikelaitokselle maksettava tuki tai toiminta-avustus	17
Kirjanpitovelvollisuus ja kirjanpidon eriyttäminen	18
Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätös	18
Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös	19
Toimintakertomus ja tilikauden tuloksen käsittely	19
Liikelaitoksen oma pääoma	20
Peruspääoma	20
Arvonkorotusrahasto ja muut omat rahastot	21
Yli- ja alijäämä	21
Lainanotto ja takaukset	22
Avaavan taseen muodostaminen	23
Säännösten voimaantulo	23

Kuntakonsernia ja kunnallista liikelaitosta koskeva sääntely kuntalaissa 15.5.2007 alkaen

Lainmuutoksen pääsisältö ja tausta

Kuntalakiin on otettu säännökset kuntakonsernista ja kunnallisesta liikelaitoksesta. Lisäksi säädetään hallintolain yhteisöjäävisäännöksen soveltamista koskevasta poikkeuksesta. Laki on tullut voimaan 15.5.2007. Konsernitilinpäätöstä ja sen liitetietoja koskevia säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2009 laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä ja toimintakertomusta.

Kuntalaissa määritellään kuntakonserni sekä selkeytetään kuntakonsernin ohjausta säättämällä kunnan eri toimielinten ja kunnan viranhaltijajohdon konsernia koskevasta toimivallan jaosta ja tehtävistä. Kunnan, jolla on kuntakonserniin kuuluvia tytäryhteisöjä, on laadittava konsernitilinpäätös, joka sisältää konsernitaseen, -tuloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetietoineen. Kunta, jolla ei ole liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä voi edelleen laatia vain konsernitaseen liitetietoineen.

Laissa määritellään kunnallinen liikelaitos ja säädetään sen perustamisesta sekä hallinnon ja talouden ohjauksen järjestämisestä. Kunnallinen liikelaitos voidaan perustaa liiketoimintaa tai muuta liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Kunnallinen liikelaitos on joko kunnan tai kuntayhtymän yksin taikka kuntien isäntäkuntamallin perusteella perustama liikelaitos taikka kuntien ja kuntayhtymien yhdessä perustama liikelaitoskuntayhtymä. Lain mukaan "kunnallinen liikelaitos" -nimikettä voi 1.1.2009 jälkeen käyttää vain kuntalain edellytykset täyttävä kunnallinen liikelaitos.

Yhteisöjäävisäännöksessä olevan poikkeuksen perusteella kunnan luottamushenkilö, viranhaltija tai työntekijä ei ole esteellinen kunnassa sillä perusteella, että hän on kunnallisen liikelaitoksen, kunnan tytäryhteisön tai kuntayhtymän hallituksen, hallintoneuvoston tai muun niihin rinnastettavan toimielimen jäsen tai toimitusjohtaja tai sitä vastaavassa asemassa. Henkilö on kuitenkin esteellinen, jos kysymys on sellaisesta asiasta, jossa kunnan ja edellä mainitun liikelaitoksen tai yhteisön edut ovat ristiriidassa keskenään tai jossa asian tasapuolinen käsittely edellyttää, ettei hän osallistu asian käsittelyyn.

Jäljempänä käsitellään tarkemmin lakiin tehtyjä muutoksia. Viittaamme myös hallituksen esitykseen (HE 263/2006), jossa on yksityiskohtaisemmin selostettu lainmuutosten sisältöä ja perusteluja.

Kuntakonsernia koskeva sääntely

Valtuuston konserniohjausta koskevat tehtävät

Kuntalain 13 §:ään on lisätty valtuuston konsernijohtamiseen liittyvät tehtävät. Valtuusto päättää kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Valtuuston asemaa kuntakonsernin tavoitteiden asettajana on korostettu ja samalla on selkiytetty erityisesti valtuuston ja hallituksen työnjakoa.

Valtuusto voi asettaa tavoitteita ja määritellä periaatteita kunnan konsernijohtolle koskien tytäryhteisöjen toiminnan ohjausta ja valvontaa. Valtuusto voi lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat kunnan edustajia tytäryhteisön toimielimissä. Valtuusto voi ohjata asettamallaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Valtuuston ohjaus, joka ensisijaisesti toteutuu kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa, ei sido oikeudellisesti tytäryhteisöjä. Tavoiteasettelu tässä tarkoituksessa onkin luonteeltaan välillistä, pääomistajan tahdon esiintuomista. Kuntalain ja yksityisoikeudellisia yhteisöjä koskevien erityislakien suhdetta ei näin ollen ole muutettu. Esimerkiksi osakeyhtiön toimielinten tai toimitusjohtajan velvoitteet määräytyvät edelleen osakeyhtiölain mukaan.

Lähtökohtaisesti valtuusto hyväksyy konserniohjeet, mutta laki ei estä toimivallan siirtämistä esimerkiksi kunnanhallitukselle tai muulle konsernijohtolle. Suomen Kuntaliito on

vuonna 2005 antanut kunnille ja kuntayhtymille konserniohjeen laadintaa koskevan suosituksen, jossa selostetaan keskeiset konserniohjeessa huomioon otettavat asiat. Suositusta sovellettaessa tulee ottaa huomioon nyt voimaan tulleet kuntalain muutokset.

Kuntakonsernimääritelmä

Kuntakonserni on määritelty kuntalain 16 a §:ssä. Konsernikäsitteellä kuvataan kunta-alalla kunnan tai kuntayhtymän määräysvallassa olevien yhteisöjen muodostamaa kokonaisuutta. Määritelmä vastaa kirjanpitolain tarkoittamaa konsernia.

Kunta tai kuntayhtymä on konsernin emoyhteisö ja sen tytäryhteisöjä ovat yhteisöt, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräysvalta. Määräysvallalla tarkoitetaan emoyhteisön oikeutta käyttää yli puolta kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Määräysvalta voi tarkoittaa myös oikeutta nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä tai toimielimessä, jolla on tämä sama oikeus. Määräysvalta voi perustua myös muihin seikkoihin, jotka luovat kunnalle oikeuden tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyhteisössä. Tosiasiallista määräysvaltaa on tulkittava rajatusti. Määräysvallan peruste tulee tällöin selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen.

Yksityisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden lisäksi myös kuntayhtymät voivat olla kunnan tytäryhteisöjä. Kuntayhtymän perussopimuksessa on kuitenkin yksittäisen jäsenen valtuustossa tai yhtymäkokouksessa käyttämää äänivaltaa yleensä rajoitettu siten, ettei kukaan jäsenistä käytä yli puolta kaikista äänistä. Äänivallan rajoittaminen on edelleen mahdollista eikä kuntayhtymä tällaisessa tapauksessa ole minkään kunnan tytäryhteisö.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa erikseen ohjeen kuntayhtymän yhdistelystä kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Konsernijohto

Kuntalain 25 a §:ssä on määritelty konsernijohto ja sen tehtävät. Konsernijohtoon kuuluvat aina kunnanhallitus sekä kunnanjohtaja tai pormestari. Kunnanhallitukselle ja kunnanjohtajalle tai pormestarille kuuluu kuntalain 23 ja 24 §:n mukaan tyyppillisesti konsernijohtolle kuuluvia tehtäviä. Kunnanhallitus antaa kuntaa eri yhteisöjen, laitosten tai säätiöiden hallintoelimissä edustaville henkilöille ohjeita kunnan kannan ottamisesta käsiteltäviin asioihin. Kunnanjohtajalla tai pormestarilla on puolestaan oikeus käyttää kunnan puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta.

Valtuusto voi johtosäännössä määrätä konsernijohtolle kuuluvia tehtäviä muullekin toimielimelle tai viranhaltijalle, jolloin nämä kuuluvat konsernijohtoon. Johtosäännössä voidaan määrätä, että erikseen nimetyt, tytäryhteisöjä koskevia asioita hallitukselle esittelevät henkilöt kuuluvat konsernijohtoon. Kuntalain 17 §:n 4 momentin tarkoittama kunnanhallituksen jaosto, joka vastaa konsernijohtamisesta, kuuluu konsernijohtoon.

Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Konserniohjauksella tarkoitetaan omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden antamista. Omistajaohjaus on kunnan edustajien päätösvallan käytön ohjaamista yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Tytäryhteisöjen valvontaa koskevia ohjeita puolestaan annetaan kunnan omille toimielimille ja viranhaltijoille. Konsernijohto voi lisäksi antaa ohjeita tytäryhteisöille erikseen sovittavissa kuntakonsernin toiminnoissa kuten tilinpäätösraportoinnissa tai rahoituksen taikka hankintojen järjestämisessä.

Konsernijohtoon kuuluvat päätökset eivät sido oikeudellisesti tytäryhteisöjen toimielimiä. Niillä on kuitenkin painoarvoa pääomistajan kannanottona. Konsernijohtoon kuuluvat päätökset ohjaavat myös kunnan valitsemien edustajien toimintaa tytäryhteisöjen toimielimissä.

Konsernijohtoa määriteltäessä on syytä kiinnittää huomiota siihen, että siihen kuuluvilla henkilöillä on todellisia konsernijohtolle kuuluvia tehtäviä. Konsernijohtoa ei ole syytä laajentaa tarpeettomasti.

Esteellisyys

Kuntalaissa on muutettu yhteisöjäviä koskevia säännöksiä koskien kunnan tytäryhteisön, kuntayhtymän ja kunnallisen liikelaitoksen toimielimen jäsenen tai sen johtoon kuuluvan henkilön osallistumista mainittuja yhteisöjä tai liikelaitosta koskevaan päätöksentekoon kunnan toimielimessä.

Hallintolain 28 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan virkamies tai luottamushenkilö on esteellinen, jos hän tai hänen läheisensä on hallituksen, hallintoneuvoston tai niihin rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka toimitusjohtajana tai sitä vastaavassa asemassa sellaisessa yhteisössä, säätiössä, valtion liikelaitoksessa tai laitoksessa, joka on asianosainen tai jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa.

Mainitun hallintolain säännöksen perusteella kunnan tytäryhteisön johdossa toimiva henkilö ei ole esteellisenä voinut osallistua yhteisöä koskevan asian käsittelyyn kunnassa. Myös kuntayhtymän hallituksen jäsenet ja johtaja ovat olleet esteellisiä käsittelemään kuntayhtymää koskevia asioita kunnassa. Kunnalliseen liikelaitokseen yhteisöjävisäännöstä ei ole sovellettu.

