

<http://www.jyu.fi/library/tutkielmat/470/>

**KUNNAN KONSERNITASEEN KONSOLIDOINNIN JA
TUOTETTAVAN INFORMAATION ARVIOINTI
Esimerkkinä Jyväskylän kaupungin konsernitase**

Tutkimuksen ohjaaja

Salme Näsi

Tutkimuksen laatija

Marjo Lummelahti

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

Tekijä:	Marjo Lummelahti
Tutkielman nimi:	Kunnan konsernitaseen konsolidoinnin ja tuotettavan informaation arviointi. Esimerkkinä Jyväskylän kaupungin konsernitase.
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Osasto:	Taloustieteen osasto
Koulutusohjelma/sv:	Yritystalouden ja -hallinnon koulutusohjelma/laskentatoimi
Aloitusvuosi:	1993
Valmistumisvuosi:	1997

TIIVISTELMÄ

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kunnallista konsernitilinpäätöstä ja arvioidaan sen tuottamaa informaatiota. Liikekirjanpitoon siirtyminen 1.1.1997 velvoittaa myös kunnat laatimaan konsernitilinpäätöksen, mikäli kirjanpitolain mukainen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoite täyttyy kunnassa. Kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoite käsittää alkuvaiheessa vain konsernitaseen laatimisvelvoitteen, mutta useissa kunnissa laaditaan kuitenkin yritystalouden mallin mukainen konsernitilinpäätös.

Yritystalouden konsernitilinpäätös on ollut suorana esimerkkinä kunnalliselle konsernitilinpäätökselle. Tässä työssä on tutkittu yritystalouden mallin mukaisen konsernitilinpäätöksen asemaa osana kunnan tilinpäätösinformaatiota. Kunnan konsernitilinpäätöksen tuottamaa informaatiota on tarkasteltu käyttäen hyväksi laskentatoimen tuottamalle informaatiolle asetettuja laadullisia vaatimuksia (FASBin luokituksia).

Tässä työssä on ollut lähtötilanteena Jyväskylän kaupungissa laadittu vuoden 1995 konsernitilinpäätös. Kyseisen vuoden konsernitilinpäätöstä ei ole laadinnan osalta tarkasteltu kriittisesti, vaan sitä on käytetty lähinnä apuvälineenä kunnallisen konsernitilinpäätöksen yleiselle tarkastelulle.

Hakusanat: kunta, konserni, konsernitilinpäätös, konsernitase, kunnan laskentatoimi, kunnan tilinpäätös.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset	2
1.3 Tutkimuksen suorittaminen ja tutkimusmenetelmä	3
2 KONSERNITILINPÄÄTÖS OSANA KUNNAN TILINPÄÄTÖSINFORMAATIOTA	5
2.1 Kunnan tilinpäätöksen osat	5
2.2 Kunnan tilinpäätösinformaation käyttäjät ja sille asetetut vaatimukset	5
2.3 Konsernin määrittely yritys- ja kuntataloudessa	14
2.4 Konsernitilinpäätös kuntataloudessa	20
3 KUNNALLINEN TILINPÄÄTÖS SEKÄ KIRJANPITOLAIN MUKAINEN KONSERNITILINPÄÄTÖS	22
3.1 Konsernitilinpäätöksen tavoitteet	22
3.2 Konsernitilinpäätöksen rakenne	25
3.3 Konsernitaseen erät ja niiden sisältö	27
3.3.1 Kunnan konsernitaseen vastaavaa -puoli	29
3.3.2 Kunnan konsernitaseen vastattavaa -puoli	33
3.4 Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat ja liitetiedot	37
3.5 Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellytykset	40
3.6 Konsernitilinpäätöksen laatiminen	42
3.6.1 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi	43
3.6.2 Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentäminen	48
3.6.3 Vähemmistöosuuden erottaminen	49
3.6.4 Osakkuus- ja yhteisyrityksen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen	50
4 JYVÄSKYLÄN KAUPUNKI KONSERNINA	52
4.1 Jyväskylä-konsernin rakenne	52
4.2 Jyväskylä-konsernin toiminta	53

5 KONSERNITILINPÄÄTÖS JYVÄSKYLÄN KAUPUNGISSA 56

5.1 Vuoden 1995 konsernitilinpäätös	56
5.2 Tutkimuksessa lähempään tarkasteluun valitut yhteisöt	57
5.3 Jyväskylän johtaminen konsernina ja konsernikokonaisuuden hallitseminen	62
5.4 Konsernitilinpäätöksen laatiminen	64
5.5 Sisäisen omistuksen eliminoinnin edellytykset ja suoritettut eliminoinnit	69
5.6 Sisäisten liiketapahtumien eliminoinnin edellytykset ja suoritettut eliminoinnit	70
5.7 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernitilinpäätöksessä	72
5.8 Osakkuusyhteisöt konsernissa	74
5.9 Konsernin sisällä toteutetut poistokäytännöt	76
5.10 Konserniyhteisöjen omaisuuserät ja niiden käsittely	79
5.11 Konserniyhteisöjen oma pääoma ja sen käsittely	81
5.12 Konserniyhteisöjen vieras pääoma ja sen käsittely	82

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISEHDOTUKSET 84

LÄHTEET

LIITTEET

LIITE 1. Konsernin tasekaava

LIITE 2. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös 899/93

KUVIOT

Kuvio 1. Kunnallisen päätöksentekojärjestelmän rakenne.	7
Kuvio 2. Päätöksentekoon liittyvä raportointivelvollisuus.	8
Kuvio 3. Agentti-päämies -malli Monsenin mukaan.	9
Kuvio 4. Laskentatoimen tiedolle asetetut laadulliset vaatimukset (FASB).	12
Kuvio 5. Kuntakonsernin mahdollinen rakenne	18
Kuvio 6. Konsernitilinpäätös	23
Kuvio 7. Konsernitilinpäätöksen osat yritys- ja kuntakonsernissa.	27
Kuvio 8. Jyväskylän kaupunki konsernina.	52
Kuvio 9. Jyväskylän kaupunki konsernina vuoden 1995 tilinpäätöksessä.	56

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Kuntien tehtävä on "huolehtia määrätyistä lakisääteisistä tehtävistä, hallinnosta ja julkisten palvelujen tuottamisesta."¹ Toisaalta "yrityksen päämääränä on mahdollisimman hyvä taloudellinen tulos, voiton maksimointi"². Edellä esitetyt lauseet kuvastavat niitä peruseroja, joita on yritystalouden ja kuntatalouden yksikköjen toiminnassa. Yrittämisen ja yritysajattelun heräämisen taloushistorioitsijat ovat tutkimuksissaan pystyneet paikantamaan jopa tuhannen vuoden päähän. Ihmisellä on siis kautta aikojen ollut halu toteuttaa itseään sekä saada aikaan jotain oman työnsä tuloksena. Tätä pyrkimystä on toteutettu yrittäjyydellä. Yritystoiminnan lähtökohtana on siis pidettävä yrittäjän omaa halua ja tahtoa tehdä jotakin. Kunnat taas ovat historiallisesti kehittyneet varhaiskeskiajan käräjähallinnosta ja myöhemmin maaseudulla seurakunnallisesta pitäjähallinnosta. Kaupunkien itsehallinto puolestaan on perustunut kuninkaalta saatuihin etuoikeuksiin ja vapauksiin. Alkuaikoinaan kunnat olivat lähinnä välttämättömiä yhteisiä turvallisuus-, järjestys- ja köyhäinhoitotehtäviä järjestäviä viranomaistahoja. Nykyisin kunnan toimiala voidaan jakaa yleiseen ja erityiseen toimialaan³. Erityiseen toimialaan kuuluvat kunnan lakisääteiset tehtävät ja yleiseen toimialaan kuuluvat lähinnä kunnan sellaiset toimet, jotka liittyvät kuntalaisten yleisen edun kehittämiseen ja edistämiseen.

Kunnan ja yrityksen taloudet on totuttu pitämään toisistaan irrallaan ja jopa vastakkaisina asioina. Niiden historialliset taustat ja toiminnan tavoitteet ovat olleet hyvin erilaisia. Kuitenkin niiden toiminnot ovat jatkuvasti lähentyneet toisiaan. Lähentyminen on tapahtunut pääasiassa siten, että kuntien toimintaa tarkastellaan nykyisin yritystoiminnan näkökulmasta ja kunnan toiminnan arvioimiseen on siirretty mittareita yritystaloudesta. Tästä on osoituksena esimerkiksi kuntien vuoden 1997 alusta noudattama liikekirjanpito. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan näitä kahta erilaista

¹ Kivistö 1989, 11

² Honko 1969, 26

³ Suomen Kaupunkiliitto 1992, 21

yksiköä kirjanpitolain mukaisena konsernina. Tarkemmin on perehdytty konsernitilin päätöksen soveltumiseen kuntatalouteen. Koko tarkastelun pohjana on kirjanpitolain mukaiset konsernitilin päätöksen säännökset.

1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset

Tässä tutkimuksessa perehdytään yritystaloudesta omaksutun mallin mukaisesti kunnan konsernitaseen laatimiseen liittyviin konsolidointikysymyksiin ja -ongelmiin ja siihen, kuinka konsernitilin päätös soveltuu kuntatalouteen. Esimerkkinä on käytetty Jyväskylän kaupungissa laadittua vuoden 1995 konsernitilin päätöstä. Tarkemmin määriteltynä tutkimusongelma muodostuu siitä, *miten yritystaloudesta omaksuttu konsernitase soveltuu kuntatalouteen*. Soveltuvuutta tarkastellaan konsernitaseen konsolidoinnin ja taseen tuottaman informaation avulla. Tämä tutkimus rajataan tarkastelemaan ainoastaan kuntakonsernissa laadittavaa konsernitasetta, koska kuntalaki⁴ velvoittaa kunnat laatimaan ainoastaan konsernitaseen. Konsernituloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetietojen tiedon tuottamistarvetta ja -mahdollisuutta arvioidaan siltä osin, mikä on tarpeellista konsernitaseen tutkimisen kannalta. Tiedon käyttökelpoisuuden arviointiperustaksi on asetettu The Financial Accounting Standards Boardin (myöhemmin käytetty virallista lyhennettä FASB) muodostamat kriteerit laskentatoimen tuottaman tiedon laadun arvioinnille⁵ sekä muussa kirjallisuudessa esitettyjä arviointikriteerejä. Tämän tutkimuksen lähtökohtana on Jyväskylän kaupungissa vuonna 1995 laadittu konsernitilin päätös, mutta tarkoituksena on tarkastella konsernitilin päätöksen asemaa kuntataloudessa myös yleisellä tasolla.

⁴ Kuntalaki 67. §: Kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase. Konsernitaseen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. (Heuru 1995)

⁵ Belkaoui 1992, 201

1.3 Tutkimuksen suorittaminen ja tutkimusmenetelmä

Konsernilaskennan ja konsernitilinpäätöksen soveltumisen arviointi kuntataloudessa vaatii, että itse konsernilaskenta ja sen käsitteistö on ymmärretty hyvin. Tämän vuoksi tutkimus alkoi konsernilaskentaa sekä kunnan toimintaa koskevien normien yleisellä tarkastelulla. Seuraavaksi perehdyttiin Jyväskylän kaupunkikonsernin rakenteeseen ja tarkasteltiin kuntatalouden konsernitaseen tuottamaa informaatiota. Jyväskylä-konsernista otettiin tarkasteluun erilaisia yhteisöjä, joiden erillistilinpäätösten rakennetta ja osuutta konsernitilinpäätöksen rakenteeseen tarkasteltiin kriittisesti. Konsernilaskentaa tutustuttiin perehtymällä kirjalliseen materiaaliin, jota olivat esimerkiksi kirjanpitolainsäädäntö, konsernitilinpäätöksestä annetut säännökset ja ohjeistukset ja aiheesta kirjoitettu kirjallisuus. Lisäksi haastateltiin kunnan talouden hoitoon ja konsernitaseen laadintaan osallistuneita henkilöitä. Haastattelujen avulla pyrittiin selvittämään tavoitteita, joita konsernilaskennalle asetetaan sekä hahmottamaan konsernitaseen laatimista koskevaa yleistä problematiikkaa. Konsernilaskenta on siirretty kuntatalouteen lähes suoraan yritystaloudesta, ja konsernitaseen laadinnassa noudatetaan kuntalain mukaan soveltuvien osin kirjanpitolakia. Tarkempaa tutkimusta konsernilaskennan soveltuvuudesta kuntatalouteen ei ole aikaisemmin tehty, joten kirjanpidon konsernitilinpäätöksen käsitteistön soveltuvuudesta kuntatalouteen ei ole juurikaan saatavilla tutkimustuloksia⁶.

Tutkimuksessa tarkastellaan konsernitaseeseen sisältyvien erien ja nimikkeiden soveltuvuutta kunnan konsernitilinpäätökseen sekä sitä, mitä kunnassa laadittu konsernitase kertoo kunnan taloudellisesta asemasta ja kunnan toiminnasta esimerkiksi tilivelvollisuuden näkökulmasta. Konserniyhteisöihin perehdyttiin edellä

⁶ Merja Lahtinen on tehnyt tulevaisuuden kuntakonsernia hahmottelemaan pyrkivän työn vuonna 1987 Jyväskylän yliopistossa taloustieteen laitoksella. Lahtinen on työssään tutkinut kolmen kunnan viranhaltijoiden käsityksiä konsernitilinpäätöksen laatimisesta kunnassa, heidän mielipiteitään konsernitilinpäätöksen tarpeellisuudesta sekä sitä, miten konsernitilinpäätös on näissä kohdekunnissa järjestetty. Jyväskylän kaupunki oli yksi näistä Lahtisen tutkimuksen kohdekunnista. Lahtinen on saanut tutkimuksensa tuloksena, että konsernitilinpäätöksellä ei ole kovinkaan suurta merkitystä kunnallistaloudessa. Perusteena kyseisille väitteille Lahtinen on esittänyt, että ongelmana kunnissa oli ollut kykenemättömyys nimetä konsernitilinpäätöksen mahdollisia käyttäjiä sekä heidän tarpeitaan. Konsernitilinpäätöksen laatimista tunnistamattomille käyttäjille ei koettu kunnissa motivoivana tehtävänä. Lisäksi kuntataloudessa ei ollut selkiytynyttä käsitystä siitä, miten konsernitilinpäätöstä voitaisiin hyödyntää. Kuntakonsernissa työskentelevät henkilöt kokivat lisäksi kuntansa konserniksi ainoastaan tilinpäätöshetkellä, joten mahdollisia synergiaetuja ei osattu käyttää hyväksi.

mainittujen haastattelujen, vuoden 1995 erillistilinpäätösten sekä vuoden 1995 konsernitilinpäätöksen avulla. Tutkimuksen alkuvaiheessa haastattelut aiottiin suorittaa esittämällä haastateltaville täsmällisiä kysymyksiä konsernitaseelle asetusta tavoitteista ja konsolidointiprosessista. Tutkimuksen edetessä kuitenkin huomattiin, että tällaisten strukturoitujen haastattelujen käyttö ei tuota tutkimuksen kannalta tarpeellista tietoa. Strukturoitua tiedon keruuta voitiin käyttää ainoastaan koottaessa tietoa tarkasteluun valituista tytäryhteisöistä. Tällöin haastattelujen avulla hankittiin kyseisistä yhteisöistä tarkkoja, niiden toimintaan liittyviä tietoja. Konsernilaskennan uutuuden ja harjoitteluvaiheessa olevan konsolidoinnin vuoksi muut haastattelut muodostuivat siten lähinnä teemahaastatteluiksi, joissa käytiin läpi keskustelunomaisesti konsernitaseen laadintaa koskevia asioita. Lisäkysymysten ja tarkentavien kysymysten esittäminen oli oleellista lähes jokaisessa haastattelu- tai keskustelutilanteessa, koska konsernitaseen laadinta on kunnassa vielä hyvin alkuvaiheessa, eikä siitä ollut kenelläkään haastatelluista pitkäaikaista kokemusta. Keskusteluja käytiin sen mukaan, kuin asiat tutkimuksessa vaativat lisäselvitystä.

Tutkimus suoritettiin Jyväskylän kaupunkikonsernissa, joten Jyväskylän kaupunkia käytettiin esimerkkitapahtumana tarkasteltaessa yritystalouden mallin mukaista konsernitilinpäätöstä kuntataloudessa. Esimerkkitapahtuman avulla konsernitilinpäätöksen soveltavuuteen liittyviä ongelmia voidaan ymmärtää ja osoittaa paremmin. Samalla voidaan tuoda esille myös mahdollisia konkreettisia kehittämiskohtia, joita esitetään tutkimusraportin lopussa.

2 KONSERNITILINPÄÄTÖS OSANA KUNNAN TILINPÄÄTÖSINFORMAATIOTA

2.1 Kunnan tilinpäätöksen osat

Kunnan tilinpäätöksestä säädetään kuntalain 68. §:ssä. Kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka on saatettava valtuuston käsiteltäväksi tilikautta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä. Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Konsernitaseen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia.

2.2 Kunnan tilinpäätösinformaation käyttäjät ja sille asetetut vaatimukset

Tilinpäätöksen tuottaman tiedon ensisijaiseksi vaatimukseksi voidaan asettaa merkityksellisyys eli relevanttius. Ensiksi tulee määritellä, ketkä tietoa käyttävät, ja mitkä ovat heidän tarpeensa, jotta voitaisiin edetä pidemmälle. Julkisen talouden tilinpäätöksen ja sen tuottaman tiedon käyttäjien määrittelemistä ei voida pitää kovinkaan yksinkertaisena tehtävänä. Käyttäjryhmien määrittäminen on kuitenkin tärkeää, koska siten voidaan tuottaa määritetyille käyttäjille merkityksellistä tietoa ja mahdollisesti parantaa tilinpäätösraportointia.

Jones & Pendlebury ovat esittäneet kunnallisen tilinpäätöksen käyttäjistä kaksi erilaista ryhmittelytapaa: 1) differentiaalilähestymistapa, joka määrittää useita eri ryhmiä kunnan tilinpäätöksen käyttäjiksi sekä 2) integraalilähestymistapa, jonka mukaan kunnan tilinpäätöksen käyttäjiksi määritellään vain muutama sidosryhmä. Tässä työssä käytetty sidosryhmien luokittelu vastaa siis lähinnä differentiaalitavan

mukaista ryhmittelyä.⁷ Konsernitaseen ja sen tuottaman tiedon arvioinnin kannalta on etukäteen oltava selvillä, millaisen lähestymistavan mukaan arviointi suoritetaan. Lähestymistapoja on laskentatoimen kirjallisuudessa useita, mutta yhtä oikeata lähestymistapaa on todennäköisesti mahdotonta löytää⁸.

Henley, Likierman ym. ovat esittäneet kunnallisen tilinpäätöksen potentiaalisina käyttäjinä seuraavat ryhmät: vaaleilla valitut edustajat, kuntalaiset veronmaksajien ja äänestäjien ominaisuudessa, kunnallisten palveluiden käyttäjät ja "asiakkaat", työntekijät, valtio, kilpailijat (muut kunnat), lakien ja asetusten säätäjät, luotottajat, tukijat, investoijat ja liikekumppanit sekä muut painostusryhmät⁹. Demokratiaan pohjautuvan ajatuksen mukaan voitaisiin olettaa, että kaikki kuntaan jollakin tavalla sidoksissa olevat yksilöt tai yhteisöt olisivat kunnallisen tilinpäätöksen käyttäjiä. Käytännössä tämä ei pidä paikkaansa, vaan ainoastaan osa kunnan toimintaan liittyvistä ryhmistä on kiinnostunut kunnallisesta tilinpäätöksestä. Suurin osa kunnan sidosryhmistä on kiinnostunut lähinnä kunnan tarjoamista palveluista ja tulevaisuuden näkymistä, eivätkä niinkään menneisiin tapahtumiin liittyvästä ex-post -raportoinnista. Tilinpäätöksestä kiinnostuneet ryhmät jakaantuvat alaryhmiin, jotka kaikki toivovat saavansa juuri omia tarpeitaan vastaavaa tietoa kunnan tilinpäätöksestä.