Kuntalain 52 §:n 4 momenttiin tehdyllä muutoksella hallintolain 28 §:n 1 momentin 5 kohtaa ei jatkossa sovelleta kunnan luottamushenkilöön, viranhaltijaan tai työntekijään, vaikka tämä olisi mainitussa lainkohdassa tarkoitettuna asemassa kunnallisessa liikelaitoksessa, kuntayhtymässä, kuntakonserniin kuuluvassa yhteisössä tai säätiössä. Kunnan luottamushenkilö, viranhaltija tai työntekijä ei siten ole jatkossa esteellinen osallistumaan asian käsittelyyn kunnassa, jos hän on kunnallisen liikelaitoksen, kuntayhtymän tai kuntakonserniin kuuluvan säätiön tai yhteisön hallituksen, hallintoneuvoston tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsen tai toimitusjohtaja tai sitä vastaavassa asemassa. Esteellisyys syntyy kuitenkin tapauksissa, joissa liikelaitoksen, kuntayhtymän, konserniin kuuluvan yhteisön tai säätiön edut ovat ristiriidassa kunnan edun kanssa tai asian tasapuolinen käsittely edellyttää, ettei henkilö osallistu asian käsittelyyn.

Esteellisyysääntöksen muutoksella pyritään parantamaan kunnan mahdollisuuksia konsernijohtajaksi väljentämällä esteellisyysääntelyä konsernin sisällä. Poikkeus yhteisöjävisääntöisestä tekee mahdolliseksi keskeisten kunnan luottamushenkilöiden osallistumisen tytäryhteisöjen hallintoon ja tytäryhteisöjä koskevien asioiden käsittelyyn kunnassa. Toisaalta esteellisyysääntely tiukentuu tapauksissa, joissa käsitellään kunnallista liikelaitosta koskevia asioita.

Muutoksen myötä kuntakonserniin kuuluvan osakeyhtiön, yhdistyksen, osuuskunnan tai kunnan määräysvallassa olevan säätiön johtoon kuuluva henkilö ei lähtökohtaisesti ole esteellinen käsittelemään yhteisöä tai säätiötä koskevaa asiaa kunnassa. Esimerkiksi konserniin kuuluvan yhtiön ja kunnan välistä sopimusta käsiteltäessä voi kuitenkin syntyä tilanne, jossa kunnan ja yhtiön edut ovat ristiriidassa keskenään. Yhtiön johtoon kuuluva henkilö on tällöin esteellinen käsittelemään asiaa kunnassa. Vastaavasti käsiteltäessä esimerkiksi tytäryhteisön hakemusta lupa-asiassa tai tarjousta hankinta-asiassa tasapuolinen käsittely edellyttää, ettei yhtiön johtoon kuuluva henkilö osallistu asian käsittelyyn. Esteellisyyttä arvioitaessa on syytä tulkita tasapuolisuuden ja yhdenvertaisuuden vaatimusta hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti.

Esteellisyysääntelyn muutos koskee vain sellaisia yksityisoikeudellisia yhteisöjä ja säätiöitä, jotka kuuluvat kuntakonserniin. Kuntayhtymää poikkeus koskee riippumatta siitä, onko kunnalla siinä määräysvalta. Kunnallisen liikelaitoksen osalta esteellisyysääntelyä on tiukennettu. Jatkossa yhteisöjävisääntöistä sovelletaan myös kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan jäseniin ja johtajaan.

Viranhaltija, työntekijä tai luottamushenkilö on esteellinen seuraavissa tilanteissa:

- Käsiteltäessä kuntayhtymää koskevaa asiaa jäsenkunnassa, jos eturistiriita tai tasapuolinen käsittely sitä edellyttää.
- Käsiteltäessä kunnallista liikelaitosta koskevaa asiaa, jos eturistiriita tai tasapuolinen käsittely sitä edellyttää.
- Käsiteltäessä kunnan tytäryhteisöä koskevia (kunnalla määräysvalta) asioita, jos eturistiriita tai tasapuolinen käsittely sitä edellyttää.

Poikkeus koskee vain yhteisöjäviä. Mikäli hallituksen jäsenelle tai toimitusjohtajalle on odotettavissa ratkaisusta erityistä hyötyä tai vahinkoa esimerkiksi yhteisöoikeudellisesta vastuustaan johtuen, hän on esteellinen hallintolain 28 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettujen intressijävien perusteella.

Konsernitilinpäätös

Kuntalain 68 a §:ssä on säädetty konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ja sisällöstä sekä niihin liittyvistä poikkeuksista. Konsernitilinpäätöksen sisältöä on laajennettu käsittämään konsernitaseen lisäksi konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot.

Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus

Kunnan ja kuntayhtymän, joka kuntalain tarkoittamalla tavalla muodostaa tytäryhteisöineen kuntakonsernin, tulee laatia konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ratkaistaan sen perusteella, vallitseeko kunnan ja jonkun toisen yhteisön välillä konsernisuhde. Konsernisuhde perustuu kirjanpitolain tarkoittamaan määräysvaltaan toisessa yhteisössä. Konsernisuhde voi syntyä äänivallan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee mainitulla perusteella jokaista kuntaa ja kuntayhtymää, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä.

Laadintavelvollisuus tarkoittaa joko täydellisen konsernitilinpäätöksen tai vain konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimista. Täydellinen konsernitilinpäätös sisältää konsernitaseen lisäksi konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot.

Kunnan tai kuntayhtymän on laadittava täydellinen konsernitilinpäätös, jos sen tytäryhteisöjen liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yhteensä ylittää 200 000 euroa tai jos sen tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta on yli kolmasosan.

Kunta tai kuntayhtymä, jolla ei ole liikevaihdon tai vastaavan tuoton määrällä mitattuna merkittäviä tytäryhteisöjä tai tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta ei ole merkittävä, on velvollinen laatimaan vain konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen.

Jokaisen kunnan tai kuntayhtymän, joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, on kuitenkin perusteltua laatia konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävä konsernitilinpäätös, vaikka sillä ei olisi tytäryhteisöjä.

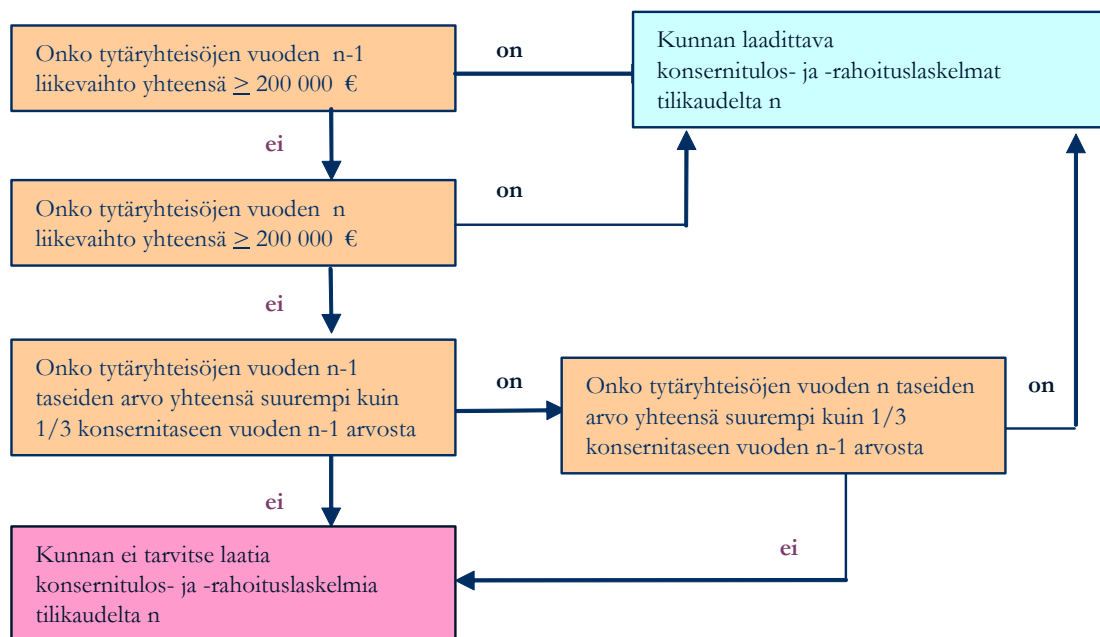
Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laatimista koskeva poikkeus

Kunta tai kuntayhtymä voi jättää konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot laatimatta, jos sen tytäryhteisöjen liikevaihdon ja vastaavien tuottojen määrä ei ole määrältään merkittävä. Merkittävän liikevaihdon määränä pidetään laissa 200 000 euron tai sitä ylittävää liikevaihtoa. Liikevaihtoa vastaavaa tuottoa ovat osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön varsinaisen toiminnan myyntituotot sekä muut varainhankinnan sekä sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuotot. Kiinteistön hallintaan perustuvassa toi-

minnassa liikevaihtoa vastaavien tuottojen voidaan katsoa tarkoittavan vuokrien, vastikkeiden ja käyttökorvausten yhteismäärää.

Tulos- ja rahoituslaskelman laatimatta jättämisen edellytyksenä on, että tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on alittanut 200 000 euroa sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Liiketoiminnan määrän merkittävyydestä riippumatta konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma on kuitenkin aina laadittava, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo on ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta.



n = päättynyt tilikausi, n-1 = päättynyttä tilikautta välittömästi edeltänyt tilikausi

Kaavio 1. Täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuutta koskevien ehtojen täyttymistä kuvaava päätöskaaevio

Konsernitilinpäätöksen sisältö

Täydellinen konsernitilinpäätös tarkoittaa konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman ja niiden liitetietojen muodostamaa tilinpäätöskokonaisuutta. Täydellinen konsernitilinpäätös kuvaa kuntakonsernin toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyhteisöllä tarkoitetaan kirjanpitolain mukaisesti kuntaa emoyhteisönä ja sen tytäryhteisöjä. Konsernitilinpäätökseen yhdistellään myös kuntayhtymät, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä.

Kunnan tulee sisällyttää laatimansa konsernitilinpäätös tasekirjaan, johon kunnan tilinpäätösasiakirjat kootaan. Kunnanhallituksen selvitys kuntakonsernin tavoitteiden toteutumisesta otetaan kunnan tilinpäätökseen sisältyvään toimintakertomukseen. Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden tulee muodostaa yhtenäinen kokonaisuus.

Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuotta vastaavaksi tilikaudeksi ja konsernitase päivämäärälle 31.12. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee pääsääntöisesti olla sama tilikausi kuin kunnalla tai kuntayhtymällä.