Olson on esittänyt kunnallisen laskentatoimen erityispiirteitä ja tuonut samassa yhteydessä esille, että kunta on organisaatio, jossa poliittinen osa tekee päätökset ja hallinnollinen osa toteuttaa ne. Olson on esittänyt myös muutamia ongelmia, joita liittyy juuri tähän kahden erilaisen osan, eli poliittisen ja hallinnollisen osan, yhteistyöhön. Hallinnollisen ja poliittisen osan toiminnat kohtaavat ristiriitoja mm. (1) organisationaalisessa periaatteessa; hallinnollinen osa on hierarkkisesti järjestynyt ja poliittinen osa järjestäytyy eriäväisyyksien kautta (puolueiden erilaiset ideologiat), (2) huomioonottavien ideologioiden määrässä; hallinnollinen osa toteuttaa yhtä ideologiaa, kun taas poliittinen osa muodostuu puolueiden ideologi-

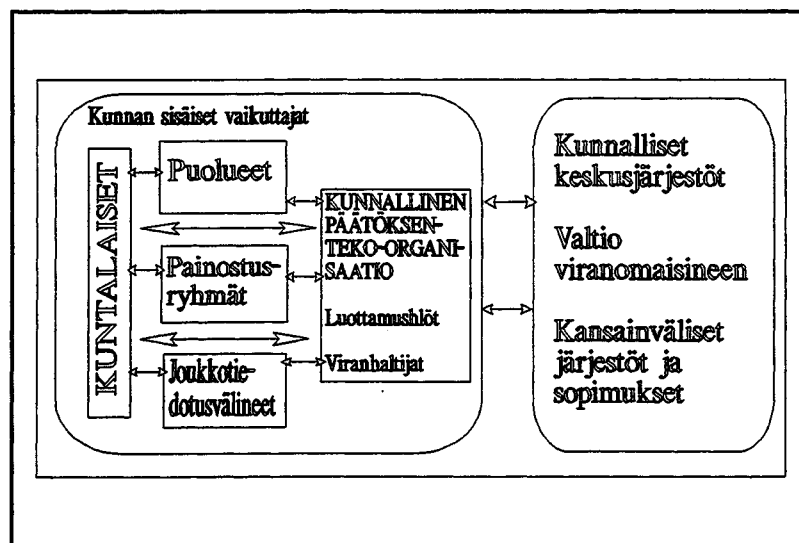
⁷ Jones & Pendlebury 1996

⁸ The Financial Accounting Standards Board:n puheenjohtaja Donald J. Kirk on todennut. "We live in an uncertain world-an economic world that has changed faster than the concepts of accounting that attempt to reflect the world. (Choi & Mueller 1992, 48)

⁹ Henley, Likierman, Perrin, Evans, Lapsley & Whiteoak 1992, 15-18

oiden summana, (3) toiminnan painotuksissa; hallinnollinen osa tavoittelee ratkaisua ongelmiin, ja poliittinen tuo esille kunnassa olevia ongelmia sekä (4) toiminnan oikeutuksen perusteessa; hallinnollinen osa tuottaa palveluja ja tuotteita kuntalaisille, kun taas poliittinen osa tuo esille ympäristönsä kiinnostuksen kohteita.¹⁰ Kunnan hallinnollista ja poliittista osaa koskien on myös esitetty, että julkisen talouden toimintaa tarkasteltaessa on muistettava, että poliittiset päätöksentekijät tavoittelevat mahdollisimman suurta kannatusta ja viranhaltijat mahdollisimman suuria resursseja omalle yksikölle¹¹.

Kuviossa 1 on esitetty kunnallisen päätöksenteon moninaisuutta. Kunnalliseen päätöksentekoon osallistuvat kunnan sisäiset ja ulkoiset vaikuttajat. Kunnan päätöksiä eivät siis tee ainoastaan kuntalaisten demokraattisesti valitsemat luottamushenkilöt, vaan myös virkamiehet ja kunnan työntekijät osallistuvat päätöksentekoon. Päätöksiin voivat vaikuttaa myös erilaiset painostusryhmät sekä lehdistö. Ulkoiset vaikuttajat taas voivat asettaa lakeja ja säännöksiä, jotka säätelevät kunnallista päätöksentekoa.



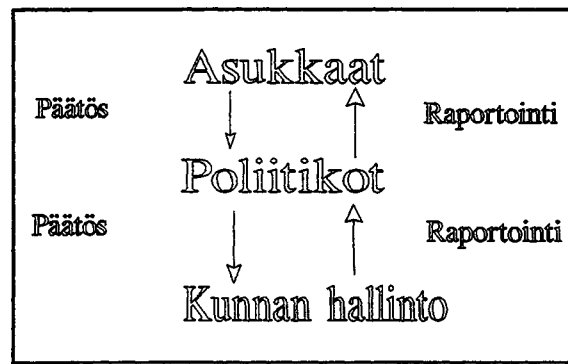
KUVIO 1. Kunnallisen päätöksentekojärjestelmän rakenne¹².

¹⁰ Olson 1990

¹¹ Möttönen 1995, 33

¹² Suomen Kaupunkiliitto 1992, 26

Kuntalaiset eli asukkaat (inhabitants) ovat päätöksellään valinneet poliitikot ja edellyttävät heiltä raportointia tehdyistä päätöksistä. Kuntalaiset haluavat tietää, miten luottamushenkilöt selviävät heille myönnetystä muiden kuntalaisten edustus-oikeudesta. Tällaisena raportointina ja selvityksenä on kunnissa toiminut esimerkiksi talousarvion toteutumisvertailu. Poliitikot taas ovat samanlaisessa päätösraportointisuhteessa hallinnollisten virkamiesten kanssa. Poliitikot tekevät päätöksiä kunnanvaltuustossa. Valtuuston tekemien päätösten toteuttaminen jää edelleen virkamiesten tehtäväksi. Näiden tehtyjen päätösten toteutuksesta valtuusto edellyttää raportointia kunnan virkamiehiltä.¹³ Päätöksentekoon liittyvää raportointivelvollisuutta on esitetty kuviossa 2.

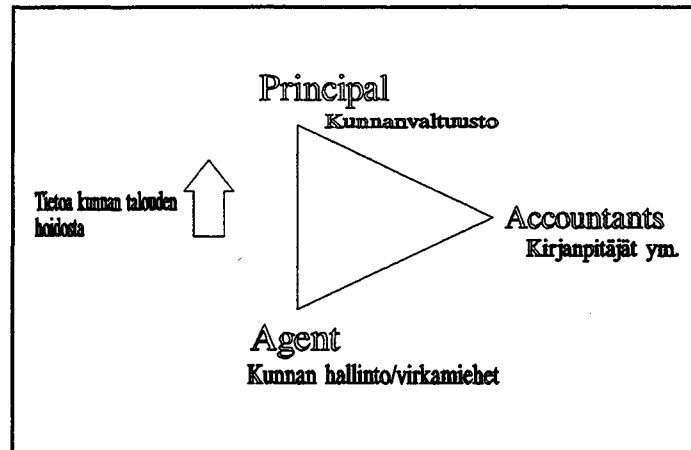


KUVIO 2. Päätöksentekoon liittyvä raportointivelvollisuus.¹⁴

Monsen on esittänyt kunnan toiminnassa olevat poliitikot eli kunnan valtuutetut päämiehinä, jotka edellyttävät raportointia agenteilta eli kunnan hallinnon edustajilta. Kyseisen raportointivelvollisuuden toteuttavat kirjanpitäjät ja muut kunnan laskentatatoimen parissa työskentelevät henkilöt. Kunnan toimintaan liittyvä agentti-päämies -malli on esitetty kuviossa 3.

¹³ Monsen 1997

¹⁴ Monsen 1997



KUVIO 3. Agentti-päämies -malli Monsenin mukaan.

Jones & Pendlebury ovat esittäneet sidosryhmätarkastelun perusteella julkisen yksikön laskentatoimen ja tilinpäätösraportoinnin tavoitteeksi 1) tuottaa rahamääräistä tietoa, jota voidaan käyttää taloudellisten, sosiaalisten ja poliittisten päätösten teossa sekä tilivelvollisuuden (accountability) ja varojen hallinta- ja käyttöoikeuden (stewardship) esittämiseen sekä toisaalta 2) tuottaa sellaista tietoa, jonka avulla voidaan arvioida johdon ja organisaation toimintaa.¹⁵

Jones & Pendlebury ovat tarkastelleet lähemmin käsitteitä stewardship ja accountability. Stewardship eli varojen hallinta- ja käyttöoikeus on käsitteenä suppeampi kuin sitä lähellä oleva käsite accountability eli tilivelvollisuus. Stewardship tarkoittaa lähinnä sitä, että joku yksikkö tms. käyttää toisen omaisuutta isännän oikeuksin. "Isännällä" on tällöin oikeus ja velvollisuus käyttää varoja parhaaksi katsomallaan tavalla. Stewardship-käsite viittaa usein vain taseen avulla tapahtuvaan varojen käytön tarkasteluun. Taseen avulla varojen omistajat voivat tarkastaa, miten varoja käyttävät ovat keränneet lisää rahaa, ja millä tavalla omaisuutta sekä varoja on käsitelty. Tuloslaskelman avulla taas voidaan todeta kuluneen tilikauden rahojen lisäys tai vähennys tuloksen muodossa.

¹⁵ Jones & Pendlebury 1996, 118

Tilivelvollisuudella voidaan Jones & Pendleburyn mukaan käsittää paljon muutakin kuin pelkkää laskentatoimea. Julkisten organisaatioiden tilivelvollisuutta voidaan toteuttaa monella tavalla, esimerkiksi tiedotusvälineiden raporteilla, vaaleilla jne. Tilivelvollisuutta voidaan tarkastella esimerkiksi 3 E:n suoritusten mittausjärjestelmän mukaan, jonka osat ovat economy, efficiency ja effectiveness. Economy tarkoittaa tässä sitä, millaisilla kokonaiskustannuksilla on saavutettu jokin asetettu tavoite. Efficiency taas tarkoittaa panos - tuotos -suhteen tehokkuutta. Effectiveness puolestaan tarkoittaa tarkastelua laadullisesta näkökulmasta, eli kuinka tavoitteiden saavuttamisessa on onnistuttu, ja millaisia vaikutuksia suoritteilla on. Varsinkaan julkisten palveluiden vaikutusten mittaamista ei voitane pitää kovin yksinkertaisena, vaan tällöin mittaamiseen on pyrittävä löytämään vaihtoehtoisia tapoja. Julkisen palvelusuoritteiden arvioinnissa voidaan käyttää esimerkiksi asiakkaiden arvioita sekä palveluprosessin tarkastelua vaihtoehtona palvelusuoritteiden tarkastelulle.¹⁶

Tilivelvollisuuteen liittyy siis myös stewardship-käsitteen ulkopuolelle jäävä varojen hoitoa koskeva, muu kuin taloudellinen vastuu¹⁷. Stewardship-käsitteen mukainen toiminta edellyttää ainoastaan liiketoiminnan menestykseen tai epäonnistumiseen liittyvää raportointia. Raportointi yritystaloudessa eli profit-oriented -ympäristössä, on ollut stewardship-käsitteen mukaista raportointia. Toiminnan tuloksen perusteella on uskottu voitavan tehdä johtopäätöksiä myös muista osaluista, ja toimintaan varoja sijoittaneita tahoja on ensisijaisesti kiinnostanut saavutettava tulos. Julkisen talouden not-for-profit organisaatioista¹⁸ tällainen stewardship-raportointi tuottaa hyvin kapea-alaista tietoa, koska tulosta ei ole ollut tarkoitukseen tuottaa. Tilikauden tuloksen perusteella ei siis voida päätellä sitä,

¹⁶ Jones & Pendlebury 1996

¹⁷ Ijiri (1975) on esittänyt Barrettia mukaillen tilivelvollisuudesta, että "accountability is what distinguishes accounting from other information systems in an organization or in a society".

¹⁸ Käsitteen "not-for-profit organization" on tuonut esille Mautz tarkastellessaan positiivista määritelmää nonprofit -yksikölle. "A true not-for-profit organization's primary emphasis is on service to meet needs; it obtains resources where it can and uses those resources to provide a service or services to recipients at no cost or at less than cost". (Mautz 1994, 8)

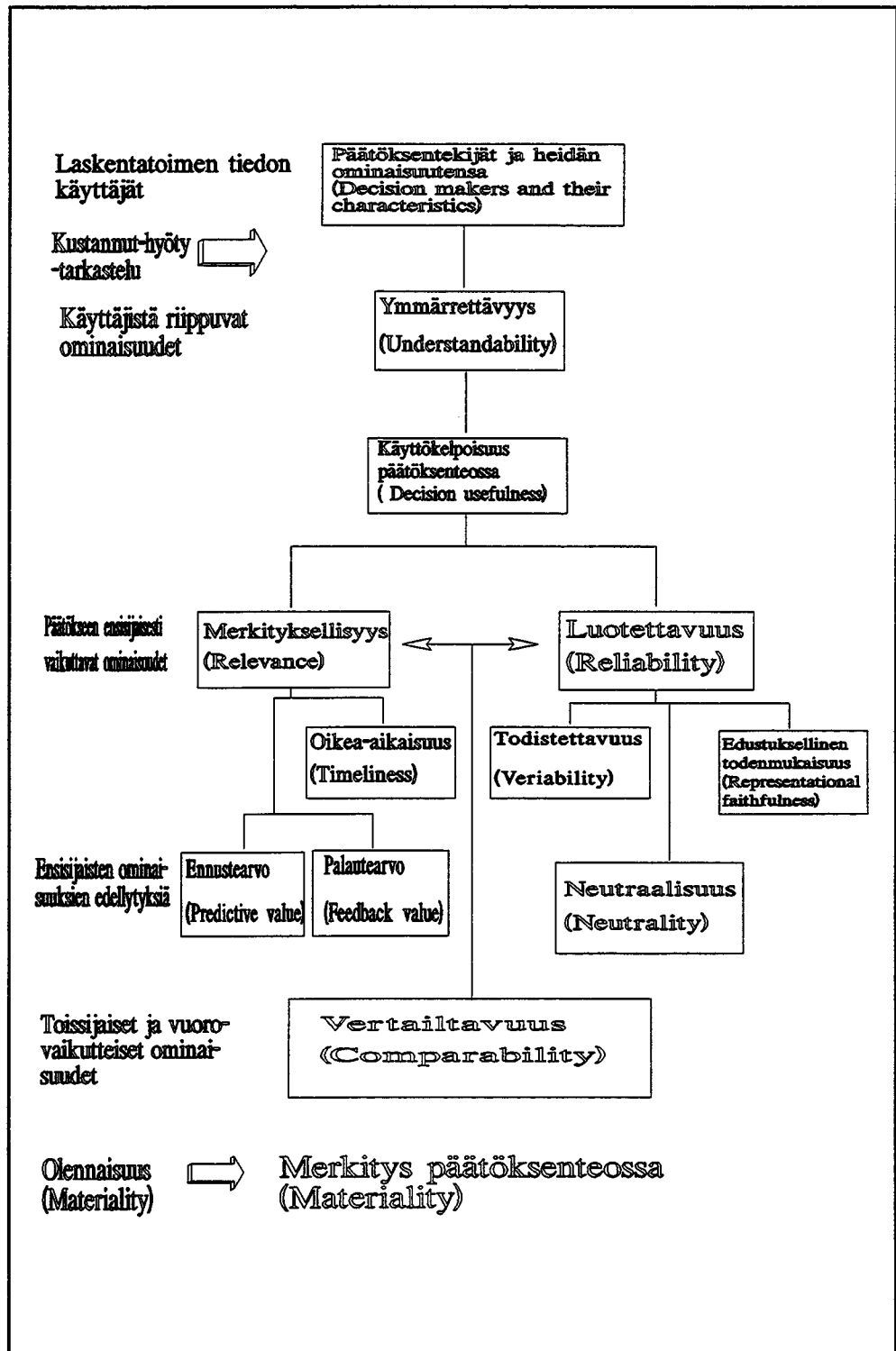
miten toiminta-ajatuksen mukaiset tavoitteet on saavutettu. Tilivelvollisuutta korostetaan tästä syystä julkisen talouden toiminnan yhteydessä.¹⁹

Laskentatoimen yhtenä tehtävänä on tuottaa tietoa päätöksentekoa sekä toiminnan arviointia varten. Laskentatoimen tuottaman tiedon avulla tulee voida arvioida esimerkiksi tilivelvollisuuden toteuttamista kunnan tilinpäätösraportoinnissa. Koska laskentatoimen tarkoituksena on tuottaa tietoa päätöksentekoa varten, tiedon käyttökelpoisuus päätöksentekotilanteessa on yksi tärkeimmistä laskentatoimen tuottamalta tiedolta vaadituista ominaisuuksista. Tiedon käyttökelpoisuuteen taas vaikuttaa luonnollisesti se, millaisia henkilöitä päätöksentekoprosessissa on mukana. Päätöksentekoon osallistuvilla henkilöillä on taustastaan riippuen erilaisia aiempia tietoja, ja he saattavat ymmärtää itse päätöksenteon kohteena olevan asian hyvin eri tavoin.

Pitkänen on ymmärrettävyyttä käsitellessään tuonut esille, että tiedon ymmärrettävyyden lähtökohtana tulee pitää sitä, että tilinpäätösinformaation käyttäjällä on kohtuulliset liiketoiminnan ja laskentatoimen perusvalmiudet sekä halu perehtyä tilinpäätöksessä annettavaan informaatioon ja sen perusteisiin hyväksikäytettävyyden saavuttamiseksi. Hänen mukaansa ymmärrettävyyden vaatimus ei kuitenkaan ole peruste siihen, ettei monimutkaista tai vaikeaa, mutta tilinpäätöksen kannalta merkityksellistä seikkaa sisällytetä lainkaan tilinpäätökseen. Tilinpäätösinformaation laadullisten vaatimusten taustalla on kirjanpidolle ja tilinpäätökselle asetetut yleiset puiteolettamukset.²⁰

¹⁹ Jones & Pendlebury 1996, 117

²⁰ Kirjanpidolle ja tilinpäätökselle asetetuilla yleisillä puiteolettamuksilla tarkoitetaan, että (1) laskennan kohde on taloudellinen kokonaisuus, (2) sen toiminta jatkuu määrättömästi, (3) kirjanpitoon merkityt markat ovat keskenään samanarvoisia, (4) luovutus realisoi tulon ja menon sekä (5) menot jaksotetaan tilikausittain jaksotettujen tulojen mukaan. (Pitkänen 1994, 44)



KUVIO 4. Laskentatoimen tiedolle asetetut laadulliset vaatimukset (FASB).²¹

Kuvio 4 esittää The Financial Accounting Standards Boardin (FASB) laskentatoimen tuottamalle tiedolle asetettamia laadullisia vaatimuksia. FASBin kriteeristön mukaan kaksi ensisijaista ominaisuutta tuotetulle tiedolle ovat merkityksellisyys ja luotettavuus. Merkityksellisyydellä tarkoitetaan sitä, että päätöksentekijän on saatava tuotetusta tiedosta apua päätöksentekoon, jolloin tuotettu tieto joko vahvistaa tai muuttaa päätöksentekijän aikaisempia käsityksiä. Tiedon palautearvolla tarkoitetaan juuri sen kykyä vaikuttaa aikaisemmin vallalla olleisiin käsityksiin. Merkityksellinen tieto auttaa myös menneiden, nykyisten ja tulevien tapahtumien arvioinnissa. Jotta tieto täyttäisi merkityksellisyyden vaatimuksen, sen on oltava myös päätöksentekijän saatavilla, ennen kuin se menettää mahdollisuuden vaikuttaa päätökseen. Tätä tarkoitetaan tiedon oikea-aikaisuudella. Oikea-aikainen tieto on ajankohtaista, eli se tulee tiedon hyväksikäyttäjälle riittävän nopeasti. Tiedolle asetettua oikea-aikaisuuden vaatimusta toteutetaan tuottamalla tietoa säännöllisesti. Säännöllisyydellä voidaan tarkoittaa esimerkiksi kuukausiraportteja.

Tiedon luotettavuus taas merkitsee sitä, että päätöksentekijät voivat luottaa siihen, että tieto todellisuudessa kuvaa sitä, mitä sen oletetaan kuvaavan sekä säilyttää asioiden väliset suhteet sellaisina, kuin ne ovat todellisuudessa. Tässä kohdassa voidaan viitata esimerkiksi kirjanpitolain konsernitilinpäätökselle asettamaan emo- ja tytäryritysten tilipuitteiden yhdenmukaisuusvaatimukseen. Tiedon luotettavuuteen liittyy myös se, että tieto voidaan todistaa oikeaksi. Tällöin kenen tahansa asiantuntijan suorittamat mittaukset ja johtopäätökset samasta aineistosta tuottavat saman tuloksen. Luotettavan tiedon tulee täyttää myös neutraaliuden vaatimus, eli laskentatoimen raporttien ja tiedon esittämisessä ei saa olla virheitä tai harhaanjohtavia painotuksia.²² Pitkänen puolestaan määrittelee tiedon neutraaliuden siten, ettei tiedon esittämisessä suosita mitään tahoja, vaan tieto pyrkii hyödyntämään kaikkia tahoja yhtäläisesti. Samoin tilinpäätöksestäkin annetaan tieto mahdollisimman puolueettomalla tavalla.

Belkaouin esittämän FASB Statement of Financial Accounting Concept numero 2:n mukaan tiedon toissijaisia ja vuorovaikutteisia ominaisuuksia ovat tiedon verrattavuus ja johdonmukaisuus. Näillä tarkoitetaan sitä, että käytetään sellaisia menetel-

²² Belkaoui 1992, 202

miä, joiden avulla eri ajanjaksojen tietoja on mahdollista verrata keskenään. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että laskentatoimessa käytettäviä menetelmiä ei saisi lainkaan vaihtaa. Vaihtaminen on perusteltua, jos esimerkiksi ympäristöstä johtuvat syyt sitä edellyttävät, ja uusi menetelmä voidaan todistaa paremmaksi kuin aikaisempi. Laskentatoimen tiedon tuottamiseen liittyy myös kustannus - hyöty -näkökulma, jonka mukaan laskentatoimeen liittyvää informaatiota tulee tuottaa vain, kun siitä saatavat hyödyt ylittävät sen aiheuttamat kustannukset. Informaation olennaisuudella tarkoitetaan sitä, kuinka tietoa tullaan käyttämään päätösten teossa, vai käytetäänkö sitä lainkaan. Tiedon tulee siis olla sisällöltään ja esitystavaltaan sellaista, että sen perusteella käyttäjän on mahdollista arvioida toteutunutta kehitystä sekä pyrkiä sen avulla ennakoimaan tulevaa kehitystä. Tiedon olennaisuudella tarkoitetaan Pitkäsén määritelmän mukaan myös sitä, että tilinpäätöksen tulee sisältää päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. Olennaisuudella tarkoitetaan Pitkäsén mukaan toisaalta myös sitä, ettei kokonaisinformaation kannalta epäolennaisia eriä tarvitse käsitellä ehdottoman tarkasti. Arviointi tapahtuu siis sen mukaan, miten tietoa on voitu käyttää päätöksenteossa eli miten sen voidaan katsoa täyttäneen laskentatoimen tiedolle asetetut kriteerit.

Tilinpäätösinformaatiolle asetut vaatimukset eivät ole kaikilta osin toisiaan tukevia. Käytännössä näitä vaatimuksia joudutaan sovittamaan toisiinsa. Tavoitteeksi on kuitenkin asetettu, että saavutetaan sellaiset tiedon ominaisuudet, joiden avulla oikeiden ja riittävien tietojen tuottaminen on mahdollista.

2.3 Konsernin määrittely yritys- ja kuntataloudessa

Konsernin määritelmät eroavat hieman toisistaan yritys- ja kuntataloudessa. Yritystaloudessa konserni voidaan määritellä taloudellisiin tavoitteisiin pyrkiväksi kokonaisuudeksi, jolloin sen tunnusmerkeiksi muodostuvat päätöksentekovalta, toiminnan ohjaaminen ja yhtenäinen johto²³. Toisaalta konserni voidaan määritellä, pysyväksi tarkoitetuksi taloudelliseksi kokonaisuudeksi, joka muodostuu kahdesta tai useammasta juridisesti itsenäisestä yrityksestä. Konsernisuhteen muodostumi-

²³ Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti, 210

seen liittyy se, että yhdellä yrityksellä eli emoyrityksellä on määräämisvalta muissa konserniin kuuluvissa yrityksissä eli tytäryrityksissä.²⁴

Emo- ja tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi, ja niiden tuloslaskelmat ja taseet liitetietoineen yhdistellään konsernitilinpäätökseen nimike nimikkeeltä²⁵. Määräämisvalta²⁶ on konsernisuhteen olennainen tunnusmerkki. Osakkeenomistustilanteessa on ratkaisee äänivallan enemmistö eikä pelkkä osake-enemmistö. Kirjanpitolain 22. a §:n mukaisesti konsernin emoyhtiö on liiketoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen, jolla on määräämisvalta toisessa liiketoimintaa harjoittavassa kirjanpitovelvollisessa tai ulkomaisessa yrityksessä. Emo- ja tytäryritysten tunnusmerkkinä olevaa liiketoimintaa ei ole tarkasti määritelty, mutta konsernikäsitteeseen liittyvä liiketoimintavaatimus on kuitenkin laajempi kuin esimerkiksi elinkeinoverolain mukainen liiketoimintamääritelmä, jonka 1. §:n mukaan liiketoiminta on elinkeinotoiminnan tulonlähde²⁷. Emoyhtiöksi voidaan määritellä myös sellainen aatteellinen yhdistys, joka tytäryrityksensä osakkeiden omistuksen ohella osallistuu tytäryrityksensä johtamiseen. Tällainen osallistuminen voi tapahtua esimerkiksi hallintopalveluja luovuttamalla tai vastaanottamalla. Edellytyksenä kuitenkin on, että emoyritys osallistuu aktiivisesti tytäryrityksen toimintaan. Pelkkänä passiivisena holding-yhtiönä toimiminen ei siis täytä emoyhtiölle asetettua liiketoimintavaatimusta.²⁸

²⁴ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 17

²⁵ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 23

²⁶ Kirjanpitolain 22. b §:ssä määräämisvalta määritetään seuraavilla kolmella tavalla: 1) emoyhtiö omistaa enemmän kuin puolet tytäryrityksen kaikkien osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä, 2) emoyrityksellä on yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai niihin verrattavien sääntöjen nojalla oikeus nimittää osa toisen kirjanpitovelvollisen tai siihen verrattavan ulkomaisen yrityksen hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä tai sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää tällaisen toimielimen, ja tämä oikeus yhdessä omistuksen tai jäsenyyden tuottaman äänivallan kanssa tuottaa oikeuden nimittää tällaisen toimielimen jäsenten enemmistön, 3) määräämisvalta saavutetaan sellaisen sopimuksen perusteella, joka tuottaa edellä mainitut määräämisvallan muodot.

²⁷ Elinkeinoverolaki 1986

²⁸ Holding -yhtiöllä tarkoitetaan tässä yhtiötä, joka toimii passiivisena hallinto-, kontrolli ja omistajayhtiönä. Tämä tarkoittaa siis sitä, että esimerkiksi pelkkä luotonanto ei riitä konsernisuhteen muodostumiseen. (Riistama, Prepula, ym. 1995a, 24-25)

Yhtiötä, jossa emoyhtiö käyttää määräämisvaltaa, kutsutaan siis tytäryhtiöksi. Yritys voi kuulua tytäryrityksenä vain yhteen konserniin. Emoyhtiön määräämisvalta ei ole riippuvainen vain tytäryrityksen osakkeiden ja osuuksien omistamisesta, vaan määräysvalta määritetään emoyhtiön vallankäyttöoikeuden mukaan.²⁹

Konsernikäsitteisiin liittyy myös alakonserni. Sillä tarkoitetaan konsernia, jonka emoyrityksessä jollakin alakonserniin kuulumattomalla yrityksellä on määräämisvalta³⁰. Alakonserni muodostuu käytännössä esimerkiksi siten, että yritys B muodostaa konsernin tytäryritystensä C ja D kanssa. Yritys B voi puolestaan olla yritys A:n tytäryritys, jolloin konserni B-C-D on alakonserni.

Kuntataloudessa konserniyritysten välillä voi olla enemmän eroja kuin yritystaloudessa, koska kunnan toimintaan kuuluu perinteisesti mahdollisimman monipuolisten palvelujen järjestäminen kuntalaisille. Tämä sisältyy myös kunnan toiminta-ajatuksen, joka on kuntalaisten tarpeiden tyydyttäminen kussakin tapauksessa tarkemmin määriteltävien tehtävien avulla³¹. Kuntakonserni määritellään "kunnan yhden tai useamman muun juridisesti itsenäisen yhteisön kanssa muodostamaksi taloudelliseksi kokonaisuudeksi, jossa kunnalla yksin tai muiden kuntakonsernin yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä eli tytäryhteisössä"³².

Alakonsernin määritelmä kuntataloudessa vastaa edellä esitettyä yritystalouden alakonsernin määritelmää. Alakonsernilla kuntataloudessa tarkoitetaan siis konsernia, jonka emoyhteisössä alakonserniin kuulumattomalla kunnalla on määräämisvalta.³³

²⁹ Riistama, ym. 1995a, 23

³⁰ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 29

³¹ Hallipelto 1980, 16

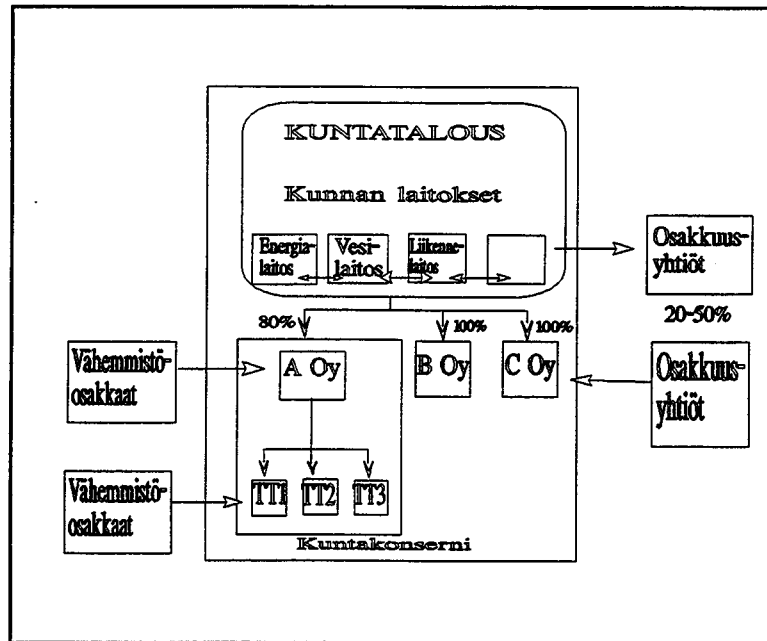
³² Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 5

³³ Hallipelto 1995, 310

Kuntataloudessa yritystalouden konserniyrityksiä vastaavat konserniyhteisöt, joilla tarkoitetaan emoyhteisönä toimivaa kuntaa sekä sen tytäryhteisöä. Kunnan tytäryhteisöillä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, yhdistyksiä ja säätiöitä, joissa kunnalla on määräämisvalta. Määräämisvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräämisvalta toisessa yhteisössä. Kuntataloudessa konsernisuhteen muodostumiseen vaikuttavat pääosin samat määräysvaltaa koskevat määritelmät kuin yritystaloudessa. Kirjanpitolain mukaan edellä esitetyt määräämisvallan ehdot edellyttävät kuitenkin aina myös omistusta, mutta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston mukaan tyttären tunnusmerkiksi riittää pelkkä määräysvalta. Kuntakonsernilta ei myöskään vaadita edellä mainittua yritystaloudessa vallitsevaa liiketoiminnan harjoittamistuntemerkkiä. Kuntakonsernin tilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden voidaan katsoa ulottuvan laajemmalle kuin kirjanpitolain määrittelemän konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden. Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään liiketoimintaa harjoittavien yhteisöjen lisäksi kunnan määräämisvallassa olevat yhdistykset, muut yhteisöt ja säätiöt niiden toiminnan luonteesta riippumatta.³⁴

Kunnalla on mahdollisuus järjestää palvelutoimintojaan erillisten yhtiöiden, säätiöiden ja kuntayhtymien muodossa. Tällaisten toimintojen talous jää kunnan talousarvion ja tilinpäätöksen ulkopuolelle, tai ne ovat määrättyinä netto-osuuksina mukana kunnan talouden suunnittelussa ja seurannassa. Pienille kunnille kuntayhtymät voivat olla ainut keino tarjota 1.8.1995 voimaan tulleen uuden perusoikeusuu- distuksen mukaiset peruspalvelut kunnan asukkaille. Konsernitilinpäätöksen avulla nämä pyritään ottamaan mukaan kunnan kokonaistarkasteluun. Kuntakonsernin toimintaa tarkastellaan kuviossa 5, joka esittää kuntakonsernin mahdollista raken- netta.

³⁴ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 5-10



KUVIO 5. Kuntakonsernin mahdollinen rakenne.³⁵

Tytäryhteisöjen tilinpäätökset yhdistellään kunnan konsernitilinpäätökseen nimike nimikkeeltä. Kuntayhtymä yhdistellään konsernitilinpäätökseen rivi riviltä peruspääomaosuuden mukaisessa suhteessa riippumatta äänivaltasäännöksistä. Tällöin jokaisesta tase-erästä yhdistellään konsernitaseeseen kunnalle kuntayhtymäsopimuksessa määritelty osuus. Tämä osuus määräytyy tilinpäätöshetkellä olevan peruspääomaosuuden mukaisesti, ellei kunnan osuudesta kuntayhtymän varoihin ja velkoihin ole toisin sovittu. Kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta vähennetään kunnan taseessa olevasta kuntayhtymäosuuden kirjanpitoarvosta. Jos kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on suurempi kuin kuntayhtymään pääomasijoitukseksi annettu määrä, esitetään tämä positiivinen erotus konsernitaseeseen muussa omassa pääomassa eränä 'Osuus kuntayhtymän oman pääoman lisäyksestä'. Jos taas kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on pienempi kuin kuntayhtymään sijoitettu määrä, vähennetään erotus konsernitaseeseen muusta omasta pääomasta.³⁶

³⁵ Kuntalehti 18/94, 31

³⁶ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 6-7

Kuntakonsernin ja yrityskonsernin yksi ero on siinä, että kuntakonsernia ei ole varsinaisesti "perustettu", kuten monet yrityskonsernit, vaan se on pikku hiljaa syntynyt kunnan toiminnan muokkaantuessa. Perustarkoituksena on siis kunnan toiminnan kehittäminen paremmin kuntataloudelle asetettuja tehtäviä vastaavaksi.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee ottaa huomioon konsernin osuus osakkuusyrityksistä sekä yhteisyrityksistä. Osakkuus- ja yhteisyhteisöjen määritelmät vastaavat toisiaan yritys- ja kuntataloudessa. Edellä mainitut yritykset eivät ole konserniyrityksiä, vaikka niiden tilinpäätöksillä onkin vaikutus konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Osakkuusyrityksillä tarkoitetaan yrityksiä, joista konserni omistaa vähintään viidenneksen ja enintään puolet, ja joissa konsernilla on huomattava vaikutusvalta³⁷. Osakkuusyrityksen omistajana voi toimia yksi konserniyritys tai useampia konserniyrityksiä yhdessä. Osakkuusyrityksiä ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen konserniyritysten tavoin, vaan konsernitilinpäätöksessä otetaan huomioon konsernin omistusosuutta vastaava osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sekä eliminoidaan konsernin omistusosuutta vastaava osuus konsernin ja osakkuusyrityksen välisten liiketoimien tuottamista katteista.

Kirjanpitolain 22. c §:n 5. momentin mukaan osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojen yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. Osakkuusyritys voidaan jättää yhdistelemättä konserniin, mikäli taustalla ei ole konsernisuhdetta ja tiedoilla ei ole olennaista vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Konsernitilinpäätöksessä huomioitavalla yhteisyrityksellä tarkoitetaan yritystä, jonka konserni omistaa yhden tai useamman yrityksen kanssa tasaosuuksin. Tällainen yhteisyritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen konsernin omistusosuutta vastaavasti nimike nimikkeeltä. Ennen yhdistämistä konsernin ja yhteisyrityksen välisistä liiketoimista syntyneistä katteista vähennetään konsernin omistusosuutta vastaava osuus. Konsernitilinpäätöksen liitetietoihin yhteisyritys yhdistellään omistusosuuden mukaisesti.

³⁷ Huomattava vaikutusvalta eli vähintään viidennes ja enintään puolet osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänivallasta. (Riistama, Prepula ym. 1995a, 23)

Konsernitilinpäätöksessä voi tulla huomioitavaksi yritys, jossa konsernilla on merkittävä omistusosuus mutta ei huomattavaa vaikutusvaltaa. Kyseisellä omistusosuudella tarkoitetaan yleensä vähintään viidennestä. Tällaista yritystä ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen, vaan siitä annetaan konsernitilinpäätöksessä tarpeellisia tietoja.³⁸

Kuntataloudessa osakkuusyhteisön ja yhteisyhteisön määritelmät ovat samanlaisia kuin edellä esitetyt yritystalouteen liittyvät määritelmät.

2.4 Konsernitilinpäätös kuntataloudessa

Kunnallinen konsernitilinpäätös on koettu tarpeelliseksi, koska kunnan palveluiden tuottamisen järjestäminen yhtiö-, säätiö- ja kuntayhtymämuotoon jättää nämä palvelutuotannot kokonaan emokunnan tilipäätöksen ulkopuolelle. Konsernilaskelmien avulla voidaan selvittää kaikki kunnan määräysvallassa ja vastattavana olevat menot ja tulot sekä varat, velat ja vastuut. Tällainen kunnan määräysvalta tai vastuu taas voi perustua omistukseen tai sopimukseen. Kunnalliset konsernilaskelmat varmistavat siis sen, että kunnan toimintojen organisointitavasta riippumatta kuntaa voidaan tarkastella konsernitilinpäätöksessä kokonaisuutena.

Kuntakonsernia tarkastellaan tällä hetkellä kuntalain perusteella pääasiassa varallisuusaseman, varojen ja velkojen näkökulmasta. Tämän vuoksi kunnan kirjanpidon selitysteoriaa voidaan pitää staattisena, koska pelkästään taseen laatimisvelvoite korostaa kuntakonsernin nimenomaisesti varallisuusaseman esiintuomista.³⁹

Kunnallisen konsernitilinpäätöksen laatimisessa korostetaan konsernin kannalta olennaisuuden periaatetta. Tällä tarkoitetaan sitä, että kuntakonsernissa ja sen osakkuusyhteisöissä kirjanpitoon merkityn tiedon on oltava olennaista. Epäolennaiseksi

³⁸ Riistama, Prepula, Järvinen & Tuokko 1995a, 22-24

³⁹ Kirjanpidon selitysteoria jaetaan dynaamisiin ja staattisiin teorioihin. Dynaamisissa teorioissa korostetaan tilikauden tuloksen laskentaa, jolloin ensisijaisena tavoitteena on laskentaperiodin tuloksen selvittäminen taseen jäädessä vähemmälle huomiolle. Staattisissa teorioissa tietyn ajankohdan varallisuusasema on etusijalla. Tavoitteena on talousyksikön varallisuuden tai omaisuusaseman selvitys tietynä ajankohtana. (Hallipelto 1995, 68)

kunnallisen konsernitilinpäätöksen kannalta voidaan katsoa tytär- ja osakkuusyhteisö, jolla ei ole merkittävää varallisuutta, velkaa eikä takaussitoumuksia ja, jonka oma pääoma vastaa kunnan taseen osakkeisiin ja osuuksiin merkittyä erää⁴⁰. Kunnan konsernitilinpäätöksen merkitys on tuoda tarkasteltavaksi kuntakokonaisuus, jossa on otettu huomioon kaikki kuntakonsernin kannalta merkittävät seikat. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole tarkoitus tarkertua epäolennaisiin seikkoihin, esimerkiksi yhden ostolaskun puuttumiseen.