Konsernituloslaskelmalla liitetietoineen osoitetaan kuntakonsernin tulo- ja rahoituksen riittävyys ja toiminnan taloudellinen tulos. Konsernitaseella ja sen liitteillä osoitetaan kuntakonsernin taloudellinen asema selvittämällä konserniyhteisöjen varat sekä konsernin velat ja vastuut ulkopuolisille.

Konsernin rahoituslaskelmalla tarkoitetaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen rahavirrat käsittelevää laskelmaa, josta käyvät ilmi konsernin varojen hankinta ja niiden käyttö tilikauden aikana.

Täydellinen konsernitilinpäätös tulee laatia ensimmäisen kerran vuonna 2009 laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Vuoden 2007 tilinpäätöksessä konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimisessa noudatetaan lain voimaantullessa voimassa ollutta 68 §:n 4 momenttia.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa vuoden 2007 aikana uuden yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Selvitys kuntakonsernin tavoitteiden toteutumisesta

Kunnan toimintakertomusta koskevaa 69 §:ää on täydennetty lisäyksellä selvityksen antamisesta konsernia koskevien tavoitteiden toteutumisesta. Vastaava lisäys kuntakonsernin tavoitteiden asettamisesta on tehty myös valtuuston tehtäviä koskevaan 13 §:ään.

Toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa, miten valtuuston tai kuntayhtymäkokouksen asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ovat toteutuneet kuntakonsernin toiminnassa. Selvitys kohdistuu konsernijohtoon toimintaan, kunnan edustajien toimintaan tytäryhteisöissä ja siihen, miten tytäryhteisöille kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa tai muutoin asetetut tavoitteet ovat toteutuneet. Lisäksi toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisista kuntakonsernin talouteen liittyvistä asioista, jotka eivät käy ilmi tilinpäätöslaskelmista. Mainittua säännöstä selonteon antamisesta konsernitavoitteiden toteutumisesta sovelletaan ensimmäisen kerran laadittaessa toimintakertomusta vuodelta 2007. Toimintakertomusta koskevaa sääntelyä noudatetaan myös kuntayhtymässä.

Tytäryhteisön velvollisuus antaa tietoja kunnanhallitukselle

Lakiin on otettu tytäryhteisön tiedonantovelvoitetta selkeyttävä 70 §. Säännöksen mukaan kunnanhallituksella tai vastaavalla toimielimellä kuntayhtymässä on oikeus saada tytäryhteisöltä tarpeelliset tiedot kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja toiminnan tuloksen laskemiseen. Säännös vastaa osakeyhtiölain mukaista tytäryhteisön tiedonantovelvoitetta. Tytäryhteisön hallituksen on annettava muitakin kuin varsinaisiin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja. Laajennettua tiedonantovelvollisuutta tulee tällöin arvioida siinä tarkoituksessa onko tieto tarpeellinen kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimisessa tai toiminnan tuloksen laskemisessa. Tilinpäätökseen sisällytettävä tieto, joka voi olla tarpeen konsernin taloudellisen aseman arvioimisessa ja tuloksen laskemisessa, on esimerkiksi tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen toteutunut, määrältään merkittävä luottotappio tai vahingonkorvausvastuu.

Tiedonantovelvoitetta koskeva säännös ei ulotu osakkuusyhteisöön. Sen tiedonantovelvoite määräytyy edelleen kirjanpitolain 6. luvun 14 §:n perusteella ja rajoittuu konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisten tietojen antamiseen.

Konsernitavoitteiden arviointi ja tarkastuksen yhteensovittaminen

Tarkastuslautakunnan on arvioitava kunnan toimintaan kohdistuvan arvioinnin lisäksi kuntakonsernia koskevaa tavoiteasettelua ja tavoitteiden toteutumista (71 §). Tarkastuslautakunnan arvioinnin tulee kohdistua tavoitteisiin, jotka valtuusto on asettanut konsernijoht-

dolle, kunnan edustajille tytäryhteisöissä sekä lisäksi niiden tavoitteiden toteutumiseen, jotka valtuusto on asettanut tytäryhteisöille kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä konserniohjeessa. Vastaavaa konserniarviointia sovelletaan myös kuntayhtymässä.

Arvioinnin perusteena käytetään kunnan tai kuntayhtymän talousarvioon ja -suunnitelmaan sekä muihin suunnitteluasiakirjoihin merkittyjä tavoitteita ja niiden toteutumisseurantaa toimintakertomuksessa ja muussa tytäryhteisöjä koskevassa konsernijohtoon raportoinnissa. Arvioinnissa voidaan käyttää myös muita selvityksiä ja tarkastushavaintoja konserni- ja omistajaohjauksen toimivuudesta ja tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuudesta. Tarkastuslautakunnan tulee lisäksi arvioida konsernijohtoon ja muiden tytäryhteisöjen valvontaan nimettyjen viranomaisten toiminnan tuloksellisuutta.

Tarkastuslautakunnan tehtäväksi on kuntalain 71 § 2 momentin mukaan annettu huolehtia kuntakonsernin hallinnon ja talouden tarkastuksen yhteensovittamisesta. Tämä tarkoittaa kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämistä koskien muun muassa tarjouspyyntöä, tarjousvertailua ja tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä konserniyhteisöihin. Tilintarkastajan valinnasta päättää kuitenkin edelleen tytäryhteisön asianomainen toimielin, esimerkiksi osakeyhtiössä yhtiökokous. Tarkastuksen yhteensovittaminen voi tarkoittaa myös kuntakonsernin tarkastuksen järjestämistä koskevien linjausten valmistelu valtuustokausittain tai useammin. Tällaisia linjauksia voivat olla ohjeet tarkastuspäivien määrästä erikokoisissa tytäryhteisöissä tai ohjeet kunnan vastuullisen tilintarkastajan tai tarkastusyhteisön valitsemisesta tytäryhteisöjen vastuulliseksi tilintarkastajaksi tai avustajaksi tilintarkastajaksi.

Tarkastuslautakunnalla tai sen yksittäisellä jäsenellä ei ole oikeutta saada tietoja ja nähtävään asiakirjoja suoraan tytäryhteisön toimielimeltä tai vastuuhenkilöiltä. Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus tytäryhteisöistä rajoittuu konsernijohtoon raportointiin ja muihin kunnan viranomaisten hallussa oleviin asiakirjoihin salassapitosäännösten rajoissa.

Tilintarkastajan tehtävät konsernitarkastuksessa

Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman ottaminen konsernitilinpäätökseen lisää tilintarkastajan tehtäviä. Kuntalain tilintarkastusta koskeva sääntely on muutettu vastaamaan sisällöltään 68 a §:n tarkoittamaa konsernitilinpäätöstä. Konsernitaseen ja sen liitetietojen lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa konsernituloslaskelma, konsernin rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot. Konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen tarkastuskäytäntöjä. Tilintarkastuskertomuksessa tulee lausua antaako konsernitilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot kuntakonsernin tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista.

Tilintarkastajan on erityisesti tarkastettava täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisveloitteen täytyminen.

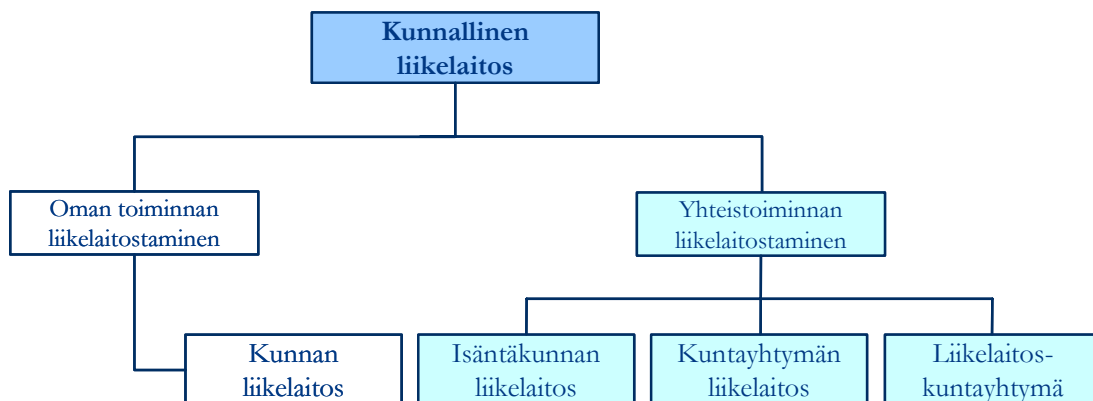
Tilintarkastajan lausunnon antoa koskevia velvoitteita on 73 §:ssä lisätty. Tilintarkastuskertomuksessa tulee antaa lausunto konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuudesta. Lausunto annetaan siitä onko konsernijohto järjestänyt konsernivalvonnan kunnassa tai kuntayhtymässä asianmukaisesti. Tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu konsernivalvonnan suorittaminen, vaan sen järjestämisen arviointi. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa vuoden 2007 aikana yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, joka sisältää ohjeen kunnanhallituksen selonteosta sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä kunnassa.

Kunnallinen liikelaitos

Kuntalakiin on lisätty uusi 10 a luku, jossa säädetään kunnallisesta liikelaitoksesta. Kuntalain liikelaitosta koskevat säännökset ovat olleet varsin niukat. Aiemmin liikelaitos mainittiin vain valtuuston tehtäviä koskevassa 13 §:ssä, toimielimiä koskevassa 17 §:ssä sekä 52 §:ssä, jossa säädetään esteellisyydestä.

Kunnallinen liikelaitos on osa kunnan organisaatiota (kunnan liikelaitos) tai kuntayhtymän organisaatiota (kuntayhtymän liikelaitos) tai erillinen liikelaitoskuntayhtymä. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitokset eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä, vaan osa kuntaa tai kuntayhtymää. Tältä osin tilanne säilyy ennallaan.

Uusi liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä, joka harjoittaa liiketoimintaa tai muuta liikelaitosten periaatteiden mukaisesti hoidettavaa tehtävää kunnallisena liikelaitoksena. Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen oikeushenkilö ja kirjanpitovelvollinen ja nimensä mukaisesti kuntayhtymä. Tavanomaisesta kuntayhtymästä liikelaitoskuntayhtymä poikkeaa hallintorakenteen ja toimielinten toimivallan jaon sekä talousarvion ja -suunnitelman käsittelyn osalta. Liikelaitoskuntayhtymän jäseniä voivat olla kunnat yhdessä, kuntayhtymät yhdessä tai kunnat ja kuntayhtymä yhdessä.



Kaavio 2. Kunnallisen liikelaitoksen järjestämismahdollisuudet

Kunta tai kuntayhtymä voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketoimintaa tai liikelaitosten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Liikelaitos toimii ensisijaisesti palvelujen tuottajana. Kunnassa liikelaitos perustetaan valtuuston päätöksellä ja kuntayhtymässä yhtymävaltuuston tai yhtymäkokouksen päätöksellä. Päätös edellyttää käytännössä liikelaitosta koskevien määräysten ottamista johtosääntöön tai niiden muuttamista kuntalain 10 a luvun liikelaitossäännösten mukaisiksi. Liikelaitoskuntayhtymän perustaminen edellyttää kuntayhtymän jäsenten päätöstä viimeistään perussopimuksen hyväksymisen yhteydessä.

Perustamispäätös on tehtävä sekä perustettaessa uusi kunnallinen liikelaitos että muutettaessa jo olemassa oleva liikelaitos kuntalain 10 a luvun mukaiseksi kunnalliseksi liikelaitokseksi. Kunnan tai kuntayhtymän osana toimivan kunnallisen liikelaitoksen nimessä tulee olla sana "liikelaitos" ja kuntayhtymäksi perustetun liikelaitoksen nimessä sana "liikelaitoskuntayhtymä". Käytännön toiminnassa on kuitenkin edelleen mahdollista käyttää vakiintunutta liikemerkkiä. Vanhat liikelaitokset tulee muuttaa kuntalain mukaisiksi viimeistään 31.12.2008, mikäli niistä halutaan käyttää liikelaitosnimitystä.

Liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan kuntayhtymää koskevia säännöksiä ellei 10 a luvussa toisin säädetä: hallinto järjestetään johtosäännöllä, toimielinten ja johtajan päätöksiin voidaan hakea muutosta kuntalain mukaisesti ja perussopimuksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä 78 §:ssä säädetään kuntayhtymän perussopimuksesta.

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen hallinto

Johtokunta

Kunnallisella liikelaitoksella tulee olla johtokunta, joka ohjaa ja valvoo liikelaitoksen toimintaa. Erityisesti liikelaitoskuntayhtymässä johtokunnan asemaa voidaan verrata hallituksen

asemaan osakeyhtiössä tai valtion liikelaitoksessa. Kunnan tai kuntayhtymän osana toimivassa liikelaitoksessa johtokunnan toimivalta on käytännössä rajoitetumpi.

Liikelaitoksen johtokunta on kuntalain 17 §:n tarkoittama kunnan tai kuntayhtymän toimielin. Kunnassa tai kuntayhtymässä johtokunta perustetaan johtosäännöllä kunnan- tai yhtymähallituksen tai lautakunnan alaisuuteen. Kuntalain 18 §:n mukaan valtuusto voi päättää, että johtokunnan valitsee muu toimielin kuin valtuusto. Valtuusto voi 21 §:n 1 momentin mukaan erottaa toimielimeen valitsemansa luottamushenkilöt kesken toimikauden, jos he tai jotkut heistä eivät nauti valtuuston luottamusta. Muun toimielimien valitsemia luottamushenkilöitä valtuusto ei 21 §:n perusteella voi erottaa. Johtokunnan jäsenten vaalikelpoisuudesta säädetään 36 §:n 3 momentissa. Johtokuntaan ja toimikuntaan voidaan valita sellainenkin henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen ja lautakuntaan tai jonka kotikunta kunta ei ole.

Johtokunta vastaa liikelaitoksen hallinnon ja toiminnan sekä sisäisen valvonnan järjestämisestä. Johtokunta valvoo esimerkiksi kirjanpidon ja varainhoidon järjestämisestä tai hankintojen tai riskienhallintaa koskevien säännösten tai määräysten noudattamista. Johtokunta valvoo myös alaisensa johtajan toimintaa.

Johtokunnan tehtävistä on säädetty eri tavoin riippuen siitä, onko kyseessä liikelaitoskuntayhtymä vai kunnan tai kuntayhtymän osana toimiva liikelaitos. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen johtokunnan tehtävät on lueteltu 87 c §:ssä.

Johtokunnan tehtävänä on 87 c §:n mukaan:

- 1 päättää liikelaitoksen toiminnan kehittämisestä valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamissa rajoissa sekä seurata ja raportoida niiden saavuttamisesta;
- 2 hyväksyä liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma;
- 3 valita ja irtisanoa liikelaitoksen johtaja, jollei johtosäännössä toisin määrätä;
- 4 päättää liikelaitoksen investoinneista ja muista pitkävaikutteisista menoista, jollei johtosäännössä toisin määrätä;
- 5 päättää liikelaitoksen nimen kirjoittamiseen oikeutetuista; ja
- 6 valvoa liikelaitoksen etua ja jollei johtosäännössä toisin määrätä, edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa liikelaitoksen tehtäväalueella.

Luettelo ei ole tyhjentävä, vaan johtokunnan muista tehtävistä voidaan määrätä johtosäännöllä.

Kuntalain 51 §:n mukaista otto-oikeutta voidaan käyttää asiassa, joka on kuntalain nojalla siirretty kunnanhallituksen alaisen viranomaisen tai kunnanhallituksen jaoston toimivaltaan ja jossa asianomainen viranomainen on tehnyt päätöksen. Kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan toimivallasta säädetään eräiltä osin suoraan 87 c §:ssä, eikä siitä voida määrätä toisin johtosäännössä. Kuntalain 51 §:n mukaista otto-oikeutta ei voi käyttää asioissa, jotka on laissa nimenomaisesti säädetty johtokunnan tehtäviksi. Liikelaitoksen toiminnan kehittäminen valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamissa rajoissa, talousarvion hyväksyminen ja liikelaitoksen nimen kirjoittamiseen oikeutetuista päättäminen ovat tehtäviä, joissa otto-oikeutta ei voi käyttää.

Liikelaitoksen johtajan valinta, investoinnit ja muut pitkävaikutteiset menot sekä edustaminen ja puhevallan käyttäminen kuuluvat 87 c §:n mukaan lähtökohtaisesti johtokunnalle, mutta toimivalta voidaan siirtää johtosäännöllä muullekin viranomaiselle. Toimivalta näissä asioissa on mahdollista siirtää johtosäännössä esimerkiksi lautakunnalle tai hallitukselle. Jos toimivaltaa ei ole siirretty, se on mainituissa asioissa kuntalain perusteella johtokunnalla, eikä otto-oikeutta voida käyttää. Jos toimivalta on johtosäännössä siirretty lautakunnalle, kunnanhallitus voi käyttää otto-oikeutta lautakunnan päätökseen.

Kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan valinnassa ei tarvitse ottaa huomioon kuntayhtymissä sovellettavaa kuntalain 81 §:n 4 momentin vaatimusta kokoonpanon poliittisesta suhteellisuudesta. Vaatimusta sovelletaan kuitenkin muihin liikelaitoksen toimielimiin.

Johtaja

Kunnallisessa liikelaitoksessa on 87 d §:n mukaan virkasuhteinen johtaja. Johtajan tehtävänä on johtaa ja kehittää johtokunnan alaisena liikelaitoksen toimintaa, huolehtia liikelaitoksen hallinnosta sekä taloudenhoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisestä. Johtaja huolehtii myös johtokunnan päätösten täytäntöönpanosta. Käytännössä liikelaitoksen niin sanotusta juoksevasta hallinnosta huolehtiminen on johtajan vastuulla. Johtosäännössä voidaan määrätä, että johtaja toimii esittelijänä johtokunnan kokouksessa.

Liikelaitoksen johtajan tehtävät on pyritty määrittelemään soveltuvin osin osakeyhtiön toimitusjohtajan ja valtion liikelaitoksen toimitusjohtajan tehtäviä vastaavasti. Liikelaitoksen johtaja olisi kuitenkin virkasuhteessa kuntaan tai kuntayhtymään. Muun muassa virkasuhteeseen ottamisesta ja virkasuhteen päättämisestä säädetään laissa kunnallisesta viranhaltijasta. Palvelussuhteen ehdoista määrätään kunnallisessa virkaehtosopimuksessa.

Ellei johtosäännössä toisin määrätä, johtajalla on oikeus käyttää puhevaltaa johtokunnan puolesta. Johtajan toimivalta suhteessa johtokuntaan vastaa kunnanjohtajan toimivaltaa suhteessa kunnanhallitukseen.

Liikelaitoskuntayhtymän hallinto

Liikelaitoskuntayhtymä poikkeaa toimintaperiaatteiltaan tavallisesta kuntayhtymästä, joten sen hallinnosta on säädetty osin kuntalain kuntayhtymää koskevista säännöksistä poiketen.

Liikelaitoskuntayhtymän pakollisia toimielimiä ovat yhtymäkokous ja johtokunta. Hallinnollinen rakenne muistuttaa osakeyhtiötä siten, että yhtymäkokous vastaa osakeyhtiön yhtiökokousta ja johtokunta vastaa osakeyhtiön hallitusta. Liikelaitoskuntayhtymässä on myös virkasuhteinen johtaja, johon sovelletaan yleisiä kunnallisen liikelaitoksen johtajaa koskevia säännöksiä.

Kuntalaissa säädetään erikseen liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokouksen tehtävistä.

Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan tehtäviä ei luetella laissa. Liikelaitoskuntayhtymässä asiasta päättää johtokunta, jollei kyse ole yhtymäkokoukselle tai johtajalle kuuluvasta asiasta. Lähtökohtaisesti liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan asema on itsenäisempi kuin kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa.

Liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokous

Liikelaitoskuntayhtymässä ylintä päätösvaltaa käyttää yhtymäkokous. Yhtymäkokousedustajat valitaan kunnassa tai kuntayhtymässä kuhunkin kokoukseen erikseen. Yhtymäkokousedustajan valitsee yleensä kunnanhallitus. Kuntayhtymässä yhtymäkokousedustajan valitsee kuntayhtymän perussopimuksessa määrätty toimielin, jonka tehtävänä on valvoa kuntayhtymän etua ja edustaa kuntayhtymää.

Vaikka yhtä kokousta varten valittu yhtymäkokousedustaja ei olekaan toimielimen jäsen, hän on kuitenkin tehtävässään kuntalain 32 §:n tarkoittama luottamushenkilö. Kunnanhallituksen tehtäviin kuuluu 23 §:n 2 momentin mukaan antaa tarvittaessa ohjeita kuntaa eri yhteisöjen hallintoelimissä edustaville henkilöille kunnan kannan ottamisessa käsiteltäviin asioihin. Yhtymäkokousedustajan valinnan yhteydessä kunnanhallitus voi ottaa kantaa yhtymäkokouksessa käsiteltäviin asioihin.

Liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokouksen tehtävänä on 87 b §:n mukaan:

- 1 päättää liikelaitoskuntayhtymän keskeisistä toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista;
- 2 hyväksyä liikelaitoskuntayhtymän johtosääntö;
- 3 valita liikelaitoskuntayhtymän johtokunta, tarkastuslautakunta ja muut toimielimet, joiden valintaa ei ole johtosäännössä siirretty johtokunnalle;
- 4 päättää luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista;

- 5 valita tilintarkastajat; sekä
6 hyväksyä tilinpäätös ja päättää vastuuvapaudesta.

Liikelaitoskuntayhtymän johtokunta

Liikelaitoskuntayhtymässä muista kuin yhtymäkokoukselle kuuluvista asioista päättää johtokunta, ellei asia kuulu lain tai johtosäännön mukaan johtajan päätettäväksi. Johtokunnan toimivalta on liikelaitoskuntayhtymässä lähtökohtaisesti laajempi kuin kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa. Kuntalain 51 §:n mukaista otto-oikeutta ei voida käyttää johtokunnan päätöksiin.

Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan kokoonpanoon ei sovelleta kuntalain 81 § 4 momentin vaatimusta poliittisen suhteellisuuden huomioimisesta johtokunnan kokoonpanossa. Jos liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, poliittisten voimasuhteiden huomioon ottaminen kunnallisvaalien tuloksen mukaisesti ei ole edes mahdollista. Muiden toimielinten valinnassa poliittiset voimasuhteet on otettava huomioon silloin, kun liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on vain kuntia.

Kunnassa ja kuntayhtymässä hallituksen on valmistettava valtuustossa käsiteltävät asiat 53 §:n mukaisesti. Liikelaitoskuntayhtymässä ei ole hallitusta mutta monilta osin johtokunta hoitaa hallitukselle normaalisti kuntayhtymässä kuuluvia tehtäviä. Kuntalain 53 § ei kuitenkaan ole suoraan sovellettavissa johtokuntaan. Yhtymäkokouksen päätösten valmistelu on suositeltavaa määrätä johtokunnan tehtäväksi liikelaitoskuntayhtymän johtosäännössä.

Liikelaitoskuntayhtymän johtaja

Liikelaitoskuntayhtymän johtaja on virkasuhteessa liikelaitoskuntayhtymään. Johtajan lakiin perustuvat tehtävät ovat samat kaikissa kunnallisissa liikelaitoksissa.

Kunnallisen liikelaitoksen tehtävät

Kunnallisen liikelaitoksen tehtävän tulee kuntalain 2 §:n mukaisesti kuulua kunnan toimialaan. Liikelaitoksen tehtäväaluetta on laissa laajennettu merkittävästi. Lain 87 a §:n mukaan kunnallinen liikelaitos voidaan perustaa liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Tehtäväalueen laajennuksella on pyritty tekemään liikelaitoksesta toimiva malli tuottajayksikön hallinnon ja talouden ohjauksen järjestämisessä niin kunnan sisäisessä *tilaaja-tuottaja*-toimintatavassa kuin kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminnassa. Kunnallisen liikelaitoksen tehtävistä on määrättävä johtosäännössä tai sovittava perussopimuksessa.

Liiketoiminnalla tarkoitetaan tehtävää, joka liikelaitoksen näkökulmasta on kannattavaa siten, että varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan ainakin pitkällä aikavälillä tulorahoituksella. Liiketoiminnan tunnuspiirteenä on lisäksi, että ulkoinen suoritusmyynti muille kuin kunnan tai kuntayhtymän omille tehtäväyksiköille on merkittävää. Liiketoiminnan tunnuspiirteenä on lisäksi markkinaehtoisuus siten, että asiakassuhde on sopimusperusteinen ja asiakkaalla tilaajana on harkintavaltaa. Liiketoiminnan suoritehinnoittelussa voidaan soveltaa markkinahintaa. Liiketoiminta voidaan järjestää myös omakustannusperusteisesti siten, että hinnoittelu noudattaa arvioitua kustannustasoa.

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan lisäksi antaa tehtävä, jota hoidetaan liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti, vaikka kyse ei ole varsinaisesta, edellä mainitut ehdot muutoin täyttävästä liiketoiminnasta. Tehtävä on liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti järjestetty silloin, kun tehtävän tulojen on tarkoitus kattaa sen suorittamisesta aiheutuvat menot jollakin määrättyllä aikajaksolla. Tehtävää voidaan hoitaa liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti myös kunnan peruspalveluissa ja viranomaistehtävissä. Tulot voivat tällöin olla asiakasmaksujen lisäksi korvauksia jäsen- tai sopimuskunnilta taikka korvauksia kunnan toiselta yksiköltä.

Muussa liikelaitoksen tehtävässä kuin varsinaisessa liiketoiminnassa noudatetaan ensisijaisesti kustannusvastaavuutta palvelujen hinnoittelussa. Suoritteen hinta voi perustua keski-

hintaan, jonka perusteena ovat talousarvioon perustuvat menot mukaan lukien välilliset hallintokustannukset ja korvaus toimintaan sitoutuneelle pääomalle. Kustannusten jako sopimus- ja jäsenkuntien kesken perustuu tällöin etukäteen määrättyihin hintoihin eikä jälkiasutusta ylijäämän palauttamiseksi tai alijäämän kattamiseksi tilikausittain edellytetä.

Liikelaitoksen tehtäväalueen määrittelyn erityisenä tarkoituksena on tehdä mahdolliseksi liikelaitosmallin soveltaminen sekä kunnan sisäisessä *tilaaja-tuottaja*-toimintatavassa että kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminnassa, joissa palveluja tuotetaan pääosin joko kunnan muille tehtäville tai sopimus- tai jäsenkunnille taikka jäsenkuntayhtymille.

Liikelaitokselle voidaan määrätyn edellytyksin siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia ei kate-ta täysimääräisesti asiakasmaksuilla. Kunta tai kuntayhtymä voi rahoittaa liikelaitoksen määrättyä tehtävää verovaroin suoriteperusteisella tariffi-tuella tai muulla toiminta-avustuksella. Liikelaitoksen näkökulmasta tällaisen toiminnan tulee kuitenkin olla kannat-tavaa siten, että asiakasmaksut ja mahdollisesti erikseen saatavat tuet ja avustukset kat-tavat tehtävän kustannukset.

Kunnallisen liikelaitoksen talousarvio ja suunnitelma

Lain liikelaitosluvussa on omat säännökset yhtäältä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja toisaalta liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksesta säädetään talousarvion käsittelystä sekä erillisenä suunnitelmana et-tä liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman liittymisestä kunnan tai kuntayhtymän ta-lousarvioon. Liikelaitoskuntayhtymässä sääntely on yksinkertaisempi, koska vastaavaa liit-tymää kuntaan tai kuntayhtymään ei ole.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma

Liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma on kunnan tai kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman erillinen osa (87 e.1 §). Sitä koskevan esityksen valmistelee johtokunta (87 c §). Valmistelun perustana on valtuuston tai kuntayhtymäkokouksen liikelaitokselle hyväksymät toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet (13 § 5. kohta). Tavoitteet tulee pää-sääntöisesti olla asetettu voimassa olevassa taloussuunnitelmassa. Valtuuston tai yhtymä- kokouksen tavoiteasettelu voi koskea liikelaitoksen asemaa, toiminnan laajuutta ja toimin-taedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pää-oman tuottovaatimusta.

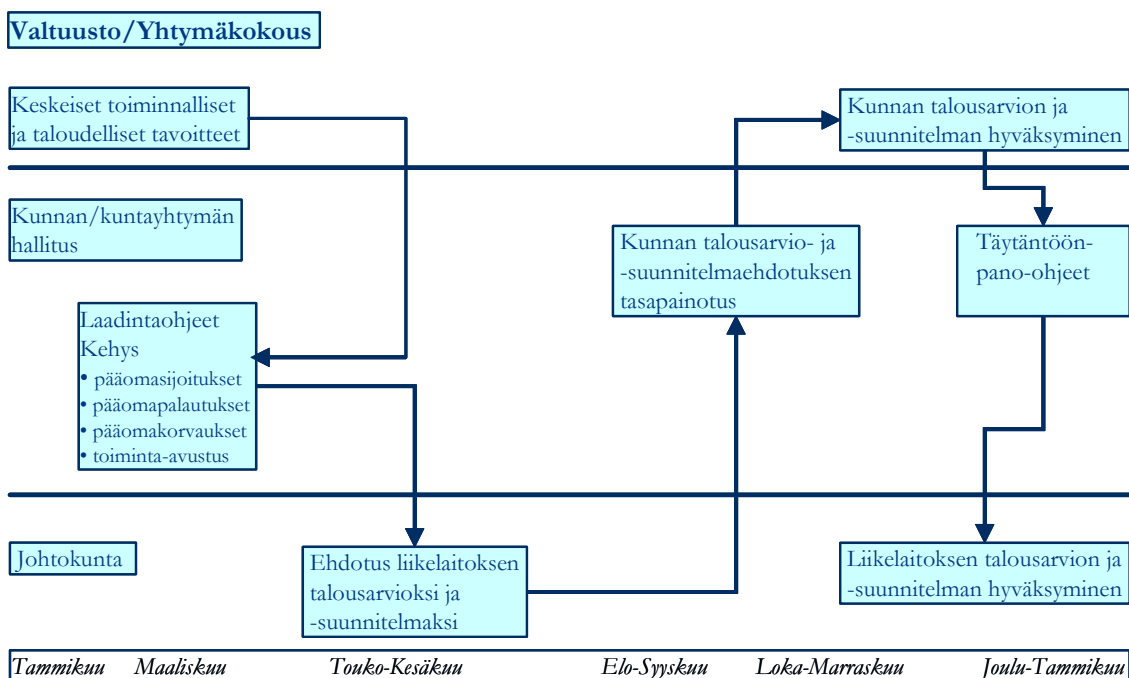
Liikelaitoksen talousarvion erillisuus tarkoittaa, ettei liikelaitoksen käyttötalouteen ja inves-tointeihin oteta määrärahaa ja tuloarviota kunnan tai kuntayhtymän talousarvioon. Liikelai-tosta sitovia eriä kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa ovat laissa erikseen määritellyt erät (87 e.3 §). Näitä eriä ovat korvaus kunnan tai kuntayhtymän sijoittamasta pääomas-ta, kunnan tai kuntayhtymän tuki tai toiminta-avustus kunnalliselle liikelaitokselle, kunnan tai kuntayhtymän pääomasijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus kunnal-le tai kuntayhtymälle. Mainittujen erien lisäksi valtuusto tai yhtymäkokous voi määritellä sitovaksi myös muun erän. Kunnanhallituksen tai yhtymähallituksen talousarviovalmistelua ohjaava kehyspäätös voi kohdistua vain mainittuihin eriin.