⁴⁰ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1995, 13

3 KUNNALLINEN TILINPÄÄTÖS SEKÄ KIRJANPITOLAIN MUKAINEN KONSERNITILINPÄÄTÖS

Tässä kappaleessa on tarkasteltu konsernitilin päätöskokonaisuutta yritys- ja kuntataloudessa sekä erityisesti konsernitilin päätöksen asemaa kunnassa. Itse konsernitilin päätöstä yritys- ja kuntataloudessa on tarkasteltu perehtymällä konsernitilin päätöksen tavoitteisiin ja siihen, miten konsernitilin päätös laaditaan.

3.1 Konsernitilin päätöksen tavoitteet

Konsernitilin päätöksen tavoitteena yritystaloudessa on osoittaa konsernin tilikauden tulos sekä määrittää konsernin voitonjakokelpoinen oma pääoma. Tämän lisäksi konsernitilin päätöksen tarkoituksena on antaa yleiskuva koko konsernin asemasta erityisesti sen vapaan oman pääoman kannalta sekä toiminnan tuloksesta ja rahoitusasemasta tilikauden päättyessä. Kirjanpitolain yleisvaatimus oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta koskee myös konsernitilin päätöstä.⁴¹ Tarkastelemalla pelkääntään erillistilin päätöksiä on vaikea päästä edellä esitettyihin tavoitteisiin⁴².

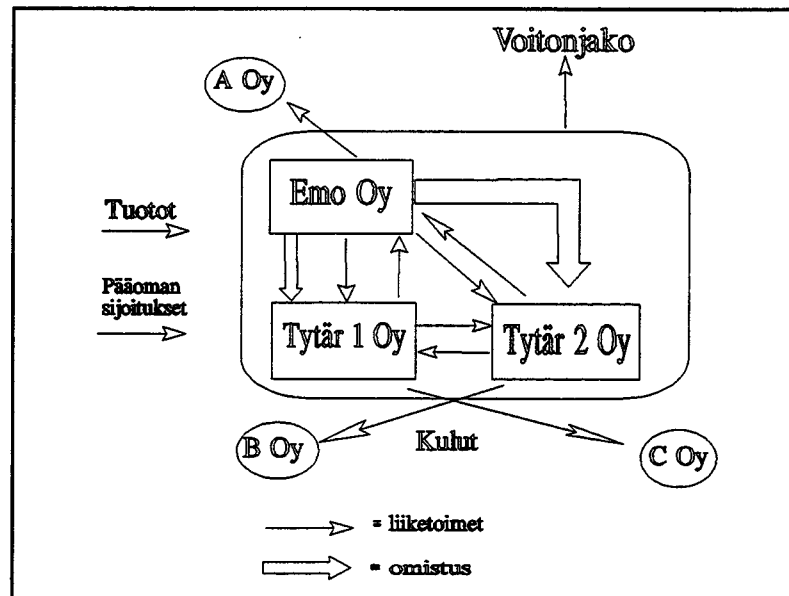
Konsernitilin päätös osoittaa tulot realisoituneiksi vasta, kun hyödyke on lopullisesti myyty konsernin ulkopuolelle. Vastaavasti konsernitilin päätökseen kirjataan kuluina vain konsernin ulkopuolisille tahoille maksetut menot, kuten myös pääomansijoi-

⁴¹ Karhu 1994, 69-70

⁴² Jos konsernin tilinpäätös suoritettaisiin pelkääntään laskemalla yhteen erillistilin päätökset saatava yhdistelmä johtaisi harhaan esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- sisäiset tuotto- ja kuluerät sisältyvät tuloslaskelmaan ja kasvattavat tarpeettomasti tuloslaskelmia eriä
- tase-erät tulevat lasketuiksi kahteen kertaan sisäisen osakkeenomistuksen sekä saamis- ja velkasuhteiden johdosta
- erillistilin päätöksiin voi sisältyä konsernin sisäistä, realisoitumatonta voittoa
- osakkuusyhtiöiden vaikutus ei käy selville erillistilin päätöksistä
- konsernin ulkopuolisten omistajien osuus ei tule esille
- konsernin jakokelpoinen voitto ei käy ilmi
- annetut pantit, kiinnitykset, takaukset ja muut vastuut saattavat muodostua harhaanjohtaviksi silloin, kun konserniyhtiöiden tilinpäätöksiin sisältyy vastuita toisten konserniyritysten puolesta. (Ahti, Tikkanen, Viljanen 1994, 35)

tuksina varoina käsitellään vain ulkopuolisten sijoituksia emoyhtiöön. Nämä liittyvät konsernitilinpäätöksen tavoitteeseen tuottaa tietoa konsernin toiminnasta ja liiketapahtumista ikään kuin kyseessä olisi yksi yritys. Konsernitilinpäätöksen sisältö ja tarkoitus on esitetty kuviossa 6.



KUVIO 6. Konsernitilinpäätös.⁴³

Konsernitilinpäätöksestä tulisi lisäksi saada tietoja konsernin ja sen yksiköiden tarkoituksenmukaiseen ja järkipäiväiseen johtamiseen. Tällaisia tietoja, joilla on merkitystä myös konserniin kuuluvien yhtiöiden eri etutahojen ja heidän oikeusasemansa kannalta, ovat tiedot konsernin rahoitusasemasta. Lisäksi konsernitilinpäätöksen avulla pyritään tuottamaan tietoa konsernin rahoitusasemaan ja kannattavuuteen vaikuttavista tekijöistä.⁴⁴ Konsernitaseelle erityisesti asetettu tavoite on tiedon esittäminen konsernin omasta pääomasta sen jälkeen, kun konserniyhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen omistus on eliminoitu ja konsernin ulkopuolisten tahojen omistus tytäryrityksistä on erotettu omaksi eräkseen konsernitaseeseen.

⁴³ Ahti, Tikkanen & Viljanen 1994, 36

⁴⁴ Sosiaali- ja Terveysministeriö 1990

Kunnan konsernitilinpäätöksen erityiseksi tavoitteeksi on esitetty niiden *varojen, velkojen ja vastuiden selvittäminen, joihin kunnalla on omistajuuteen tai sopimukseen perustuvaa määräysvaltaa, velvoitteita tai vastuuta*.⁴⁵ Konsernin taloudellisen aseman osoittamista koskevat tavoitteet voidaan katsoa liittyvän kunnan laskentatoimelle asetettuun tavoitteeseen. Ne voivat olla apuna kunnan päätöksentekijöille silloin, kun tehdään tärkeitä suunnitelmia ja päätöksiä. Lisäksi kunnan laskentatoimen tulee tuottaa tietoa myös muille sidosryhmille, joita ovat esimerkiksi kunnan perusjäsenet, ympäristökunnat, valtion viranomaiset, kunnassa toimivat yritykset, kunnan yhteisöt ja järjestöt ja rahalaitokset⁴⁶.

Kunnallisen konsernitilinpäätöksen tavoitteena voidaan pitää myös mahdollisuutta vertailla kuntaa ja yrityksiä esimerkiksi taloudellisuuden tunnuslukujen mukaisesti. Tällä voidaan tarkoittaa esimerkiksi yksityisten ja kunnallisten palveluiden hintojen vertailua, kunnan toiminnan tehokkuutta verrattuna vastaavia suoritteita tuottaviin yksityisiin yrityksiin, kunnan omaisuuden todellisen arvon tarkastelua ja sen tuottavuuden arviointia. Liikekirjanpitoon siirtyminen merkitsee sitä, että käyttöomaisuuskirjanpidon omaisuusarvot määräytyvät hankintahintaisen jäännösarvon mukaan ja poistot tehdään suunnitelman mukaisina.⁴⁷ Tältä osin tämän voidaan katsoa johtavan siihen, että kuntien taseet ovat vertailukelpoisia yritysten taseiden kanssa. Konsernitilinpäätöksen tavoitteena voidaan pitää esimerkiksi tiedottamista kuntalaisille kunnan heikentyneestä rahoitusasemasta, jolla taas voidaan perustella äyrihinnan korottamista tai lisävelan ottoa. Konsernitilinpäätös tuottaa yhteiskunnalle myös tietoa kunnan sidoksista ja riippuvuuksista. Konsernitilinpäätöksen tulee siis antaa tietoja kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ikään kuin kyseessä olisi yksi yritys⁴⁸.

⁴⁵ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 8-9

⁴⁶ Kivistö 1981, 174

⁴⁷ Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta 1993, 3-7

⁴⁸ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 39

3.2 Konsernitilinpäätöksen rakenne

Konsernitilinpäätös tulee kirjanpitolain 22. c §:n mukaan muodostaa konserniin kuuluvien yritysten tuloslaskelmien, taseiden ja niiden liitetietojen yhdistelminä. Konsernitaseen rakennetta on tarkastelu tarkemmin kappaleessa 3.5. Konsernituloslaskelman laatimisen perustana on konsernin pääasiallisen toiminnan, käytännössä usein emoyrityksen toiminnan, mukainen tuloslaskelma.⁴⁹ Konsernituloslaskelman laatiminen perustuu kirjanpitolain 19. §:ään sekä 22. c ja 22. d §:iin⁵⁰.

Toimintakertomusta ei velvoiteta laatimaan osaksi konsernitilinpäätöstä kirjanpitolain mukaan, mutta oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi toimintakertomus kuitenkin usein laaditaan konsernitilinpäätöksen yhteydessä. Toimintakertomuksen antamisvelvollisuus määräytyy siis konsernin emoyrityksen yhteisömuodon perusteella, esimerkiksi osakeyhtiölain mukaisesti.

Kirjanpitolaki ei velvoita konsernia myöskään sisällyttämään tilinpäätökseensä rahoituslaskelmaa. Sen sijaan, kuten toimintakertomuksen laadintaankin säännöksiä rahoituslaskelman laatimiseen löytyy osakeyhtiölaista ja osuuskuntalaista. Kirjanpitolautakunta on antanut rahoituslaskelman laatimisesta yleisohjeen, johon sisältyy myös ohje konsernin rahoituslaskelman laatimiseen.

Kuntataloudessa uusi kuntalaki velvoittaa laatimaan konsernitilinpäätöksessään vain konsernitaseen. Kuitenkin käytännössä ainakin suuremmissa kuntatalouksissa laaditaan yritystalouden konsernitilinpäätöstä muistuttava konsernitilinpäätös, johon sisältyvät konsernitaseen ohella myös muut konsernitilinpäätöksen osat. Konsernitilinpäätöksen harjoitteluvaiheessa, ennen vuotta 1997, monissa kunnissa on laadittu

⁴⁹ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 325

⁵⁰ Konsernituloslaskelmassa tulee KPL:n 19., 22. c, ja 22. d §:ien mukaan esittää:

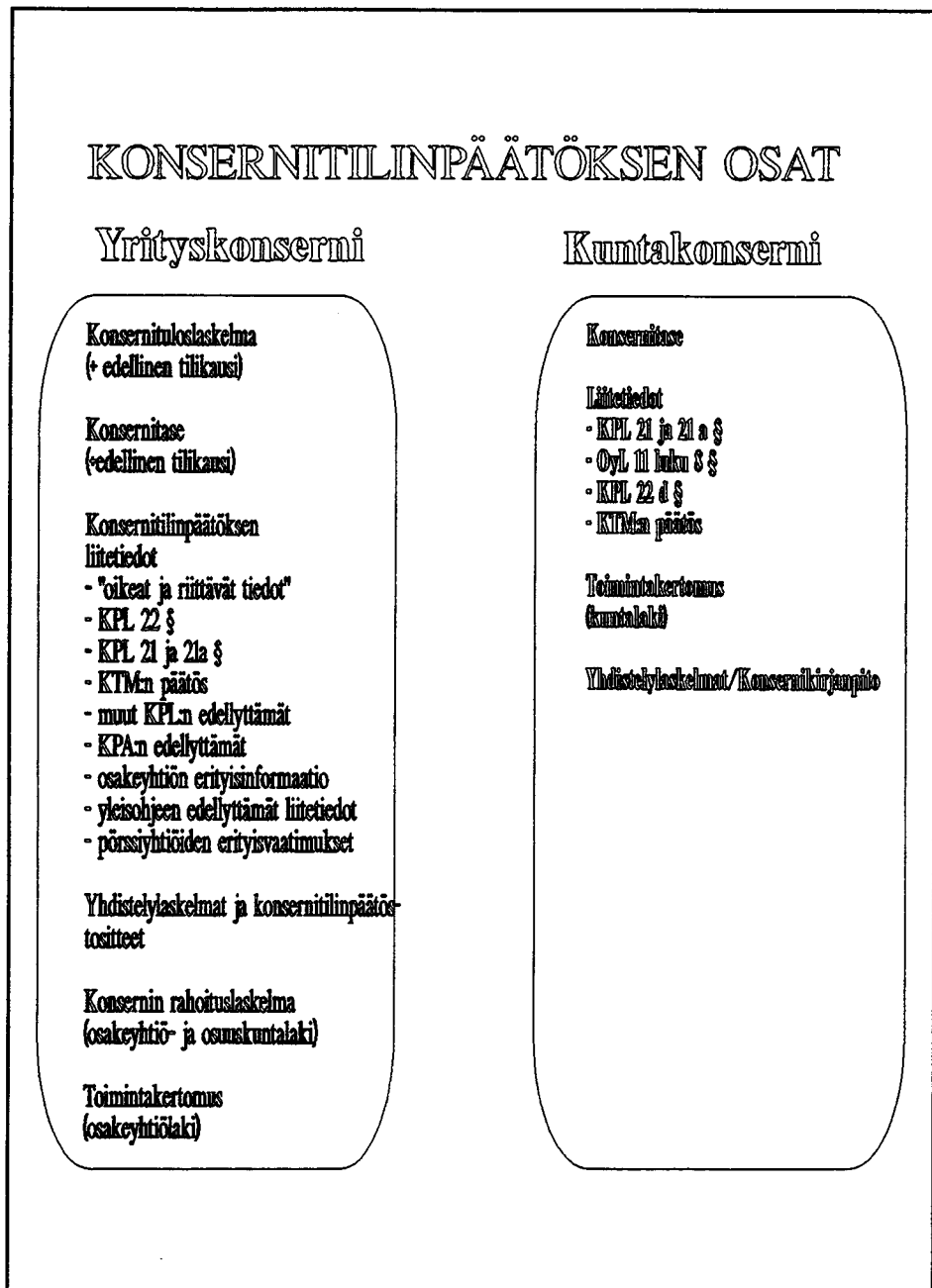
- kokonaistuotot tai liikevaihto
- liiketoiminnan muut tuotot sekä kulut riittävästi eriteltyinä,
- rahoitustuotot omana eräänään,
- liiketoiminnan kulut ja rahoituskulut, omina kuluerinään,
- tuotoista vähennyttyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus
- kirjanpitolain 17. §:ssä tarkoitettu vapaaehtoisten varausten muutos
- välittömät verot. Näiden erien lisäksi konsernituloslaskelmassa on esitettävä lisäksi yhdistelystä johtuvat erityiserät, joita ovat esimerkiksi konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys ja osuus osakkuusyritysten tuloksista.

harjoittelumielessä myös konsernituloslaskelma. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on laatinut vahvistetun konsernituloslaskelman kaavan, jonka mukaisesti kuntakonsernin suositellaan ryhmittelevän konsernituloslaskelmaan tulevat erät.

Kuntataloudessa emon rahoituslaskelma on keskeinen osa talousarviota ja tilinpäätöstä. Sen avulla kootaan yhteen laskelmaan tulorahoitus, investoinnit ja muut pääomamenot sekä pääomarahoitus. Konsernin osalta rahoituslaskelma voidaan laatia, jos kunta on laatinut konsernituloslaskelman. Rahoituslaskelman laatiminen ilman konsernituloslaskelmaa on mahdollista, mutta koska siihen vaikuttaa kuntakonsernin tulorahoitus, joka saadaan suoraan tuloslaskelmasta, ei konsernin rahoituslaskelman laatimista konsernitaseen ja erikseen tehtävien tuloksen yhdistelylaskelmien perusteella voida pitää mielekkäänä.⁵¹

Kuntalain 69. §:n mukaisesti laadittavassa kunnan toimintakertomuksessa on konsernista annettava tietoja sellaisistakin konsernin tilan arvostelemista varten tärkeistä seikoista, josta ei tarvitse selvittää konsernitaseessa. Tiedotettava on myös konsernin kannalta tärkeistä tapahtumista, vaikka ne olisivat sattuneet tilikauden päätyttyäkin. Lisäksi toimintakertomuksessa on oltava selostus konsernin tilikauden aikana hankkimasta määräämisvallasta konsernin ulkopuolisessa yhteisössä tai sulautumisessa tapahtuneesta konsernin ulkopuolisen yhteisöjen varojen ja velkojen vastaanottamisesta. Kuviossa 7 on esitetty konsernitilinpäätöksen rakenteet yritys- ja kuntakonserneissa.

⁵¹ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 50



KUVIO 7. Konsernitilinpäätöksen osat yritys- ja kuntakonsernissa.

3.3 Konsernitaseen erät ja niiden sisältö

Kirjanpitolain 22. c §:n 1. momentin mukaan konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen omistus on vähennetty ja ulkopuolisten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränään.

Konsernitaseen erät ryhmitellään soveltaen kirjanpitoasetuksen 7. §:n tasekaavaa. Kirjanpitolain 20. §:n 2. momentissa puolestaan osoitetaan taseeseen riittävästi eriteltyinä merkittävät asetuksessa tarkemmin säädettävät erät. Konsernitaseeseen merkitään lisäksi erikseen yhdistelystä johtuvat erityiserät. Tällaisia erityiseriä ovat esimerkiksi konserniliikearvon ja konsernireservin vähentämätön osa⁵². Yritystalouden konsernitaseen kaava on esitetty liitteessä 1.

Kunnan kirjanpidossa kirjanpitolakia noudatetaan soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa suosituksia kirjanpitolain noudattamisesta ja konserniraportoinnista kunnissa. Konsernitaseeseen merkityt erät ryhmitellään kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnille antaman tasekaavan mukaan. Kunnan konsernitase muodostetaan yhdistelemällä ensin tytäryhteisöjen oikaistut taseet emoyhtiön taseeseen. Ennen eliminointitoimenpiteitä suoritetaan kirjauserojen oikaisut, joilla tarkoitetaan erilaisista arvostus- ja jaksotuseroista johtuvia eriä. Kuntakonsernin konsernitase laaditaan siis pääosin kirjanpitolain konsernitaseen mukaisesti. Kunnan konsernitase eroaa kuitenkin jonkin verran yritystalouden konsernitaseesta. Nämä erot ovat lähinnä tase-erien sisällön määrittämisessä.