Liikelaitoksen johtokunnan on valmisteltava liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se valtuustolle tai yhtymäkokoukselle sen päättämässä aikataulussa. Esitys on tehtävä kalenterivuositin vähintään kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Lähtökohtana on, että liikelaitoksen taloussuunnittelukausi noudattaa kunnan tai kuntayhtymän taloussuunnitte-lukautta.

Liikelaitoksen talousarviossa noudatetaan samoja talousarvioperiaatteita kuin kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa. Talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Menot merkitään talousarvioon suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla ja tulot merkitään sen vuoden talousarvioon, jolloin niiden saan-to on lopullinen.

Liikelaitoksen talousarvioesityksen valmistelu vastaa kunnan tai kuntayhtymän muiden tehtävien talousarviovalmistelua. Johtokunnan esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä talousarvioksi ja -suunnitelmaksi valtuustolle. Kunnanhallitus tai yhtymähallitus voi esittää muutoksia vain liikelaitosta koskeviin sitoviin eriin kunnan tai kuntayhtymän talousarviossa, mutta ei voi esittää muutoksia johtokunnan esitykseen liikelaitoksen talousarvioksi ja -suunnitelmaksi.

Valtuusto- tai kuntayhtymäkokous voi hyväksyessään kunnan tai kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman tehdä muutoksia liikelaitosta koskeviin tavoitteisiin tai mainittuihin sitoviin eriin kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa. Johtokunnan on tällöin valmisteltava uudelleen esityksensä liikelaitoksen talousarvioksi ja -suunnitelmaksi ottaen huomioon valtuuston tekemät muutokset. Menettely vastaa kunnan muun tehtävän talousarviovalmistelua, missä lautakunnan tulee tarvittaessa käyttösuunnitelmassa tarkistaa aiempaa esitystään sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman. Kunnan muusta tehtävästä poiketen valtuusto tai yhtymäkokous ei kuitenkaan voi liikelaitoksen kohdalla puuttua suoraan menon ja tulon määrään liikelaitoksen talousarviossa, koska 87 c §:n mukaan johtokunta hyväksyy liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman laadintaprosessi on kuvattu alla olevassa kaaviossa.



Kaavio 3. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman laadintaprosessi

Liikelaitoksen talousarviossa ja -suunnitelmassa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Johtokunta päättää mainittujen talousarvio-osien sitovista tavoitteista ja muista sitovista eristä. Tuloslaskelmaosassa sitovaksi tuloarvioksi asetetaan pääsääntöisesti toimintakate. Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, tuloslaskelmaosa eritellään tehtäväkohtaisiin käyttötalousosiin, joiden toimintakate on sitova. Tuloslaskelmaosan rahoitusmenot ja -tuotot voidaan asettaa sitovina joko netto- tai bruttomääräisinä.

Investointiosan menot ja tulot asetetaan sitoviksi pääsääntöisesti bruttomääräisinä. Rahoitusosassa lainanotto ja antolainaus asetetaan sitovaksi joko brutto- tai nettomääräisenä. Muut rahoitustoiminnan rahavirrat asetetaan sitovaksi nettomääräisinä ellei bruttomääräiseen esittämiseen ole erityistä perustetta.

Yksittäiseen talousarvion menoerään voidaan määräraha tarvittaessa ottaa bruttomääräisenä erityisestä syystä.

Johtokunta voi päättää liikelaitoksen talousarviosta ja -suunnitelmasta lopullisesti vasta sen jälkeen, kun liikelaitosta koskevat sitovat erät on hyväksytty kunnan tai kuntayhtymän talousarviossa. Johtokunnan päätös seuraavan vuoden talousarviosta on kuitenkin tehtävä viimeistään vuoden loppuun mennessä.

Liikelaitoksen talousarviomuutoksista päättää johtokunta (87 e. 5 §). Liikelaitosta sitovista eristä kunnan tai kuntayhtymän talousarviossa päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Johtokunnan on talousarviomuutosta hyväksyessään otettava huomioon valtuuston tai yhtymäkokouksen liikelaitokselle asettamat tavoitteet ja liikelaitosta sitovat määräraha- ja tuloarvioerät.

Johtokunta vastaa liikelaitoksen toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoksen tehtävien hoitamiseen turvataan (65.2 §).

Liikelaitoksen tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulo-rahoituksella tulee kattaa myös investoinnit siltä osin kuin niitä ei rahoiteta oman pääoman ehto-isella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

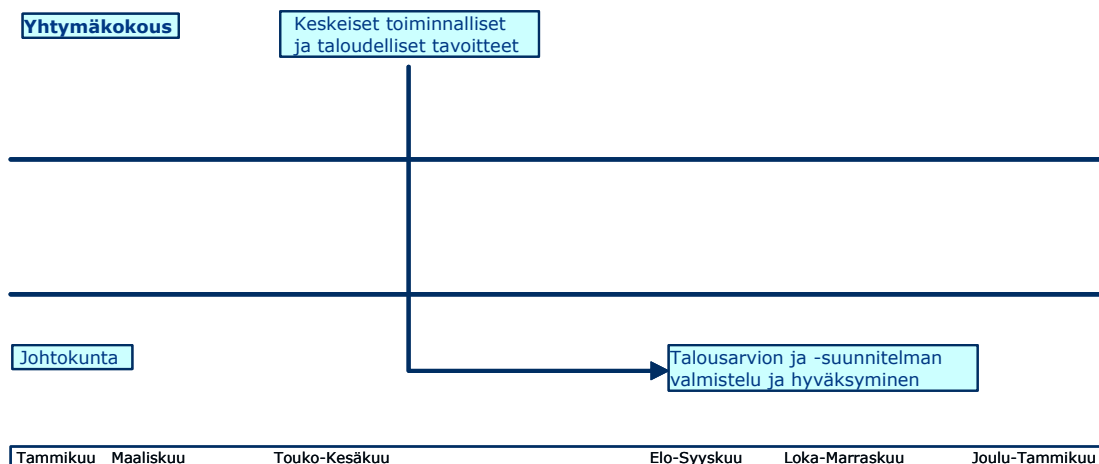
Kunnan liikelaitoksen talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös liikelaitoksen taloussuunnitelmassa noudatetaan kuntalain 65 §:n mukaista menettelyä. Tämän mukaisesti liikelaitoksen, jonka talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää, on laadittava tasapainossa oleva tai ylijäämäinen taloussuunnitelma enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidystä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan. Liikelaitoksen toimenpideohjelma liitetään osaksi kunnan toimenpideohjelmaa, jos sellainen koko kunnan osalta laaditaan. Kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen alijäämän kattamista eivät kuntalain 65.3 §:n säännökset koske.

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

Liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta on säädetty 87 f §:ssä. Liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta päättää johtokunta. Menettely poikkeaa yleisestä kuntayhtymässä noudatetusta käytännöstä, jossa yhtymäkokous hyväksyy talousarvion ja -suunnitelman.

Johtokunnan on hyväksyttävä seuraavan kalenterivuoden talousarvio vuoden loppuun mennessä ja sen hyväksymisen yhteydessä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Suunnittelukausi muodostuu talousarviovuodesta ja muista suunnitteluvuosista. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Suunnittelukauden enimmäispituutta ei laissa rajata. Suunnitelman realistisuuden vaatimus kuitenkin rajoittaa suunnittelukauden pituuden enintään viiteen vuoteen.

Talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan liikelaitoskuntayhtymän toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, joista yhtymäkokous päättää (87 b. 2 § 1 k). Yhtymäkokouksen tavoitepäätös ohjaa johtokunnan talousarviovalmistelua ja talousarvion ja -suunnitelman hyväksymistä. Yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea liikelaitoksen asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimusta. Talousarvioon merkityt tavoitteet ovat sitovia. Tämä koskee sekä yhtymäkokouksen asettamia keskeisiä tavoitteita että johtokunnan talousarviossa asettamia tavoitteita. Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaprosessi on kuvattu alla olevassa kaaviossa 4.



Kaavio 4. Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaprosessi

Liikelaitoskuntayhtymän talousarviossa noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän talousarvioperiaatteita. Talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Talousarviovuosi on suunnittelu-kauden ensimmäinen vuosi. Menot ja tulot merkitään talousarvioon suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla ja tulot merkitään sen vuoden talousarvioon, jolloin niiden saanto on lopullinen.

Liikelaitoskuntayhtymän talousarviossa ja -suunnitelmassa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Johtokunta päättää mainittujen talousarvio-osien sitovista tavoitteista ja muista sitovista eristä. Tuloslaskelmaosassa toimintakate asetetaan pääsääntöisesti sitovaksi tuloarvioksi. Jos liikelaitoskuntayhtymällä on eri tehtäviä, tuloslaskelmaosa eritellään tehtäväkohtaisiin käyttötalousoosiin, joiden toimintakate on sitova. Tuloslaskelmaosan rahoitusmenot ja -tuotot voidaan asettaa sitovina joko netto- tai bruttomääräisinä.

Investointiosan menot ja tulot asetetaan sitoviksi pääsääntöisesti bruttomääräisinä. Rahoitusosassa lainanotto ja antolainaus asetetaan sitovaksi joko brutto- tai nettomääräisenä. Muut rahoitustoiminnan rahavirrat asetetaan sitovaksi nettomääräisinä ellei bruttomääräiseen esittämiseen ole erityistä perustetta.

Yksittäiseen talousarvion menoerään voidaan määräraha tarvittaessa ottaa bruttomääräisenä erityisestä syystä.

Liikelaitoskuntayhtymän toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Siihen tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. Talousarviomuutosta hyväksyessään johtokunnan on otettava huomioon vaatimus yhtymäkokouksen asettamien tavoitteiden toteuttamisesta.

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset sen tehtävien hoitamiseen turvataan (87 f. 3 §). Tulorahoituksen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset siten, ettei talous muodostu pysyvästi alijäämäiseksi. Liikelaitoskuntayhtymään ei kuitenkaan sovelleta 65 §:n 3 momentin säännöstä talouden tasapainottamisesta alijäämätilanteessa.

Liikelaitokselle maksettava tuki tai toiminta-avustus

Kunta tai kuntayhtymä voi antaa liikelaitokselleen tehtävän, jonka kustannuksia ei suoritteen vastaanottajalta tai rahoittajalta perittävä korvaus täysimääräisesti kata. Tällöin kunta tai kuntayhtymä voi myöntää tukea tai toiminta-avustusta tehtävän hoitamiseen. Tuella tarkoitetaan suorittemäärään tai vastaavaan, toimintavolyymia kuvaavaan perusteeseen sidottua korvausta. Toiminta-avustukselta ei kytkentää suorittemäärään edellytetä.

Tuki voi olla esimerkiksi liikennelaitokselle liikennesuoritemäärän perusteella maksettavaa tariffitukea. Tukiluontoinen erä on myös rahoitusosuus, jonka jäsenkunta osoittaa hankkeeseen, jossa liittymis- ja käyttömaksut eivät kata hankkeen rahoitustarvetta. Kunta tai kuntayhtymä ei kuitenkaan voi osoittaa avustusta oman liikelaitoksen investointiin. Pääomarahoitusta oman liikelaitoksen investointiin voidaan antaa vain peruspääomasijoitukseksi tai sisäisenä lainana.

Toiminta-avustusta voidaan maksaa suoritemäärästä riippumatta esimerkiksi sellaisen liikennereitin ylläpitämiseksi, jota ei matkalipputuloilla saada kannattavaksi. Toiminta-avustusta voidaan maksaa myös kustannuksiin, jotka aiheutuvat viranomaistehtävästä, varallaolosta tai toimintavarmuuden ylläpitämisestä.

Tuki tai toiminta-avustus ei saa ylittää tehtävän hoitamisesta aiheutuvia kustannuksia, joihin lasketaan välittömien kustannuksien lisäksi pääomakustannukset (poisto ja korvaus pääomalle) sekä osuus liikelaitoksen hallinnon kustannuksista. Kustannuksista vähennetään pääsääntöisesti tehtävän hoitamisesta saadut muut tulot kuten asiakasmaksut.

Tuet ja avustukset ilmoitetaan erikseen liikelaitoksen tilinpäätöksen tuloslaskelmassa ja rahoituslaskelmassa. Läpinäkyvyyden tarkoituksena on varmistaa, ettei markkinaehtoista liiketoimintaa rahoiteta verorahoitteisilla avustuksilla tai tuilla.

Kirjanpitovelvollisuus ja kirjanpidon eriyttäminen

Kuntalaissa säädetään erikseen kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpitovelvollisuudesta ja liikelaitoskuntayhtymän kirjanpitovelvollisuudesta.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos ei ole itsenäinen kirjanpitovelvollinen, vaan kunta tai kuntayhtymä on kirjanpitovelvollinen kuntalain 67 §:n perusteella myös liikelaitoksensa kirjanpidosta.

Liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. Liikelaitoksen kirjanpito yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän muuhun kirjanpitoon tilinpäätöksessä ja välitilinpäätöksissä siten, että sisäiset tulot ja menot, sisäiset saatavat ja velat sekä sisäinen omistus ja sisäiset katteet eliminoidaan.

Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen kirjanpitovelvollinen ja sen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (655/73) säädetään. Kirjanpitosäännöksiä sovelletaan siten liikelaitoskuntayhtymässä vastaavalla tavalla kun niitä sovelletaan kunnassa ja kuntayhtymässä.

Kunnallisessa liikelaitoksessa sovelletaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä (2007). Lisäksi soveltuvin osin noudatetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia muita kirjanpidon yleisohjeita ja lausuntoja.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen avaava tase muodostetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista. Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset arvostetaan pääsääntöisesti käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen. Käypänä arvona tarkoitetaan tällöin hyödykkeen nykykäyttöarvoa palvelutuotannossa tai hyödykkeen todennäköistä luovutusarvoa.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätös

Johtokunnan on laadittava kalenterivuositain liikelaitoksen erillistilinpäätös ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi ja kunnanhallitukselle tai yhtymähallitukselle yhdisteltäväksi kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätökseen. Valmisteluaikataulun osalta noudatetaan, mitä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen valmistelusta on säädetty. Erillistilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja.

Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea kuva liikelaitoksen tulorahoituksen riittävydestä tilikaudella. Jos tuloslaskelmaan merkityt suunnitelman mukaiset poistot ovat olennaisesti pienemmät kuin liikelaitoksen poistonalaisten investointien keskimääräinen taso, liikelaitoksen tulee ilmoittaa poikkeamasta tilinpäätöksen liitetiedoissa. Keskimääräinen investointitaso määräytyy tilinpäätösvuotta edeltävän vuoden, tilinpäätösvuoden ja voimassa olevaan taloussuunnitelmaan otettujen poistonalaisten investointien omahankintamenon keskimäärästä. Investoinnin omahankintamenolla tarkoitetaan investoinnin hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden (investointiavustus) erotusta.

Liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat laaditaan noudattaen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liikelaitosohjeen (2007) mukaisia tase-, tulos- ja rahoituslaskelmakaavoja ja kuntajaoston antamaa liitetieto-ohjetta (2007).

Liikelaitoksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä päättää valtuusto tai yhtymäkokous osana kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen hyväksymistä. Kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä on valmistella myös liikelaitoksen hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioida ovatko valtuuston tai kuntayhtymäkokouksen liikelaitokselle asettamat tavoitteet toteutuneet. Tilintarkastaja suorittaa liikelaitoksen tarkastuksen osana kunnan tai kuntayhtymän tarkastusta. Tilintarkastaja esittää liikelaitosta koskevat 73 §:n mukaiset tilinpäätöslausumat ja tarvittaessa 75 §:n tarkoittaman muistutuksen kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksessa myös liikelaitosta koskien.

Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös

Liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan kuntalain tilinpäätössäännöksiä kunnan ja kuntayhtymän tapaan. Liikelaitoskuntayhtymän tilikausi on kalenterivuosi. Johtokunnan on laadittava tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tilintarkastuksen jälkeen saatettava se yhtymäkokouksen käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä.

Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoskuntayhtymän toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Jos tuloslaskelmaan merkityt suunnitelman mukaiset poistot ovat olennaisesti pienemmät kuin liikelaitoskuntayhtymän keskimääräiset poistonalaiset investoinnit, liikelaitoksen tulee ilmoittaa poikkeamasta tilinpäätöksen liitetiedoissa. Poistonalaisten investointien keskimäärä lasketaan tilinpäätösvuotta edeltävän vuoden, tilinpäätösvuoden ja voimassa olevaan taloussuunnitelmaan otettujen poistonalaisten investointien omahankintamenon keskimäärästä. Investoinnin omahankintamenolla tarkoitetaan investoinnin hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden (investointiavustus) erotusta.

Liikelaitoskuntayhtymä on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen silloin, kun sillä on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Konsernitilinpäätös on perusteltua laatia myös silloin, kun liikelaitoskuntayhtymä on toisen liikelaitoskuntayhtymän jäsen.

Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet sekä johtaja.

Toimintakertomus ja tilikauden tuloksen käsittely

Kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan on laadittava toimintakertomus, jossa sen on tehtävä selkoa talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikaudella. Toimintakertomus on osa liikelaitoksen tilinpäätöstä. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja myös sellaisista liikelaitoksen talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa taikka taseessa.

Liikelaitoksen toimintakertomuksen rakenteesta ja sisällöstä annetaan yksityiskohtaisemmat ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2007), joka sisältää erillisen ohjeen kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksestä.

Johtokunnan on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- tai alijäämää ennen varaussiirtoja.

Kunnallisen liikelaitoksen ylijäämäisestä tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus. Liikelaitoskuntayhtymässä varaus voidaan tehdä määrättyyn investointisuunnitelmassa olevaan hankkeeseen koko tilikauden tuloksen määrästä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa varauksen tekemistä rajoittaa kunnan tai kuntayhtymän kokonaistuloksen määrä. Tämä tarkoittaa, että liikelaitos voi tehdä varauksen enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään. Ylijäämäeriin lasketaan tällöin mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä, kunnan tai kuntayhtymän edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot.

Kunnan tai kuntayhtymän arvonkorotusrahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi; arvonkorotusrahaston pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi pysyvien vastaavien arvioitujen, mutta vielä realisoitumatta olevien luovutusvoittojen enakkoon tulouttamista ja sitomista varauksiin.

Esityksen investointivaruudesta tekee johtokunta tilinpäätöksen yhteydessä. Varaus- ja rahastosiirroista päättää valtuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

Liikelaitoksen oma pääoma

Liikelaitoksen oman pääoman ryhmittelyssä noudatetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liikelaitosohjeen mukaista tasekaavaa¹. Oma pääoma muodostuu peruspääomasta, arvonkorotusrahastosta sekä muista omista rahastoista, edellisten tilikausien ylijäämästä tai alijäämästä ja tilikauden ylijäämästä tai alijäämästä. Kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä liikelaitoksen oman pääoman erät yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän oman pääoman ao. erään. Liikelaitoksen peruspääoma ja mahdollinen sijoitusrahaston pääoma eliminoidaan yhdistelyssä keskinäisenä omistuksena kunnan peruspääomasijoitusta ja sijoitusrahastosijoitusta vastaan.

Peruspääoma

Peruspääoma on kunnan ja kuntayhtymän oman pääoman ehtoinen sijoitus liikelaitokseen tai liikelaitoskuntayhtymään. Liikelaitosta perustettaessa peruspääoma osoittaa liikelaitokseen siirretyn nettovarallisuuden määrän, joka lasketaan liikelaitokseen siirrettyjen varojen ja velkojen erotuksena. Velan luonteiseksi eräksi katsotaan erotusta laskettaessa myös pakolliset varaukset. Osa nettovarallisuudesta voidaan merkitä peruspääoman sijasta pitkäaikaiseksi lainaksi kunnalta tai kuntayhtymältä. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksessa peruspääoma voi olla vain liikelaitosta ylläpitävän kunnan (ns. isäntäkunnan) sijoittamaa pääomaa. Muiden sopimuskuntien pitkäaikainen pääomasijoitus on isäntäkuntamallissa käsiteltävä vieraan pääomanehtoisena sijoituksena. Näin tulee menetellä, koska kuntalaissa ei ole säännöstä kunnan asemasta toisen kunnan omistajana.

Liikelaitoskuntayhtymässä peruspääoma muodostetaan jäsenten liikelaitoskuntayhtymään sijoittaman nettovarallisuuden määrästä. Liikelaitoskuntayhtymän peruspääoma on jaettava jäsenosuuksiin. Liikelaitoskuntayhtymällä tulee olla vähintään nimellinen peruspääoma, jonka perusteella jäsenosuudet voidaan määritellä. Jäsenosuutta tarvitaan peruspääomakorvauksen laskemisessa, yhdisteltäessä liikelaitoskuntayhtymää jäsenen konsernitilinpäätökseen, määriteltäessä jäsenen osuutta liikelaitoskuntayhtymän nettovarallisuudesta jäsenen erotessa liikelaitoskuntayhtymästä tai liikelaitoskuntayhtymää purettaessa.