Kunnan konsernitase on kirjanpitolautakunnan suosituksen mukaan rakenteeltaan seuraava:

⁵² Hankintamenolaskelmassa osakkeiden hankintahintaa verrataan hankinta-ajankohdan tytäryhtiön oman pääoman määrään. Mikäli hankintameno on suurempi kuin hankitun yhtiön oma pääoma, syntyy konserniaktiiva ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiiva. Konsernitaseen erille kohdistamatonta konserniaktiivaa kutsutaan konserniliikearvoksi ja konsernipassiivaa konsernireserviksi. Konserniaktiivaa voi syntyä seuraavista syistä 1 ostaja on maksanut ylisubstanssiarvon tulonodotusten vuoksi 2 hankitulla yhtiöllä on varauksia tai omaisuuden käypä arvo ylittää kirjanpitoarvon, 3 ostaja voi hyödyntää synergiaetuja sekä 4 ostaja voi saada hankinnasta verotuksellista etua. (Ahti, Tikkanen & Viljanen 1994, 89)

VASTAAVAA

**KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT
PITKÄAIKAISET SIOITUKSET**
Aineettomat hyödykkeet
Aineettomat oikeudet
Muut pitkävaikutteiset menot
Ennakkomaksut
Konserniliikearvo
Aineelliset hyödykkeet
Maa- ja vesialueet
Rakennukset
Kiinteät rakenteet ja laitteet
Koneet ja kalusto
Muut aineelliset hyödykkeet
Ennakkomaksut ja kesken-
eräiset hankinnat
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkä-
aikaiset sijoitukset
Osakkuusyhteisöosakkeet ja -osuudet
Osakkeet ja osuudet
Joukkovelkakirjalainasaamiset
Lainasaamiset
Muut sijoitukset
ARVOSTUSERÄT
TOIMEKSLANTOJEN VARAT
Valtion toimeksiannot
Muut toimeksiantojen varat
VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS
Vaihto-omaisuus
Aineet ja tarvikkeet
Keskeneräiset tuotteet
Valmiit tuotteet
Muu vaihto-omaisuus
Ennakkomaksut
Saamiset
Myyntisaamiset
Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
Joukkovelkakirjalainasaamiset
Siirtosaamiset
Muut saamiset
Rahoitusomaisuusarvopaperit
Osakkeet ja osuudet
Muut arvopaperit
Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA
Peruspääoma
Osuus kuntayhtymien opon lis.
Muu oma pääoma
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä
Tilikauden yli-/alijäämä
VÄHEMMISTÖOSUUS
VARAUKSET
Konsernireservi
Kertynyt poistoero
Vapaaehtoiset varaukset
Investointivaraukset
Pakolliset varaukset
ARVOSTUSERÄT
TOIMEKSLANTOJEN PÄÄOMAT
Valtion toimeksiannot
Muut toimeksiantojen pääomat
VIERAS PÄÄOMA
Pitkäaikainen
Joukkovelkakirjalainat
Lainat rahoitus- ja vak. laitoksilta
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta
Saadut ennakot
Ostovelat
Muut pitkäaikaiset velat
Lyhytaikainen
Joukkovelkakirjalainat
Lainat rahoitus- ja vak. laitoksilta
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta
Saadut ennakot
Ostovelat
Siirtovelat
Muut lyhytaikaiset velat

3.3.1 Kunnan konsernitaseen vastaavaa -puoli

Konsernitaseen debet -puolen avulla osoitetaan omaisuus epälikvidisyjärjestyksessä. Tällä tarkoitetaan sitä, että taseen ensimmäisinä erinä esitetään epälikvideimmät ja sidotuimmat varat ja taseen viimeisinä erinä likvideimmät erät.

Kunnan käyttöomaisuutta on syytä tarkastella hieman eri lähtökohdasta, koska kirjanpidon määritelmä käyttöomaisuudelle ei sellaisenaan sovellu kunnan käyttöomaisuuteen. Kunnan käyttöomaisuuden määritelmä muodostuu kirjanpitolain 12. §:ssä 2. momentissa esitetystä käyttöomaisuuden määritelmästä⁵³ ja Suomen kuntaliiton siihen tekemistä täydennyksistä. *Kunnan käyttöomaisuutta ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumattomat hyödykkeet, jotka vaikuttavat tuotannon-tekijöinä kauemmin kuin yhden tilikauden ajan*⁵⁴. Tällainen käyttöomaisuuden käsite on perusteltua, koska kunnan palvelutuotannossa tuotannon-tekijöiden hankinnan tarkoituksena ei ole välttämättä tulojen kerryttäminen, vaan sellaisten peruspalveluiden tuottaminen, jotka lakisääteisesti tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaro- roin. Meno-tulon -kohdalle -periaatteen lisäksi kunnassa sovelletaan siten meno - tuotannon-tekijän käytön kohdalle -periaatetta jaksotettaessa pitkävaikutteisten tuotannon-tekijöiden hankintamenoa⁵⁵. Kun tarkastellaan edellä esitettyjä käyttöomai- suusosakkeita, on perusteltua, että kunnan käyttöomaisuusosakkeille tulee antaa tulonhankintaprosessiin liittymistä väljempi tulkinta.

'Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset' -ryhmään kuuluvat osakkeiden ja osuuksien lisäksi hallinnollisen kirjanpidon antolainat, jotka kunnan uudessa taseessa vuonna 1997 ovat lainasaamisia. Lainasaamisia on kunnan taseessa kahdessa eri ryhmässä: käyttöomaisuudessa ja vaihto- ja rahoitusomaisuuu- dessa. Vaihto- ja rahoitusomaisuuden lainasaamiset ovat lyhytaikaisia, kun taas

⁵³ Kirjanpitolain 12. §:n 3. momentin mukaan käyttöomaisuudella tarkoitetaan esineitä, muita erikseen luovutettavissa olevia oikeuksia ja muita hyödykkeitä, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Käyttöomaisuudessa saattaa esiintyä osakkeita, kuten kaikissa muissakin omaisuuslajeissa. Leppiniemi & Leppiniemi (1994) esittävät kirjanpitolautau- kunnan lausunnon mukaan, että tärkein tunnusmerkki käyttöomaisuuteen luettavalle osakkeelle on sen liittyminen yrityksen tulonhankintaprosessiin tai sen tilikautta pidempi vaikutusaika. Konsernissa käyttöomaisuusosakkeissa on yleensä tytäryhtiösakkeet. Tytäryhtiösakkeiden kirjaamisen ratkaiseminen käyttöomaisuusosakkeisiin tai vaihtoehtoisesti muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin, tapahtuu tarkastelemalla koko konsernin suoritustuotantoa. Kirjanpito-velvollisen ja tytäryhtiön välillä tulee olla toiminnallinen yhteys, jotta tytäryhtiösakkeet voidaan kirjata käyttöomaisuusosakkeisiin. Tässä toiminnallisella yhteydellä tarkoitetaan esimerkiksi palvelun ostamista tai jonkin suoritteen hyödyntämistä kirjanpito-velvollisen ja tytäryhtiön välillä.

⁵⁴ Suomen Kuntaliitto 1996, 11

⁵⁵ Suomen Kuntaliitto 1996, 11

käyttöomaisuuden lainasaamiset ovat pitkäaikaisia saamia esimerkiksi tytäryhteisöiltä⁵⁶.

Liikekirjanpitoon siirtyminen vuoden 1997 alusta on vaikuttanut ehkä eniten juuri kunnan käyttöomaisuuden arvoon. Tämän uudistuksen myötä kuntien taseiden loppusummat laskivat aloittavaan vuoden 1997 taseeseen nähden huomattavasti. Kuntien on pitänyt käydä käyttöomaisuutensa ja muu pitkäaikainen omaisuutensa läpi ja arvostaa se uudelleen. Yleensä tämä on tapahtunut siten, että kunnissa on lähdetty liikkeelle käyttöomaisuuden todellisesta hankinta-ajankohdasta ja hankintamenosta, joista on vähennetty poistosuunnitelman mukaiset poistot taannehtivasti.⁵⁷ Kirjanpitolain soveltaminen merkitsi siis periaatteellista muutosta kuntien käyttöomaisuuden poistokäsittelyyn. Poiston tehtävä kunnan kirjanpidossa on aikaisemmin ollut pitää kunnan käyttöomaisuus taseessa käyvässä arvossa. Toisaalta poistolla on ollut kustannuslaskennallista merkitystä, koska poisto yhdessä laskennallisen koron kanssa on osoittanut käyttöomaisuushyödykkeeseen sitoutuneen pääoman kustannuksen kunnalle. Tällä tavalla pyrittiin määrittelemään eri toimintojen kokonaiskustannukset, pääomakustannukset mukaan lukien, mahdollisimman oikeamääräisinä.⁵⁸ Kirjanpitolain mukaisen poiston tekemisellä taas on ensisijaisesti käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenon jaksottamistehtävä.

Muiden tase-erien korjauseurina toimivat arvostuserät. Taseessa vastaavissa olevista arvostuseristä säädetään kirjanpitolain 18. §:ssä. Kyseisessä pykälässä säädetään, mihin käyttöomaisuushyödykkeeseen ja millä perusteilla voidaan tehdä arvonnkorotus.⁵⁹ Taseen vastaavaa -puolella arvostuserä voi sisältää esimerkiksi kurssimuutoksista johtuvia valuuttamääräisten lainojen lisäyksiä, ellei kurssitappiota ole käsitelty

⁵⁶ Riistama, Prepula, Järvinen & Tuokko 1995b, 325

⁵⁷ Suomen Kuntaliitto 1997, 22

⁵⁸ Suomen Kuntaliitto 1995, 2

⁵⁹ Jos käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, voidaan taseeseen merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonnkorotus. Arvonnkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonnkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (KPL 18. § (23.12.1992/1572))

tulosvaikutteisesti.⁶⁰ Vastattavien arvostuserissä esitetään käyttöomaisuuteen tehtyjen arvonkorotusten vastaerät. Arvostuserät ovat luonteeltaan informaatioeriä. Niitä ei voi käyttää kulujen tai käyttöomaisuuden hankintamenosta tehtävien poistojen tai alijäämän kattamiseen.⁶¹

Toimeksiantojen varat ja pääomat ryhmitellään kunnan taseessa valtion toimeksiantoihin ja muihin toimeksiantoihin. Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän, ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle.⁶² Valtion toimeksiannoilla kunnan taloudessa tarkoitetaan sellaisia valtion taholta kunnan hoidettavaksi luovutettavia jakelu- ja perintätehtäviä, jotka valtio rahoittaa ja jotka eivät sisälly kunnan talousarvioon. Valtion toimeksiantotehtävistä syntyy tilapäisiä saatavia tai velkoja valtioon nähden. Tällaisia toimeksiantotehtäviä ovat esimerkiksi asuntolainat, lapsilisät, äitysavustukset, lasten kodinhoidontuki ja sotilasavustukset.⁶³

Kirjanpitolain 12. §:n 2. momentin mukaan vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet. Vaihto-omaisuuteen kuuluvat varastot sekä aineettomat hyödykkeet, kuten luovuttamattomat ja keskeneräiset palvelut. Kirjanpitolain 13. §:n mukaan vaihto-omaisuuteen voidaan lukea hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet kiinteät menot, jos niiden määrä on hankintamenoon nähden olennainen. Tilikauden päättyessä vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja hankintamenoon tehdään epäkuranttius- ja hinnanalennusvähennys, mikäli vähennys täyttää kirjanpitolain 16. §:n 3. momen-

⁶⁰ Leppiniemi & Leppiniemi 1994, 90-91

⁶¹ Suomen Kuntaliitto 1996, 28

⁶² Suomen Kuntaliitto 1996, 29

⁶³ Kivistö 1981, 45

tissa esitetyt kriteerit⁶⁴. Taseen rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.

3.3.2 Kunnan konsernitaseen vastattavaa -puoli

Konsernitaseen vastattavaa -puolelle pääomaerät esitetään siten, että ensimmäisenä ovat pisimmäksi ajaksi yritykseen sitoutuneet pääomat ja viimeisimpänä ensin pois maksettavat siirtovelat ja muut lyhytaikaiset velat. Kunnan konsernitaseen vastattavaa -puoli noudattaa muutoin saamaa kaavaa kuin yritystalouden konsernitase, mutta lisäksi kunnan konsernitaseen vastattavissa on lisäksi erä 'Toimeksiantojen pääomat'.

Konsernin emoyhtiön yritysmuodon mukaan eri yritysmuotoja koskevassa erityislainsäädännössä on tarkemmin määritelty yritysmuodon oma pääoma ja siihen kuuluvat erät. Kirjanpitolaissa omaa pääomaa ei jaotella sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Sen sijaan kirjanpitoasetuksen 7. §:n mukaan kirjanpitovelvollisen tasekaavassa oma pääoma on ryhmiteltävä osake-, osuus-, ja niitä vastaavaan pääomaan, muuhun omaan pääomaan, edellisten tilikausien ylijäämään tai alijäämään ja tilikauden ylijäämään tai alijäämään. Mikäli emoyhtiö on osakeyhtiö, konsernitaseessa on konsernin oma pääoma jaoteltava sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan⁶⁵.

Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty oman pääoman rakenteesta ja sisällöstä. Kuntalain 67. §:ssä kuitenkin todetaan, että valtuusto määrittelee osan omasta pääomasta peruspääomaksi, jota ei saa vähentää. Lisäksi todetaan, että kunnalla voi olla

⁶⁴ Jos vaihto-omaisuuteen liittyvä tulonodotus on määrältään hankintamenoa pienempi eli vaihto-omaisuuden todennäköinen luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava kuluksi. Samoin on meneteltävä, jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno eli jälleenhankintameno on pienempi kuin alkuperäinen hankintameno. Vertailtaessa todennäköistä hankintamenoa ja luovutushintaa alkuperäiseen hankintamenoon ratkaisun saa tehdä sen tietämyksen perusteella, joka tilinpäätöstä tehtäessä on käytettävissä. Tilikauden päättymisen jälkeen ennen tilinpäätöksen valmistumista kertynyt tieto epäkuranttiudesta ja hinnanalennuksesta pitää ottaa huomioon siinä laajuudessa kuin se on käytännössä mahdollista. Epäkuranttius- ja hinnanalennusvähennyksiä mitoitettaessa selvitetään arvot olettaen, että yrityksen toiminta jatkuu normaalisti ja vaihto-omaisuus tulee myydyksi sen mukaisesti. (KPL 16. § 3. momentti)

⁶⁵ Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 37

rahastopääomaa ja muuta omaa pääomaa, jota on kartutettu tilikauden tuloksesta. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitaseessa oma pääoma ryhmitellään siis seuraavasti:

Peruspääoma
Osuus kuntayhtymien oman pääoman lisäyksestä
Muu oma pääoma
Edellisten tilikausien ylijäämä tai alijäämä
*Tilikauden ylijäämä tai alijäämä.*⁶⁶

Kunnan emoyhtiön oman pääoman arvo ja oman pääoman jakaminen peruspääomaan ja muuhun omaan pääomaan vahvistetaan vuoden 1997 tilinavauksessa. Oman pääoman muodostaminen ja ryhmittely on tehtävä hyvän kirjanpitotavan mukaisesti siten, että tasejatkuvuutta ja varovaisuuden periaatetta noudatetaan. Taseessa kunnan omaa pääomaa ei siis ole jaettu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan kuten yritystalouden taseessa. Kunnan rahastoluonteista pääomaa voidaan tosin tarkastella sidotun pääoman luonteisesti, jolloin esimerkiksi käyttörahaston pääomaa voitaisiin pitää sidottuna pääomana, jota ei saa vähentää.

Kunnan peruspääoma muodostetaan siten, että lähtöarvona pidetään vuoden 1996 tilinpäätöksen käyttöpääoman arvoa. Käyttöpääomalla on tarkoitettu sitä pääoman osaa, joka muodostuu seuraavista omaisuuseristä ja vieraan pääoman eristä:

Käyttöomaisuus
 + Talousarvioantolainat
 + Omaisuuden korvaukset

 - Talousarviolainat
 - Nostamattomat lainat
 = KÄYTTÖPÄÄOMA⁶⁷

Kunnan peruspääoman laskeminen suoritetaan siten, että saadusta käyttöpääoman arvosta vähennetään seuraavat erät:

⁶⁶ Suomen kuntaliitto 1996, 22

⁶⁷ Kivistö 1989, 76

- käyttöomaisuuden mahdolliset arvonorotukset omaksi pääryhmäksi taseeseen (Arvostuserät)
- arvonalennukset, jotka johtuvat käyttöomaisuuden uudelleen arvostamisesta hankintahintaiseen jäännösarvoon vähennettynä hankintamenoon saadulla investointien rahoitusosuudella
- arvonalennukset käyttöomaisuudesta, jota ei käytetä tuotannontekijänä ja jolla ei ole realisointiarvoa
- käyttöpääomaan sisältyvä, vastikkeetta saadun käyttöomaisuuden arvoa vastaava määrä.

Kunnan peruspääoman selvittämiseksi käyttöpääoman arvoon lisätään:

- ennen siirtymävaihetta hankitun mutta kirjanpidon ulkopuolella käsitellyn käyttöomaisuuden jäännösarvoa vastaava arvo, joka siirtymävaiheessa on päätetty ottaa kunnan kirjanpitoon,
- nostamattomat lainat, jotka toisaalta vähennetään ylijäämistä tai käyttörahaston taikka verontasausrahaston pääomista.⁶⁸

1.1.1997 vahvistettua peruspääoman määrää ei suositella alennettavaksi ilman erityisen painavaa syytä. Varovaisuuden periaatetta noudattaen kunnan peruspääomaa voidaan kuitenkin korottaa vastaisissa tilinpäätöksissä, mikäli sen määrä muutoin jää olennaisesti pienemmäksi kuin kuntataloudessa keskimäärin.⁶⁹

Kunnan muu oma pääoma muodostuu rahastojen pääomista sekä liittymismaksujen pääomasta. Kuntayhtymässä muuhun omaan pääomaan voidaan merkitä lisäksi jäsenkuntien sellaisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan.

Kunnan konsernitaseen erään 'Vähemmistöosuus' merkitään ulkopuolisten omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet niiden omasta pääomasta⁷⁰. Vähemmistöosuuden erottamista on esitelty tarkemmin kappaleessa 3.6.3.

Varaukset ryhmitellään kunnan taseessa kertyneeseen poistoeroon, vapaaehtoiisiin varauksiin ja pakollisiin varauksiin. Kertynyt poistoero syntyy suunnitelmapoistot

⁶⁸ Suomen Kuntaliitto 1996, 22-23

⁶⁹ Suomen Kuntaliitto 1996, 23

⁷⁰ KPL 22. c § 1. momentti

ylittävistä poistoista. Kunta voi kirjata poistoeroa tuloslaskelmassa ja taseessa vain, kun investoinnin hankintamenoa on katettu varauksella. Kirjanpitolain 17. §:ssä on lueteltu varauksia, mutta käytännössä vapaaehtoisia varauksia kunnassa ovat investointivaraus ja siirtymävaraus. Investointivaraus tehdään tilikauden tuloksesta ja tilinpäätöstä hyväksyessä otetaan tarvittaessa kantaa varauksen tekemiseen. Siirtymävaraus voidaan tehdä vuoden 1997 aloittavassa taseessa kirjanpitojärjestelmän muutoksen takia. Se puretaan saman vuoden tuloslaskelmaan kattamaan esimerkiksi jaksottamisesta aiheutuneita lisäkuluja. Pakollisten varausten kirjaaminen johtuu puolestaan varovaisuuden periaatteen noudattamisesta. Pakollisten varausten yhteydessä on kysymys siitä, että kirjanpitoon kirjataan meno tai menetys, joka ei ole vielä suoriteperusteisesti realisoitunut. Kirjauksen edellytyksenä on, että tappion syntyminen on todennäköistä ja että tällaisen tappion määrä on kohtuullisella tarkkuudella arvioitavissa. Pakollisina varauksina voidaan kirjata esimerkiksi todennäköiset takuukorjausmenot, reklamaatiomenot, vahingonkorvausmenetykset ja eläkemenot.⁷¹ Konsernitilinpäätöksen osalta laki sallii varausten jakamisen omaan pääomaan ja verovelkaan⁷².