¹ Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä (2007)

Jäsenosuutta tarvitaan myös kuntalain 83 §:n tarkoittaman rahoitusvastuun kohdistamisessa jäsenkunnille. Peruspääoman jakaminen jäsenosuuksiin ei estä jäseniä sopimasta, että mainittujen korvausten, osuuksien ja vastuiden määräämisessä käytetään muuta perustetta kuin peruspääoman jäsenosuutta. Peruspääoman korottamisessa ja alentamisessa noudatetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia ohjeita ja lausuntoja.

Kunnallisen liikelaitoksen on suoritettava korvaus peruspääomasta. Velvollisuus koskee sekä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitosta että liikelaitoskuntayhtymää. Korvauksen määrääntä päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Korvauksen määrä ei ole erikseen säädetty. Lain perustelujen mukaan korvauksen tulee kuitenkin vastata likimäärin keskimääräistä pitkäaikaisen rahoituksen hintaa kunta-alalla.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liikelaitosyleisohjeen (2007) mukaan korvaus peruspääomasta samoin kuin sisäisen lainan korko käsitellään tuloksesta riippumattomana kulueränä. Kuntajaosto perustelee kuluksi kirjaamista hinnoittelun ennustettavuuden ja luotettavuuden vaatimuksella, mikä on välttämätöntä erityisesti silloin, kun kilpailua ei ole tai liikelaitos on määräävässä markkina-asemassa.

Arvonkorotusrahasto ja muut omat rahastot

Kunnallinen liikelaitos voi kunnan ja kuntayhtymän tapaan muodostaa rahaston pysyviin vastaaviin tehdyistä arvonkorotuksista. Kirjanpitolain mukaan arvonkorotuksia voidaan tehdä maa-alueisiin ja pysyvien vastaavien sijoituksiin.

Kunnallinen liikelaitos voi perustaa myös muun oman rahaston. Tällainen rahasto voi olla esimerkiksi vahinkorahasto, jolla liikelaitos varautuu omavastuun kattamiseen tai korottamiseen vakuutus sopimuksissa.

Liikelaitoskuntayhtymässä voidaan perustaa myös sijoitusrahasto, johon merkitään sellaisia jäsenkuntien tai -kuntayhtymien pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin määritellään jäsenkohtaisesti.

Yli- ja alijäämä

Liikelaitoksen edellisiltä tilikausilta kertynyt yli- tai alijäämä ja tilikauden yli- tai alijäämä esitetään omassa pääomassa erikseen. Alijäämä esitetään oman pääoman vähennyseränä eikä sitä voida esittää taseen vastaavien puolella.

Edellisen tilikauden ylijäämän siirtämisestä liikelaitoksen peruspääomaan tai rahastoon päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoksen ylijäämää voidaan siirtää myös sopimus- tai jäsenkunnalle tai jäsenkuntayhtymälle. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksessa viime mainituista siirroista päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoskuntayhtymässä ylijäämän siirtämisestä jäsenkunnille ja jäsenkuntayhtymille on sovittava perussopimuksessa tai erikseen jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kesken. Sopimukseen perustuvista siirroista päättää yhtymäkokous.

Kunnan liikelaitoksen alijäämä katetaan tilinpäätöstä seuraavan vuoden kirjanpidossa edellisten tilikausien ylijäämästä määrään, mihin taseen ylijäämäerät riittävät. Alijäämän kattaminen rahastopääomasta voi tapahtua vain erityisestä syystä ja pääoman alentamisen tulee olla luonteeltaan pysyvää. Arvonkorotusrahastoa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen, koska rahaston pääoman muuttaminen on sidottu maa-alueiden ja arvopapereiden arvonmuutoksiin. Alijäämän kattaminen taseen sisällä investointivarausta vastaan ei ole annettujen kirjanpito-ohjeiden mukaista, vaan varauksen purkaminen tulee tehdä tulosvaihteisesti varauksen kohteena olleen hankkeen toteuduttua.

Kunnan peruspääoman alentamista koskevat rajoitukset tulee ottaa huomioon kunnan liikelaitoksen peruspääomaa alennettaessa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisen poiston taikka arvonalentumisen seurauksena. Peruspääomaa ei kui-

tenkaan tule alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän.

Kuntayhtymän liikelaitokseen ja liikelaitoskuntayhtymään ei sovelleta kuntalain 65 § 3 momentin talouden tasapainottamista koskevia säännöksiä. Kuntayhtymä ja liikelaitoskuntayhtymä eivät siten ole velvoitettu laatimaan toimenpideohjelmia, vaikka taseen alijäämää ei taloussuunnitelmassa saataisi katettua. Peruspääoman käyttämistä alijäämän kattamiseksi ei myöskään laissa ole rajoitettu.

Kuntayhtymässä ja liikelaitoskuntayhtymässä sovelletaan kuitenkin 69 §:n säännöstä yhtymähallituksen tai johtokunnan velvollisuudesta tehdä toimintakertomuksessa selkoa talouden tasapainotuksesta päättyneellä tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi. Samoin kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän tarkastuslautakuntaan sovelletaan 71 §:n 3 momentin säännöstä koskien velvoitetta arvioida liikelaitoksen tai liikelaitoskuntayhtymän talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyttä.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut ohjeet ylijäämän palautusta ja alijäämän kattamista koskevien liiketapahtumien kirjaamisesta. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ylijäämän palautusta ja alijäämän kattamista koskevat kirjausohjeet on annettu yleisohjeessa kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä luvussa 6.5. Liikelaitoskuntayhtymän ylijäämän palauttamiseen ja alijäämän kattamiseen liittyvien liiketapahtumien kirjaamisessa noudatetaan kuntajaoston lausuntoa no 36/1998 koskien ylijäämän palautuksesta ja alijäämän kattamisesta kuntayhtymässä.

Lainanotto ja takaukset

Kunnallisen liikelaitoksen lainanotosta päättää johtokunta johtosäännön tai perussopimuksen määräämissä rajoissa (87 m §). Liikelaitoskuntayhtymässä lainanottoa koskeva toimivalta kuuluu johtokunnalle lähtökohtaisesti sillä perusteella, että johtokunta hyväksyessään talousarvion ja -suunnitelman päättää muutoinkin talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteista. Johtosäännössä voidaan kuitenkin asettaa rajoituksia johtokunnan lainanottoa koskevalle toimivallalle. Johtokunnan päätösvaltaa varainhoitovuoden lainanotossa rajoittavat myös yhtymäkokouksen talousarviota koskevat kehystavoitteet.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa johtokunnan toimivalta lainanotossa on liikelaitoskuntayhtymää rajatumpi. Lainan ottamisesta päättäminen kuuluu 13 §:n mukaisesti valtuustolle, joka kuitenkin voi johtosäännössä siirtää toimivaltansa liikelaitoksen johtokunnalle.

Toimivaltuudet lainanoton kilpailuttamisessa ja nostojen ajoittamisessa voivat edelleen olla keskitetyt kunnan tai kuntayhtymän hallitukselle tai rahoitusjohdolle, jos menettelyä kunnassa tai kuntayhtymässä pidetään tarkoituksenmukaisena.

Kunta ja kuntayhtymä voi antaa vieraan pääoman ehtoista rahoitusta kunnalliselle liikelaitokselle. Liikelaitoskuntayhtymässä lainanotto jäsenkunnilta täyttää vieraan pääoman rahoituksen tunnuspiirteet. Samoin ulkoisena vieraana pääomana käsitellään ns. isäntäkunta-mallin mukaisen liikelaitoksen lainanottoa muilta sopimuskunnilta kuin isäntäkunnalta.

Kunta ja kuntayhtymä voi antaa pääomarahoitusta omalle liikelaitokselle myös vieraan pääoman ehdoin siten, että pääoma palautetaan määräajassa tai muutoin määrättyjen ehtojen täytyessä. Tällaista pääomarahoitusta käsitellään lainan tapaan siten, että pääoma merkitään liikelaitoksen taseen vieraaseen pääomaan.

Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä omalle liikelaitokselle annetut lainat eliminoidaan sisäisinä saatavina ja velkoina.

Kunnallisen liikelaitoksen toimintaan liittyvän takaussitoumuksen tai vakuuden antamisesta toisen velasta päättää valtuusto tai yhtymäkokous (87 m. 2 §)

Avaavan taseen muodostaminen

Perustettavan kunnallisen liikelaitoksen aloittavan taseen muodostamisessa noudatetaan kirjanpitolakia ja kuntajaoston antamia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta. Periaatteena on, että kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen avaava tase muodostetaan kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista. Siirrot avaavaan taseeseen tehdään tase-erien välisenä. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen avaavan taseen muodostamista ei edellytetä käsiteltävän talousarviovaikutteisesti.

Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset voidaan arvostaa käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen. Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen nykykäyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa. Omaisuuden ja velkojen siirto liikelaitoskuntayhtymälle on otettava jäsenkunnan tai -kuntayhtymän talousarvioon.

Säännösten voimaantulo

Konsernitilinpäätöstä ja sen liitetietoja koskevaa 68 a ja 69 §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2009 laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Vuoden 2007 konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimisessa sovelletaan lain voimaantullessa voimassa ollutta 68 §:n 4 momenttia

Lain 69 §:n 1 momenttia selvityksen antamisesta valtuuston kuntakonsernille asettamien tavoitteiden toteutumisesta ja 71 §:n 2 momenttia tarkastuslautakunnan mainittujen tavoitteiden arvioimisesta ja tarkastuksen yhteensovittamisesta sekä 73 §:n 1 momentin 4 kohtaa konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamisesta sovelletaan ensimmäisen kerran laadittaessa ja tarkastettaessa kunnan tilinpäätöstä ja siihen kuuluvaa konsernitasetta ja sen liitetietoja vuodelta 2007.

Kunnallista liikelaitosta koskevaa lain 10 a lukua sovelletaan kunnalliseen liikelaitokseen perustamispäätöksessä mainitusta ajankohdasta kuitenkin viimeistään 1.1.2009 lukien. Lain tarkoittamia liikelaitosnimikkeitä voi käyttää vain kuntalain mukainen kunnallinen liikelaitos 1.1.2009 lukien.

SUOMEN KUNTALIITTO

Timo Kietäväinen
varatoimitusjohtaja

Kari Prättälä
johtaja, lakiasiat