Kunnan konsernitaseen 'Vieras pääoma' ryhmitellään pääosin yritystalouden konsernitaseen vieraan pääoman erää⁷³ vastaavasti. Eläkelaitokselle suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneet velat kirjataan julkisyhteisöiltä saatuihin lainoihin. Näiden eläkelainojen määrä on ilmoitettava taseen liitetiedoissa. Tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisen lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen

⁷¹ Suomen Kuntaliitto 1996, 26

⁷² Erä 'Laskennallinen verovelka' esitetään konsernitaseen pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa vain jos vapaaehtoiset varaukset ja poistoero on käsitelty kirjanpitolain 22. c §:n mukaan. Laskennallisella verovelalla tarkoitetaan ns. piilevää verovelkaa, joka on tulojen ja menojen kirjanpitolaisen jaksotuksen ja verotuksellisen jaksotuksen ajallinen ero. Ajoitusero saattaa syntyä esimerkiksi sisäisten vaihto-omaisuus- ja käyttöomaisuuskauppoihin liittyvien eliminointien tai konsernin sisäiseen osingonjakoon liittyvän verohyvityksen kirjaamisen yhteydessä. Suomessa hyväksytään laskennallinen verovelka vain konsernitilinpäätöksessä, jossa vapaaehtoiset varaukset voidaan jakaa verovelaksi ja omaksi pääomaksi. Konsernitaseen vieraassa pääomassa esitetään siis omana eräänään laskennallinen verovelka, mutta oman pääoman puolella ei esitetä erikseen vapaaehtoisten varausten ja poistoeron kertynyttä osuutta. (Blomquist 1994,109-110)

⁷³ Pitkäaikaisella vieraalla pääomalla tarkoitetaan KPA:n (30.12.1992/1575) 10. §:n mukaan velkaa tai sitä osaa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua.

pääomaan. Tällaisia voivat olla esimerkiksi tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät joukkovelkakirjalainojen lyhennykset.

3.4 Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat ja liitetiedot

Konsernitilinpäätökseen liitettävät yhdistelylaskelmat sisältävät nimikekohtaisen erittelyn ja riittävän yksilöinnin siitä, miten konsernitilinpäätös on laadittu konserniyritysten tilinpäätösten yhdistelmänä.⁷⁴ Liitetietojen yhdistämisestä on myös laadittava riittävät laskelmat. Riittävää yksilöintiä arvioidaan konsernitilinpäätöksen tarkastettavuuden eli audit trail -periaatteen kannalta. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin asiakirjoihin, joten ne ovat verrattavissa yksittäisen konserniyrityksen tase-erittelyihin. Konsernitilinpäätöstitteillä puolestaan tarkoitetaan kaikkia laskelmia ja selvityksiä, jotka todentavat yhdistelylaskelmiin tehdyt merkinnät⁷⁵.

Kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston ohjeen mukaan *kunnan* konsernitilinpäätöksen tulee sisältää yhdistelylaskelmat. Kunnan yhdistelylaskelmat muodostuvat edellä esitettyjen vaatimusten mukaisesti siten, että konsernitaseeseen yhdistelty konserniyhteisöjen tilinpäätöserät voidaan kirjanpitolaen 5. §:n 3. momentin mukaisesti vaikeuksitta todeta. Mikäli konsernitilinpäätös laaditaan konsernikirjanpidon perusteella, ei erillisiä yhdistelylaskelmia välttämättä synny. Konsernikirjanpito tulee kuitenkin aina laatia siten, että kirjausketju konsernitilinpäätökseen mukaan otettujen yhteisöjen ja säätiöiden tilinpäätöksistä sekä tehdyistä eliminointi- ja oikaisukirjauksista on vaikeuksitta todettavissa.

⁷⁴ Yhdistelylaskelmat käsittävät tuloslaskelmien ja taseiden yhdistelyn lisäksi mm. seuraavat selvitykset:

- konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentäminen
- konserniyritysten keskinäisen omistuksen eliminointia koskevat selvitykset yritys kohtaisesti
- vähemmistöosuuden erottamisen selvittäminen konsernin tuloksesta ja omasta pääomasta tytäryritys kohtaisesti
- ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätöserien muuntaminen Suomen rahaksi yrityk sittäin sekä muunto- ja kurssierojen käsittely
- oman pääoman täsmäytyslaskelma sekä
- osakkuusyritysten yhdistämistä koskeva selvitys osakkuusyrityksittäin. (Riistama ym. 1995a, 358)

⁷⁵ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 361

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot koostuvat konserniyritysten liitetietojen yhdistelmästä, josta on vähennetty konsernin sisäisiin eriin liittyvät liitetiedot, sekä konsernitilinpäätöksen erityisistä liitetiedoista. Konsernitilinpäätökseen tulevista liitetiedoista on tarkemmin säädetty ja ohjeistettu konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksiä liitetietovaatimuksissa, joita ovat kirjanpitolain 21. §, kirjanpitoasetus (30.12.1992/1575) sekä yhteisöainsäädännön kirjanpitolautakunnan suositus. Konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvistä erityisistä liitetiedoista on säädetty kirjanpitolain 22. d §:ssä⁷⁶, KTM:n päätöksessä no 899/93 (liite 2) ja kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa käsittelevässä yleisohjeessa⁷⁷. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot saadaan esittää vaihtoehtoisesti konsernituloslaskelmassa tai konsernitaseessa. Liitetietoihin vaikuttaa lisäksi kirjanpitolain 9. §:n 2. momentti, jonka mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot. Liitetiedoilla voidaan siis täydentää tuloslaskelman ja taseen antamia tietoja ja varmistaa siten, että tilinpäätös antaa vaadittavat oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

⁷⁶ Kirjanpitolain 22. d § pykälä edellyttää konsernitilinpäätöksen liitetietoihin seuraavia tietoja:

- tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä ja yhdistelemättä jätetyistä tytäryhtiöistä ja perusteet yhdistelemättä jättämiselle
- tieto kirjanpitolautakunnan myöntämästä oikeudesta poiketa emo- ja tytäryhtiön samaa tilikautta koskevasta vaatimuksesta
- tiedot konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista laskentaperiaatteista
- tiedot konsernitilinpäätökseen sisällytetyistä osakkuusyryksistä ja niiden yhdistelyssä käytettyistä laskentaperiaatteista
- vapaaehtoisia varauksia vastaavat verovelat
- kirjanpitovelvollisen nimi, omistusosuus sekä oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan kustakin sellaisesta kirjanpitovelvollisesta, jossa jollakin konserniyrityksellä joko yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa on merkittävä omistusosuus.

⁷⁷ On pidettävä suositeltavana, että konsernitilinpäätöksen liitetietoina esitetään seuraavat tiedot, jollei niitä ole säädetty ilmoitettavaksi toimintakertomuksessa tai muussa tilinpäätöksen kohdassa:

- selonteko konsernin rakenteissa tilikauden aikana tapahtuneista muutoksista, jotta konsernitilinpäätös on mielekkäästi verrattavissa edellisen tilikauden konsernitilinpäätökseen;
- konsernin palveluksessa olevien henkilöiden keskimääräinen luku tilikauden aikana; yhteisyritysten henkilökunnan yhteismäärä ilmoitetaan omana eränään;
- konserniyritysten hallintoneuvoston ja hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajalle tilikautena maksettujen palkkojen ja korvausten yhteismäärä samoin kuin heitä koskevat eläkesitoumukset;
- konserniyritysten hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle myöntämät lainat yhteismääränä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta;
- tytäryritys kohtaisesti konsernitilinpäätöksen yhdistelyn peruste, jos se on muu kuin äänivallan enemmistö. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsingissä 1.11.1993. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Kuntakonsernin tilinpäätöksen liitetietoja koskevat pääosin samat vaatimukset, kuin edellä on esitetty, mutta joitakin lisäyksiä ja eroja edellä esitettyyn on. Kirjanpitolain 22. d §:n mukaiset konsernitilinpäätöksen mukaiset konsernitilinpäätöksen erityiset liitetiedot saadaan esittää vaihtoehtoisesti konsernitaseessa. Kuntayhtymän ja yhteisyhteisön liitetiedot yhdistellään lukuarvoiltaan omistussuuden mukaisesti. Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetietoihin on edellä esitettyjen säännösten lisäksi suositeltavaa, että kutakin tytäryhteisöä koskevat tiedot käsittävät tytäryhteisön nimen, kotipaikan sekä konsernin osuuden sen taseen mukaisesta omasta pääomasta sekä osakkeiden ja osuuksien tuomasta äänivallasta. Samalla tavalla kustakin osakkuusyhteisöistä suositellaan esitettäväksi samat tiedot kuin tytäryhteisöistä.⁷⁸

Kun kunta laatii ainoastaan konsernitaseen, se esittää konsernin liitetietoina vain kirjanpitolain ja -asetuksen edellyttämät liitetiedot⁷⁹ ja vastuusitoumukset⁸⁰. Tiedot

⁷⁸ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 28

⁷⁹ Kunnan konsernitilinpäätökseen kuuluvan taseen liitetiedoissa on julkistettava seuraavat tiedot:
 -arvostuserät sekä niiden lisäykset ja vähennykset
 -vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja osuuksien aktivoitujen hankintamenojen ja tilikauden päättyessä tiedossa olevien markkina-arvon erotus, mikäli markkina-arvo on olennaisesti korkeampi kuin kirjanpitoarvo.
 -oman pääoman erien lisäykset ja vähennykset
 -debenttuuri- ja muut joukkovelkakirjalainat eriteltyinä
 -annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset, takaukset, vekseli-, takuu- ja muut vastuut sekä vastuusitoumukset
 -konsernitilinpäätöksessä noudatettu ulkomaan rahan määräisten saamisten ja velkojen kurssi, jos ei ole käytetty Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia
 -pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien osakkeiden, osuuksien ja lainasaamisten yhteismäärät eriteltyinä sekä konserniyritysten sekä osakkuusyhtyritysten mukaan
 -saamiset ja velat muilta konserniyhteisöiltä, kuntayhtymiltä ja osakkuusyhteisöiltä tase-erien mukaan eriteltyinä
 -kuntayhtymän sekä konserni- ja osakkuusyhteisön nimi, omistussuus sekä tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaan
 - vähintään viidenneksellä omistetun kirjanpitovelvollisen nimi, omistussuus, oman pääoman määrä sekä tilikauden voitto tai tappio, milloin yhteisö ei ole konserni-, yhteis- eikä osakkuusyhteisö eikä kuntayhtymä
 -konsernitilinpäätökseen yhdistellyt ja yhdistelemättä jätetyt tytäryhteisöt sekä perustelut yhdistelemättä jättämiselle
 -konsernitilinpäätöksen laskentaperiaatteet
 -osakkuusyhteisöt ja tiedot niiden yhdistelyssä sovelletuista laskentamenettelyistä
 -vapaaehtoisia varauksia vastaavat verovelat
 -konsernin merkittävät omistukset: omistussuus, kirjanpitovelvollisen nimi, oman pääoman määrä, tilikauden voitto tai tappio
 -pitkäaikaiset saamiset
 -viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluessa erääntyvät velat
 -pakolliset varaukset eriteltyinä
 -erillään hoidettavat varat eriteltyinä

⁸⁰ Kunnan vastuusitoumuksien ryhmittämisestä erikseen annettavassa liitteessä on kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (1996) antanut seuraavan yleisohjeen

VASTUUSITOUMUKSET
 Omasta velasta
 Pantit
 Kiinnitykset
 Konserniyhteisön velasta
 Pantit
 Kiinnitykset (jatkuu)

saadaan esittää kunnan vastaavien liitetietojen rinnalla. Konsernituloslaskelmaa koskevat konsernin liitetiedot esitetään vain, jos kunta on laatinut konsernituloslaskelman.

3.5 Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellytykset

Konsernitilinpäätös on laadittava emoyrityksen ja tytäryritysten tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitteenä ilmoitettavien tietojen yhdistelminä hyvän kirjanpitotavan mukaan⁸¹. Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellytyksenä on, että konserniin kuuluvien yritysten liiketoimet oikaistaan. Tämä oikaisu koskee tuloja ja menoja, rahoitustapahtumia ja muita liiketapahtumia. Konsernin kannalta seurataan aina realisointihetkeä eli luovuttamista konsernin ulkopuolelle.⁸²

Konsernitilinpäätös on kirjanpitolain 22. c §:n 1. momentin mukaan laadittava emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätösten yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi on kaksivaiheinen siten, että ensin konserniin kuuluvat yritykset laativat omat erillistilinpäätöksensä, ja näiden pohjalta laaditaan koko konsernia koskeva konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellytyksenä on, että laadittavaan konsernitilinpäätökseen kuuluvilla yhteisöillä on yhtenäiset tilinpäätöksen laadintaperiaatteet sekä yhtenäiset laskentaperiodit. Tällä tarkoitetaan sitä, että konserniyrityksillä tulisi olla samat tilikaudet. Konsernin tilikaudeksi valitaan useimmiten emoyhtiön tilikausi. Saman tilikauden vaatimus perustuu aikaan ja jaksotuksiin liittyviin kohdistamisongelmiin. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvolli-

Takaukset
 Osakkuusyhteisön velasta
 Pantit
 Kiinnitykset
 Takaukset
 Muiden velasta
 Pantit
 Kiinnitykset
 Takaukset
 Muut vastuut
 Kuntayhtymävastuut
 Eläkevastuut
 Muut vastuut

⁸¹ Kirjanpitolaki 3. a luku (23.12.1992/1572) 22. c §

⁸² Suomen Kuntaliitto 1995, 8

suudesta poikkeamisesta on säädetty kirjanpitolain 22. a §:ssä⁸³ sekä kirjanpitoasetuksen 19. a §:ssä⁸⁴. Yhdistelemättä jättäminen ei kuitenkaan saa vaarantaa oikeiden ja riittävien tietojen antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Siinä tapauksessa, että konserniyhteisöjen tilikaudet eivät ole yhtenäisiä, tulee yhtenäisen tilikauden vaatimus täyttää välitilinpäätöksillä. Tilikausien eroista tulee raportoida tilinpäätöksen liitetiedoissa. Raporteilta ja liitetiedoilta oletetaan myös yhteneväisyyttä eri konserniyhteisöjen välillä. Kirjauskäytännön ja tilipuitteiden osalta edellytetään yhdenmukaisuutta sekä sitä, että konserniyhteisöjen sisäiset tapahtumat on kirjattu omille tileilleen. Näiden vaatimusten perusteena on tarkistettavuuden vaatimus. Konserniyhteisöjen yhdistely on voitava tarkastaa emo- ja tytäryhteisöjen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä konsernitilinpäätökseen saakka. Mikäli emo- ja tytäryhteisöjen tilinpäätöksissä on eroja, on tytäryhteisön tilinpäätös muutettava emon tilinpäätöksen mukaiseksi, jotta yhdisteleminen voidaan suorittaa johdonmukaisesti. Tilipuitteiden yhdenmukaisuus merkitsee sitä, että konsernitaseen (ja -tuloslaskelman) nimikkeet sisältävät kaikista konsernityrityksistä samat tiedot, eli voidaan uskoa siihen, että esimerkiksi myyntikate tarkoittaa kaikissa konserniyhteisöissä samaa ja sisältää siis samat erät kaikissa konsernituloslaskelmaan tulevissa yrityksissä.

⁸³ KPL 22. a § : Yksityinen liikkeenharjoittaja ei ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä. Alakonsernin tilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos toinen yritys omistaa kaikki alakonsernin emoyrityksen osakkeet tai osuudet tai jos tuo toinen yritys omistaa vähintään 90 % alakonsernin emoyrityksen osakkeista ja alakonsernin emoyrityksen vähemmistö on antanut tähän suostumuksensa. Konsernitilinpäätös ei koske myöskään pienten konsernien emoyrityksiä (tarkemmin KPL 22. a § 4. momentti).

⁸⁴ Tytäryhteisöjen tilinpäätökset saadaan kuitenkin kirjanpitoasetuksen mukaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, mikäli yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja lisäksi ainakin yksi seuraavista ehdoista täyttyy:

- 1) Konsernisuhde on ollut tai se on tarkoitettu lyhytaikaiseksi
- 2) Konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätökselle säädetyssä ajassa taikka yhdistämiseen tarvittavien tietojen hankkiminen aiheuttaisi saavutettaviin etuihin nähden kohtuuttoman suuria kustannuksia
- 3) Tytäryritysten osakkeet, jäsenosuudet tai yritysosuudet ovat vaihto-omaisuutta.

Konsernitilinpäätös yrityskonsernissa koostuu konsernituloslaskelmasta, konsernitaseesta, konsernitilinpäätöksen liitetiedoista ja yhdistelylaskelmista. Näiden lisäksi konsernitilinpäätökseen sisältyy usein myös toimintakertomus ja rahoituslaskelma, joita kirjanpitolaki ei konsernin edellytä laatimaan. Jos emoyritys on osakeyhtiö, sen on toimintakertomuksessa ilmoitettava myös konsernitoimintakertomukseen kuuluvat tiedot. Tytäryritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistämistä muuttaa mahdollisuuksien mukaan kirjanpitolain mukaisiksi.

Kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta säädetään uudessa kuntalaissa. Kuntalain 8. luvun 68. §:n 3. momentin mukaan kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Konsernitaseen laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. Kirjanpitolain 22. a §:n 4. momentin laatimisvelvollisuutta koskevat rajoitukset eivät kuitenkaan koske kuntaa. Jos kunnalla ei ole määräämisvaltaa yhdessäkään yhteisössä, ei sen tarvitse laatia konsernitasetta.

3.6 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Edellä on esitetty konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitteita ja edellytyksiä sekä tavoitteita. Itse laatimisprosessi on kuitenkin suhteellisen monimutkainen, vaikka siihen ei varsinkaan kuntataloudessa ole sisältynyt sellaista riskiä kuin varsinaisen kirjanpidon hoitoon. Varsinaista konsernikirjanpitoa ei siis pidetä, vaan konsernitilinpäätös muodostetaan erillistilinpäätöksistä.

Yritystalouden konsernin ja kuntakonsernin konsernitilinpäätöksen laatiminen vastaavat monelta osin toisiaan. Joitakin eroja laatimisprosesseihin kuitenkin liittyy. Nämä erot johtuvat esimerkiksi siitä, että kuntakonserniin voi tulla yhdistetyksi hyvin monenlaisia tytäryhteisöjä. Selvin poikkeama yritystalouden konserniin on kuntayhtymän ja säätiön yhdistäminen kuntakonserniin.

Kuntayhtymä yhdistellään kuntakonserniin rivi riviltä peruspääomaosuuden suhteessa äänivaltasäännöksistä riippumatta. Rivi riviltä yhdistelyssä jokaisesta tase-erästä yhdistellään konsernitaseeseen kunnalle kuntayhtymäsopimuksessa määritelty osuus.

Osuus määräytyy tilinpäätöshetken peruspääomaosuuden mukaan, ellei kunnan osuudesta kuntayhtymän varoihin ja velkoihin ole toisin sovittu. Mikäli kunnalla tai kuntayhtymällä on keskinäisiä saamisia tai velkoja, vähennetään keskinäiset erät konsernitasetta laadittaessa vasta yhdistelyn jälkeen. Kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta vähennetään kunnan taseessa olevasta kuntayhtymäosuuden kirjanpitoarvosta. Jos kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on suurempi kuin kuntayhtymään pääomasijoituksena annettu määrä, esitetään tämä positiivinen erotus konsernitaseen muussa omassa pääomassa omana eränä 'Osuus kuntayhtymän oman pääoman lisäyksestä'.⁸⁵

Jos kunnalla on määräämisvalta yhdistyksessä tai säätiössä se yhdistellään kunnan konsernitilinpäätöksessä tytäryhteisönä. Vähemmistön osuudeksi erotetaan tällöin yhdistyksen taseen osoittamasta omasta pääomasta osuus, joka vastaa yhdistyksen säännöissä määritettyä muitten kuin kunnan osuutta varoista ja veloista toimintaa lopetettaessa. Mikäli yhdistyksen tai säätiön purkautuessa sen nettovarallisuus siirtyy sääntöjen tai säädekirjan mukaan kokonaisuudessaan kunnalle, yhdistellään yhdistys tai säätiö konsernin tilinpäätöksessä tytäryhteisön tapaan, vaikka kunnalla ei olisikaan yhdistyksessä tai säätiössä määräämisvaltaa. Tämä edellyttää kuitenkin, ettei mainittua määräysvaltaa ole muulla yhteisöllä.⁸⁶

3.6.1 Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan konsernitilinpäätös laaditaan emoyrityksen näkökulmasta. Tämän vuoksi konsernitilinpäätöstä laadittaessa konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat tulee vähentää ennen sisäisen omistuksen eliminointia.

Konsernitilinpäätöskäytännössä tunnetaan ja hyväksytään useita eri menetelmiä konsernin sisäisen omistuksen eliminoimiseen. Kirjanpitolaissa ei säädetä mitään pakollista konsernin sisäisen omistuksen eliminointimenetelmistä mutta kirjanpito-

⁸⁵ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 20

⁸⁶ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 21

lain 22. c §:n 1. momentissa sen sijaan määrätään, että konsernitilinpäätös on laadittava hyvän kirjanpitoavan mukaisesti. Tätä vaatimusta on siis noudatettava myös konsernin sisäisen omistuksen eliminointimenetelmää valittaessa.

Tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien yhdistely konsernitilinpäätökseen vaihtelee sen mukaan, onko kysymyksessä täydellisesti yhdisteltävä tytäryritys vai ei.⁸⁷ Kirjanpitoasetuksen 19. b §:n 1. momentin mukaan tytäryritys on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen osakkuusyrityksen tavoin, jos tytäryrityksen toiminta eroaa niin huomattavasti muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten harjoittamasta toiminnasta, että se vaarantaisi oikeiden ja riittävien tietojen antamisen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Konsernitilinpäätökseen täydellisesti yhdisteltävien tytäryritysten omistuksen eliminoinissa käytetään yleensä hankintamenomenetelmää. Konsernin sisäinen omistus saadaan täydellisesti yhdisteltävien tytäryritysten osalta eliminoida hankintamenomenetelmän sijasta yhdistämisen eli pooling-menetelmällä, mikäli yritys on tullut konserniin yhteenliittymisen seurauksena. KPA:n 19. b §:n edellyttämä tytäryrityksen yhdisteleminen osakkuusyrityksen tavoin merkitsee pääomaosuus eli equity-menetelmän käyttämistä. Tämä menetelmä ei ole varsinaisesti konsernin sisäisen omistuksen eliminointimenetelmä vaan erityinen osakkeiden ja osuuksien arvottamismenetelmä. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa tytäryrityksen vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on kuitenkin sama kuin yhdisteltäessä hankintamenomenetelmällä.⁸⁸

Hankintamenomenetelmällä tarkoitetaan sitä, että tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan vähentämällä se tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta eli osakkeiden ja osuuksien ns. matemaattisesta arvosta. Mikäli osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja niitä vastaava hankinta-ajankohdan oma pääoma ovat erisuuruisia, saadaan eliminoinnista erotus. Hankintamenomenetelmä perustuu kahteen ajatukseen. Toisen mukaan konsernin omaan pääomaan luetaan mukaan ainoastaan sellainen voitto, jonka tytäryritys on ansainnut sen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdasta lähtien. Toisena perusajatuksena on käsitellä konsernin tulokseen vaikuttavana eränä

⁸⁷ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 107

⁸⁸ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 108

se eliminointiero, joka on syntynyt emoyrityksen tai toisen tytäryrityksen maksettua enemmän tai vähemmän tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista kuin tytäryrityksen oman pääoman kirjanpitoarvo edellytti. Näin syntynyt erotus on yleensä konsernin näkökulmasta tytäryrityksen aktivoitujen menojen oikaisuerä eli menonlisäys tai -vähennys. Jos emoyritys on maksanut osakkeista tai osuuksista yli tytäryrityksen oman pääoman kirjanpitoarvon, eliminoinnissa syntyvää erotusta sanotaan konserniaktiivaksi. Päinvastaisessa tapauksessa eliminointieroa kutsutaan konsernipas-siivaksi.

Lähtökohtaolettamuksena on, että emoyritys on hankkinut kaikki tytäryrityksen osakkeet tai osuudet. Jos näin ei ole, tytäryrityksen hankinta-ajankohdann omasta pääomasta vähennetään eliminoinnissa ainoastaan konsernin omistusosuutta vastaava määrä.

Yhdistämis- eli pooling-menetelmää taas voidaan käyttää sisäisen omistuksen eliminoinnissa silloin, kun konsernisuhde on syntynyt apporttisijoituksella eli kun emoyritys (tai tytäryritys) on luovuttanut vastikkeeksi uuden tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista omia uusia osakkeitaan tai osuuksiaan. Lisäksi edellytetään, että uuden tytäryrityksen tulemisessa konserniin ei ole kysymys yritysostosta vaan yritysten yhteenliittymisestä eli poolin muodostumisesta. Yhdistämismenetelmää käytettäessä konsernin sisäinen omistus eliminoidaan vähentämällä tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno tytäryrityksen osake- tai osuus pääomasta tai muusta niitä vastaavasta pääomasta. Mahdollinen eliminointiero yhdistellään tytäryrityksen taseesta jatkuvasti sellaisenaan konsernitaseeseen. Eliminointierotusta ei myöskään käsitellä tulosvaikutteisesti, vaan se kohdistetaan suoraan konsernin oman pääoman vähennykseksi tai lisäykseksi.

Sisäisen omistuksen eliminoinnista on määrätty lisäksi, että mikäli emoyritys on ennen kirjanpitolakiin lisättyjen konsernitilinpäätössäännösten voimaantuloa 1.1.1993 muun lain nojalla laatinut konsernitilinpäätöksen, se saa eliminoida ennen mainittua voimaantuloa hankittujen tytäryritysten osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien hankintameno aikaisemmin sovellettua menettelyä noudattaen.⁸⁹

⁸⁹ Kauppa- ja Teollisuusministeriön päätös konsernitilinpäätöksen laatimisesta 24. § 1 .momentti.

Tällä ei saa kuitenkaan olla vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Näitä edellä tarkoitettuja 'aikaisemmin sovellettuja menetelmiä' ovat nimellisarvo- eli pariarvomenetelmä ja sidotun pääoman menetelmä. Nimellisarvo- eli pariarvomenetelmällä tarkoitetaan sitä, että konsernin sisäinen omistus eliminoidaan vähentämällä tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo sen osake- tai osuuspääomasta tai niitä vastaavasta peruspääomasta. Jos tytäryritys ei ole kokonaan emoyrityksen omistuksessa, eliminoinnit tehdään konsernin osuudesta tytäryrityksen osake- tms. peruspääomasta. Toisin sanoen eliminointi tehdään osakkeiden tai osuuksien nimellisarvoa vastaavasta omasta pääomasta. Jos tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia ei ole aktivoitu omistavan konserniyrityksen taseeseen nimellisarvon määräisinä, muodostuu tässä menetelmässä eliminointierotus. Mahdollista eliminointieroa ei kohdisteta konsernitasetta laadittaessa tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, vaan konsernitaseeseen merkitään tytäryrityksen aktivoituneet menot, saamiset ja rahat sekä velat kirjanpitoarvojen mukaisina riippumatta tytäryrityksen osakkeiden ja osuuksien hankintamenosta ja kirjanpitoarvosta. Kun osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo on niiden nimellisarvoa suurempi, nimitetään syntyvä erotus ylipariarvoksi. Ylipariarvo vähennetään konsernin voittovaroja laskettaessa. Jos taas osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo on niiden nimellisarvoa pienempi, merkitään eliminoinnissa syntyvä erotus eli alipariarvo omana eränä konsernin muuhun omaan pääomaan. Mikäli oma pääoma on jaettu sidottuun ja vapaaseen pääomaan sisällytetään alipariarvo sidottuun omaan pääomaan.⁹⁰

Sidotun pääoman menetelmää voidaan pitää nimellisarvomenetelmän muunnoksena. Näiden menetelmien erona voidaan mainita, että sidotun pääoman menetelmässä konsernin voittovaroja määritettäessä ei noudateta varovaisuuden periaatetta yhtä tarkasti kuin nimellisarvomenetelmässä. Sidotun pääoman menetelmässä tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo vähennetään sen kunkin tilikauden taseessa olevasta matemaattisesti ao. osakkeille tai osuuksille kuuluvasta sidotusta omasta pääomasta. Mahdolliset eliminointierot käsitellään siten, että veloitusero

⁹⁰ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 118-122

vähennetään konsernin voittovaroja laskettaessa ja hyvitysero lisätään omana eränä konsernin sidottuun omaan pääomaan.⁹¹

Kuntakonsernissa keskinäinen omistus voidaan eliminoida hankintamenomenetelmällä tai nimellis- eli pariarvomenetelmällä. Joten kunnan valittavana olevat menetelmät poikkeavat siis yritystalouden konsernin eliminointimenetelmistä.

Hankintamenomenetelmä on kuntakonsernissa yleisimmin käytetty konsernitilinpäätöksen sisäisen omistuksen eliminointimenetelmä. Sen toteuttaminen kunnassa vastaa aikaisemmin esitettyä yritystalouden konsernissa käytettävää hankintamenomenetelmää. Tämä menetelmä soveltuu kuntakonsernissa käytettäväksi etenkin silloin, kun kunta on hankkinut määräysvaltaansa jo toiminnassa olevia yhtiöitä tai yhteisöjä ja kunnan hankintameno ylittää hankitun tytäryhteisön oman pääoman ja varausten määrän. Koska hankintamenomenetelmässä selvitetään poistokelpoinen konserniaktiivan määrä, se soveltuu käytettäväksi hyvin silloin, kun kunta laatii konsernitaseen lisäksi myös konsernituloslaskelman.

Nimellis- eli pariarvomenetelmä on kuntakonsernissa on yksinkertaisempi kuin hankintamenomenetelmä. Siinä ei esimerkiksi tarvitse selvittää hankitun tytäryhteisön oman pääoman määrää hankinta-ajankohtana, eikä mahdollista eliminoinieroa jaeta varallisuuserille konsernitaseessa, vaan suoraan oman pääoman lisäykseksi tai vähennykseksi. Nimellis- eli pariarvomentetelmä johtaa konsernin oman pääoman kannalta samaan lopputulokseen kuin hankintamenomenetelmä siinä tapauksessa, että kunta on perustanut tytäryhteisön. Sen sijaan, jos kunta on hankkinut tytäryhteisön ostamalla koko osakekannan yhteisöstä, joka on aiemmin perustettu pienellä osakepääomalla, ja yhtiön arvo on noussut huomattavasti esimerkiksi kiinteistön arvonnousun vuoksi, saattaa nimellis- eli pariarvon käyttö vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti. Tällöin arvonnousua vastaava määrä osakkeiden hankintamenossa vähentäisi koko määrällään konsernin omaa pääomaa, eikä konsernitase antaisi oikeaa kuvaa kuntakonsernin varallisuusasemasta.⁹²

⁹¹ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 119-123

⁹² Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 16-17

3.6.2 Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentäminen

Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on, kuten aiemmin on esitetty, tuoda esille konsernin toiminnan tulos taloudellisena kokonaisuutena ja konsernin taloudellinen asema suhteessa ulkopuolisiin talousyksiköihin. Tämän toteuttamiseksi konsernin sisäiset liiketapahtumat vähennetään eli eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa sekä erotetaan konsernin ulkopuolisten omistus tytäryrityksissä omaksi eräkseen.⁹³ Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämisestä säädetään kirjanpitolain 22. c §:n 1 momentissa⁹⁴.

Tilinpäätöshetkellä *kunnan* konsernitaseeseen vaikuttavia eriä ovat konserniyhteisöjen saamiset ja velat sekä vaihto- ja käyttöomaisuuteen aktivoidut, kuntakonserniin kuuluvalta yhteisöltä hankitut hyödykkeet. Mikäli tilikauden aikaisen toteutetun keskinäisen liiketapahtuman yhteydessä on maksettu sisäistä katetta, se sisältyy hyödykkeen luovuttavan yhteisön omaan pääomaan. Kuntakonserniin kuuluvan yhteisön taseeseen aktivoidun hyödykkeen sisäinen kate eliminoidaan konsernitasetta laadittaessa, mikäli se on olennainen. Epäolennainen kate saa jäädä kuntakonsernin omaan pääomaan sekä käyttö- tai vaihto-omaisuuden tasearvoon. Kunnan tytäryhteisöilleen antamia avustuksia ja niiltä saamia osinkoja ei oteta erikseen huomioon konsernitasetta laadittaessa, koska tällaiset liiketapahtumat vähentyvät automaattisesti omien pääomien yhdistelyssä. Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämiseksi ja oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyhteisöjen tilipuitteet laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Konsernin sisäisistä liiketapahtumista aiheutuneet, konserniyhteisöjen taseissa olevat keskinäiset saamiset vähennetään keskinäisiä velkoja vastaan.⁹⁵

⁹³ Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1.11.1993, 11-13

⁹⁴ Konsernin tilinpäätöksessä ei riitä erillisten tilinpäätösten yhteenlaskeminen, koska erillistilinpäätöksiin sisältyvä sisäinen päällekkäisyys on eliminointava ja vasta tämän jälkeen konsernia on tarkasteltava yhtenä kokonaisuutena (KPL 22. c § 1. momentti)

⁹⁵ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 14

3.6.3 Vähemmistöosuuden erottaminen

Vähemmistöosuudella tarkoitetaan ulkopuolisten eli vähemmistöomistajien⁹⁶ omistusosuutta konserniyritysten tytäryrityksissä. Vähemmistöosuus voi olla vain tytäryrityksissä, ei emoyrityksessä. Vähemmistöosuuden erottamisella tarkoitetaan taas konsernitilinpäätöksen laadinnassa ulkopuolisten eli vähemmistöomistajien omistusta vastaavan osuuden erottamista tytäryrityksen tilikauden tuloksesta ja omasta pääomasta. Sitä tulosta ja osuutta varallisuudesta, joka kuuluu jonkin tytäryhtiön vähemmistöosakkaille, ei voida lukea konsernin tulokseksi eikä omaksi pääomaksi.⁹⁷

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan vähemmistölle on suositeltavaa erottaa osuus myös vapaaehtoisista varauksista ja poistoerosta sekä niiden muutoksista, joista on vähennetty lykätty verovelka ja sen muutos. Vähemmistöosuus vapaaehtoisista varauksista sekä sen poistoerosta ja niiden muutoksista on suositeltavaa erottaa riippumatta siitä, jakaako konsernitilinpäätöstä laativa emoyritys vapaaehtoiset varaukset sekä poistoeron toisaalta tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan sekä toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan. Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen tai jälkeen sisäisten katteiden eliminointia. Mikäli vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee sisäisen katteen konsernin tulokseen ja omaan pääomaan kohdistuva eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken, jotta katetta ei vähemmistön osalta eroteta kahdesti. Konsernitaseen vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee aina eliminoida kokonaisuudessaan. Katteiden vähentämisjärjestyksellä saa olla vaikutusta konsernin tulokseen ja omaan pääomaan. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan vähemmistön osuutta laskettaessa otetaan välittömän osakkeenomistuksen lisäksi huomioon myös vähemmistön välillinen ja kertaantuva⁹⁸ osakeomistus.⁹⁹

⁹⁶ Ulkopuolisia ovat tässä yhteydessä tytäryrityksen muut omistajat kuin emoyritys ja toiset tytäryritykset. (Riistama ym. 1995a, 210)

⁹⁷ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 210-211

⁹⁸ Välittömällä omistuksella tarkoitetaan suoraa omistusta, esimerkiksi siten, että vähemmistö omistaa välittömästi 20 % tytäryrityksestä A Oy. Välitön omistus on puolestaan kyseessä, kun em. A Oy omistaa vähemmistön osuuden toisesta tytäryrityksestä (B Oy). Tällöin A Oy:n vähemmistö on B Oy:n välillinen omistaja. Kertaantuva omistus on kyseessä, kun tytäryritys, jossa on vähemmistöomistajia, omistaa osuuden joko emoyrityksestä tai sellaisesta toisesta tytäryrityk-

Vähemmistöosuuden erottaminen *kunnan* konsernitilinpäätöksessä vastaa edellä esitettyä yritystalouden konsernitilinpäätöksessä noudatettavaa menetelmää.

3.6.4 Osakkuus- ja yhteisyrityksen yhdisteleminen konsernitilinpäätökseen

Osakkuusyrityksen yhdistelemisestä konsernitilinpäätökseen säädetään kirjanpitolain 22. c § 5. momentissa. Sen mukaan osakkuusyritys yhdistellään pääsääntöisesti konserniin. Osakkuusyritys yksinään tai useampi osakkuusyritys ei velvoita konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Jos osakkuusyrityksen yhdistelemättä jättämisellä on huomattava vaikutus oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen yrityksen toiminnasta ja taloudellisesta asemasta, tulee osakkuusyritys oikeiden ja riittävien tietojen antamista koskevan yleisperiaatteen mukaan yhdistellä yrityksen tilinpäätökseen tai tietoja osakkuusyrityksestä tulee antaa esimerkiksi toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa.¹⁰⁰ Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen 13. §:n 1. momentin mukaan osakkuusyrityksen tilinpäätöksen tiedoista yhdistellään konsernitilinpäätökseen konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta tilikauden aikana. Yhdistely tapahtuu pääomaosuusmenetelmällä

Kunnan konsernitilinpäätöksessä osakkuusyhteisö yhdistellään konserniin pääomaosuusmenetelmällä. Tällöin osakkuusyhteisön osakkeiden, osuuksien tai jäsenosuuksien hankintamenoa omistajan taseessa oikaistaan konsernin osuudella osakkuusyhteisön perustamisen tai hankinnan jälkeen kertyneellä voitolla tai tappiolla sekä saaduilla osingoilla tai voitto-osuuksilla.¹⁰¹ Kuntakonsernin osuus osakkuusyhteisön omasta pääomasta lasketaan kertomalla osakkuusyhteisön oman pääoman määrä konsernin omistusprosentilla. Jos osakkuusyhteisö tai osakkuusyhteisökonserni jakaa vapaaehtoiset varaukset ja poistoeron kirjanpitolain 22. c §:n 4. momentin mukaisesti omaksi pääomaksi ja laskennalliseksi verovelaksi, lasketaan osakkuusyhteis-

sestä, joka omistaa ristiin sen osakkeita. (Riistama, ym. 1995a).

⁹⁹ Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1.11.1993

¹⁰⁰ Riistama, Prepula, Tuokko & Järvinen 1995a, 288

¹⁰¹ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1995, 22

teisöosuus myös omaksi pääomaksi luettavasta osuudesta. Jos kuntakonsernin omistusosuuden mukainen osuus osakkuusyhtiön omasta pääomasta on suurempi kuin osuuden hankintahinta, lisätään erotus konsernitaseessa osakkuusyhteisöosuuksien hankintahintaan ja omaan pääomaan. Jos taas erotus on negatiivinen, se vähennetään konsernitaseessa osakkuusyhteisöosuuksista ja omasta pääomasta. Sisäiset katteet eliminoidaan konsernin omistusosuuden mukaan riippumatta siitä, kumpi on luovuttaja ja kumpi vastaanottaja. Sisäiset katteet voi jättää eliminoimatta, mikäli niiden eliminoiminen ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin taloudellisesta asemasta tai mikäli eliminoimiseen tarvittavaa tietoa ei ole saatavilla.

4 JYVÄSKYLÄN KAUPUNKI KONSERNINA

4.1 Jyväskylän kaupunkikonsernin rakenne

Jyväskylän kaupunki on luonteeltaan sekakonserni. Sekakonserni muodostuu eri aloja sekä elinkeinohaaroja edustavista yhteisöistä¹⁰². Jyväskylän kaupunkikonsernissa emoyhtiö on Jyväskylän kaupunki, jonka määräamisvallan alaisuudessa ovat tytäryhteisöt. Tässä tutkimuksessa on valittu lähempään tarkasteluun konsernista kuusi tytäryhteisöä. Valitut yhteisöt esitellään kappaleessa 5.

Kuviossa 8 esitetään Jyväskylän kaupunki konsernina vuonna 1996. Kuviossa eivät näy konsernin ulkopuolella olevat säätiöt, joista emolla on merkittävin omistusosuus (50%) Liikunnan ja kansanterveyden edistämissäätiöstä. Kuviossa eivät ole esillä yhdistykset (31 kpl) eivätkä muut yhteisöt, joita ei yhdistellä kuntakonserniin. Näiden osalta emon omistusosuus on alle 20 %. Myöhemmin esitetään kuvio myös niistä yhteisöistä, jotka on yhdistelty vuoden 1995 konsernitilinpäätökseen.



KUVIO 8. Jyväskylän kaupunki konsernina.

Liikekirjanpitoon siirtymisen jälkeen huomioidaan Jyväskylän kaupungin konsernitilinpäätöksessä myös osakkuusyhtiöt. Yhdisteltäviä osakkuusyhteisöjä ovat mm. Jyväskylän Ammattikorkeakoulu Oy sekä Suomen Suotietokeskus Oy. Osakkuusyhtiöiden lisäksi myös kuntayhtymät yhdistellään Jyväskylä-konserniin. Yhdistämällä myös kuntayhtymät konserniin saadaan tietoa kuntayhtymäpalveluista aiheutuneista kustannuksista sekä Jyväskylän osuudesta kuntaliittojen valtionosuuksiin. Jyväskylä-konserniin myöhemmin yhdisteltäviä kuntayhtymiä ovat esimerkiksi Jyväskylän koulutuskuntayhtymä sekä Keski-Suomen sairaanhoitopiirin kuntayhtymä.

Suomen Kuntaliitto on laatinut kuntien ja kaupunkien hallituksille sekä kuntayhtymien hallituksille yleiskirjeen, jossa se kehottaa kyseisiä tahoja laatimaan konserniohjeen kuntakonsernin jäsenille. Jokainen kunta voi itsenäisesti päättää oman konserniohjeensa laatimisesta ja sisällöstä.¹⁰³ Konserniohjeeseen tulee kuitenkin sisällyttää selvitys siitä, miten kunnan konserniohjaukseen ja -johtamiseen liittyvät tehtävät ja toimivalta kunnassa on järjestetty, sekä miten tytäryhteisöjen toimintaa valvotaan. Lisäksi selvitetään konsernitason yhteistyötä. Jyväskylän kaupunki emoyhtiönä on myös laatinut omat konserniohjeensa. Tällä tavalla pyritään yritystaloudessa toimivaan käytäntöön, jossa konsernijohto toimittaa konserni- ja osakkuusyhteisöille toimintaohjeet ja -periaatteet. Nämä tarkoittavat käytännössä ohjeistusta tilipuitteista ja tuotettavista raporteista. Jyväskylä-konsernissa ohjauksen tavoitteena on, että konserniin kuuluvat yhteisöt toimivat valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttajina ja noudattavat kunnanvaltuuston määrittelemää omistajapolitiikkaa ja toimintalinjausta¹⁰⁴.

4.2 Jyväskylä-konsernin toiminta

Jyväskylän kaupungin tavoittelema johtamismalli vastaa ns. Tilburgin mallia¹⁰⁵, joka tarkoittaa konsernimallisen ajattelun ulottamista koko kaupungin toimintaan. Yksiköi-

¹⁰³ Suomen Kuntaliiton yleiskirje 19.12.1996

¹⁰⁴ Jyväskylän kaupungin konserniohje 1997

¹⁰⁵ Tilburgin malli liittyy Keski-Euroopassa, lähinnä Saksassa, käytyyn keskusteluun kunnallishallinnon uudistamiseen. Hollantilainen kaupunki Tilburg on ensimmäisiä kuntia, joka on uloittanut yksityistalouden konsernimallisen organisaation koko toimintaansa. (Ryynänen 1994)

den johtajia voidaan tällöin pitää todellisina johtajina. Heillä on toimivalta kaikissa oman yksikkönsä organisatorisissa, taloudellisissa ja rutiineihin liittyvissä asioissa. Heillä on myös toimivaltaa päätettäessä palvelujen toteuttamisessa. Konsernin poliittinen johto ja johtoryhmä puolestaan ohjaavat yksittäisiä yritysyksiköitä suunnitelmilla, kertomuksilla ja raporteilla. Jyväskylän kuntakonsernia johtaa kaupunginhallitus. Vastuu konsernin operatiivisesta johtamisesta on kaupunginjohtajalla. Konserniyhteisön johtamisesta puolestaan vastaa sen hallitus tai vastaava toimielin. Mallin toimiminen edellyttää sujuvaa raportointia molempiin suuntiin eli yksiköt raportoivat sovitun kaavan mukaisesti toiminnastaan. Jyväskylän kaupungissa raportointijakso on puoli vuotta. Tämä tarkoittaa sitä, että tytäryhteisö raportoi kirjallisesti toiminnastaan kaupunginhallitukselle ja rahatoimistolle. Konsernijohton edellytetään tukevan yksiköiden toimintaa ohjeistuksilla ja raporteilla, joissa kuvataan mm. koko konsernin toimintaa ja yksikön asemaa konsernissa sekä annetaan yhteisöille toimintaohjeita.

Liittämällä konsernijohtaminen kunnan tulosjohtamiseen¹⁰⁶ pyritään poistamaan turhat väliportaavat kunnan hallinnosta. Samalla pyritään estämään kaupungin toiminnan pirstaloituminen, jota saattaa aiheuttaa toimintojen jakaminen erillisille tulosityksiköille. Konsernijohtamisella voidaan ehkäistä kokonaiskustannusten karkaaminen konsernijohton hallinnasta. Konsernin tytäryhteisöt ja yksiköt tuntevat nykyisin toimivansa hyvin itsenäisesti. Siksi niiden kyky ja halu ajatella toimintansa vaikutusta koko konsernin kannalta on vähäistä. Tietoisuus konsernilaskennan toteuttamisesta auttaa käsittämään sen, että myös itsenäisten yksiköiden toimintaa tarkastetaan ja valvotaan konsernin sisällä.

Konsernijohtamisen avulla voidaan seurata kunnan tulosityksiköiden tavoitteiden saavuttamista. Välineenä tavoitteiden saavuttamisen tarkastelussa käytetään avaintu-

¹⁰⁶ Jyväskylän kaupungissa on toteutettu johtamistapaa, jossa tulosjohtaminen siirretään asiakaspalvelusta vastaaville yksiköille, tällainen on esimerkiksi hammashuoltoyksikkö. Tuloksilla tarkoitetaan määrää ja laatua, joiden tasosta ja mittaustavasta on sovittu tavoitteita asetettaessa. Kunnanvaltuutettujen tehtävänä on suunnitella kunnan palvelut asiakkaille eli kuntalaisille mahdollisimman edullisiksi, esimerkiksi ostamalla palveluja kunnan ulkopuolelta. Tällaista on kokeiltu esimerkiksi ostamalla siivouspalveluja yksityisiltä siivousalan yrityksiltä.

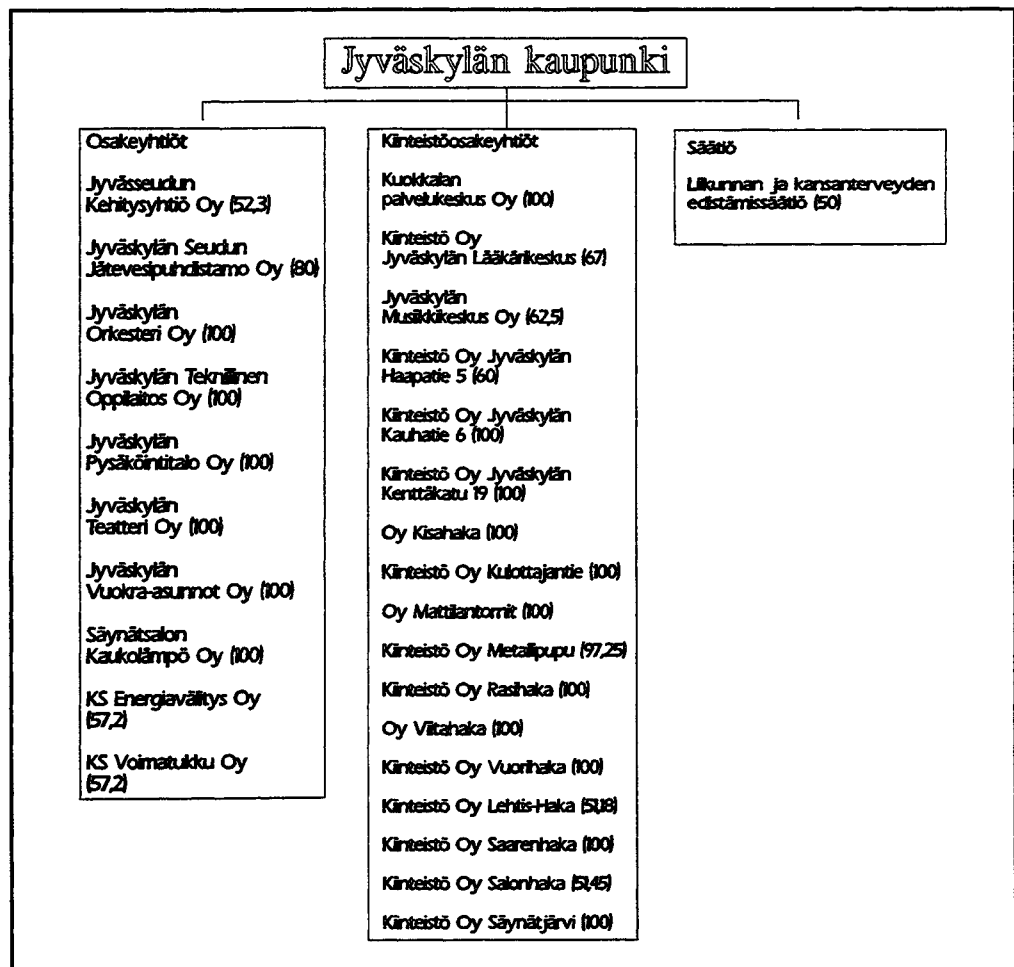
loksia¹⁰⁷. Ongelmana on, mikä voidaan tarkalleen määritellä tulokseksi kunnan ja sen yhteisöjen toiminnassa. Kunnassa tuloksena voidaan pitää lähinnä aineettomia aikaansaannoksia, joita kunta luovuttaa kuntalaisille. Tästä taas seuraa, että tuloslaskelmamuotoinen tarkastelu, jossa rahamääräiset tilikausikohtaiset tulokset ratkaisevat johtopäätösten teossa, ei ole kunnan toiminnassa paras ratkaisu. Kunnan taloudessa rahamääräisiksi avaintulostavoitteiksi tulisi asettaa taseen avulla tehtävät tarkastelut, esimerkiksi vakavaraisuuden osalta. Tulostavoitteena voisi siis olla esimerkiksi pyrkimys estää vieraan pääoman liiallinen kasvu.

¹⁰⁷ Avaintuloksilla tarkoitetaan tässä niitä ydinasioita, joiden saavuttaminen merkitsee pitkällä aikavälillä kehityspyrkimysten varmistamista sekä lyhyellä aikavälillä menestyksekkään toiminnan turvaamista. (Virkkunen ym. 1986, 54)

5 KONSERNITILINPÄÄTÖS JYVÄSKYLÄN KAUPUNGISSA

5.1. Vuoden 1995 konsernitilinpäätös

Vuoden 1995 konsernitilinpäätös ei täytä niitä vaatimuksia, joita konsernitilinpäätöksen kirjanpitolain mukaan tulee täyttää. Vuoden 1995 konsernitilinpäätös on kuitenkin laadittu lähinnä harjoitusmielessä, ja samalla on valmistauduttu vuoden 1997 kuntalain edellyttämään kirjanpitolain mukaisen konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Vuoden 1995 konsernitilinpäätös on lähinnä laskelma, jossa eri yhtiöitä on otettu mukaan konserniin mahdollisuuksien mukaan. Vuoden 1995 konsernitilinpäätökseen Jyväskylä-konsernissa kuului 27 tytäryhteisöä, joista 17 oli kiinteistöosakeyhtiöitä. Vuoden 1995 tilinpäätöksen konsernirakenne esitetään kuviossa 9.



KUVIO 9. Jyväskylän kaupunki konsernina vuoden 1995 tilinpäätöksessä.

5.2 Tutkimuksessa lähempään tarkasteluun valitut yhteisöt

Vuoden 1995 konsernitilinpäätökseen ei yhdistelty täydellisesti kaikkia niitä yhteisöjä, jotka kuntakonserniin voidaan yhdistää. Yhdisteltäviksi valittiin harkinnanvaraisesti erilaisia yhteisöjä. Tässä tutkimuksessa on lähempään tarkasteluun valittu vuoden 1995 konsernista vain kuusi yhteisöä. Kuntakonsernin luonne sekakonsernina sekä kunnan toiminta monitoimialana on pyritty tuomaan mahdollisimman selvästi esille. Tehtyjen valintojen avulla on haluttu saada hyvin erilaiset kunnan yhteisöt "vertailtavaksi", ja samalla on haluttu muodostaa käsitys siitä, miten nämä yhteisöt oman toimintansa ja laaditun erillistilinpäätöksen osalta sopeutuvat yhteisen konsernitaseen laadintakaavaan. Esimerkkiyhteisöt on valittu subjektiivisen harkinnan ja osittain myös Jyväskylän kaupungin edustajien esittämien ehdotusten ja toivomusta pohjalta.

Jyväskylän kaupunkikonsernin emoyhtiön alaisuuteen¹⁰⁸ kuului vuonna 1995 kaikkiaan kymmenen osakeyhtiötä, 17 kiinteistöyhtiötä sekä yksi säätiö. Tässä tutkimuksessa tarkemmin tarkastellaan lähemmin seuraavia tytäryrityksiä: Jyväskylän Orkesteri Oy, Jyväskylän Teatteri Oy, Jyväskylän Pysäköintitalo Oy, Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy, Jyväskylän Jäteveden Puhdistamo sekä Liikunnan ja kansanterveyden edistämissäätiö, joka ei vuoden 1995 konsernitaseessa ole varsinainen tytäryhteisö, mutta on kiinnostavuuden perusteella otettu mukaan tytäryhteisön tavoin yhdisteltynä. Seuraavissa kappaleissa on esitelty lyhyesti kunkin lähempään tarkasteluun valitun yhteisön toimintaa, jotta niiden erityinen asema kuntakonsernissa tulisi selvästi esille.

Jyväskylän Orkesteri Oy

Jyväskylän Orkesteri Oy on julkishallintoperiaatteella toimiva osakeyhtiö, jonka emoyhtiö omistaa 100 prosentin omistusosuudella. Jyväskylän kaupunki yhtiöitti orkesteritoiminnan vuonna 1988, jolloin perustettiin Jyväskylän Orkesteri Oy. Työntekijät siirtyivät Jyväskylän Orkesteri Oy:n palvelukseen vuoden 1989 alusta. Jyväskylän Orkesteri Oy:n (myöhemmin Jyväskylän Orkesteri) toiminnan rahoitus

¹⁰⁸ Tässä tarkoitetaan niitä yhtiöitä, joissa emon omistusosuus oli vähintään 50 %.

muodostuu kolmesta eri osa-alueesta: emon rahoitus (53%), lakisääteinen valtion avustus (30%) sekä omasta toiminnasta saatavat tuotot (17%). Jyväskylän Orkesterissa työskentelee 33 vakituista muusikkoa sekä tuntipalkkaisia muusikkoja esitettävän ohjelmiston mukaisesti. Hallintotehtävissä työskentelee kolme henkilöä ja lisäksi laitteistoista vastaa yksi henkilö. Jyväskylän Orkesteri on pyrkinyt etsimään Suomen orkesterikentässä omaa aluettaan, koska se ei ole siinä mielessä sinfoniaorkesteri kuin esimerkiksi Helsingin kaupungin orkesteri ja Radion sinfoniaorkesteri. Sillä ei ole mahdollisuutta kilpailla näiden suurten orkesterien kanssa, joissa soittaa keskimäärin sata muusikkoa. Jyväskylän Orkesteri on pyrkinyt laajentamaan toimintaansa muille, sinfoniaorkestereille ehkä hieman vieraille alueille, kuten konsertointiin viihdetaitelijoiden kanssa. Nämä ovat myös tuottaneet positiivista tulosta toisin kuin perinteiset konsertit, joista menoja syntyy aina enemmän kuin tuottoja.¹⁰⁹

Jyväskylän Teatteri Oy

Jyväskylän Teatteri Oy:n talouspäällikön mukaan teatterin liikeideana voidaan esittää "ihmisten kasvattaminen ja huvittaminen". Teatterin tehtävänä ja tarkoituksena voidaan hänen mukaansa pitää myös ihmisten "herättelyä" sekä pyrkimystä vaikuttaa yleisiin arvoihin. Jyväskylän Teatteri Oy:n (myöhemmin Jyväskylän Teatteri) toiminta rahoitetaan Jyväskylän kaupungin eli emon rahoituspanoksella, valtion opetusministeriön kautta myöntämällä avustuksilla sekä omasta toiminnasta saatavilla lipputulolla. Emo omistaa Jyväskylän Teatterin 100 prosenttisesti. Liikevaihto oli vuonna 1995 3,5 miljoonaa markkaa. Vuosi 1995 oli Jyväskylän Teatterille vaikea ja tappiollinen. Tämä johtui laman aiheuttamasta lipputulosten pudotuksesta, valtion avustusosuuksien pienenemisestä sekä siitä, ettei ohjelmatarjonta tyydyttävästi vastannut asiakkaiden toiveita. Tappiota katettiin kaupungin myöntämällä lisäavustuksella sekä purkamalla toimintavarausta. Jyväskylän Teatteriin organisaation ylimpänä henkilönä on toimitusjohtaja. Hänen alaisuudessaan toimivat talouspäällikkö, toimistotyöntekijät, myynti- ja markkinointityöntekijät, tekninen henkilökunta, näyttämötyöntekijät, vahtimestarit ja eteispalvelutyöntekijät. Jyväskylän Teatterissa on vakinaista henkilökuntaa noin 65 henkilöä. Tilapäisiä työntekijöitä vuoden aikana on 150 - 200 henkilöä. Työharjoittelussa ja työnopetuksessa olevia henkilöitä on

vuoden aikana lukuisia, mutta heidän lukumääräänsä ei tarkemmin tiedetä, koska työstä ei makseta palkkaa.¹¹⁰

Jyväskylän Pysäköintitalo Oy

Jyväskylän Pysäköintitalo Osakeyhtiö on perustettu vuonna 1984. Perustaminen liittyy keskustan asemakaavan uudistamiseen ja osittain liike-elämän esittämiin vaatimuksiin lisäneliömetreistä. Jotta kiinteistöt saivat luvan lisäneliömetrien rakentamiseen, niiden piti lunastaa yhteisesti rakennetusta tai kaupungin rakentamasta pysäköintitalosta tietty osa autopaikoista. Kun riittävä määrä autopaikkoja oli lunastettu, aloitettiin ensimmäisen pysäköintitalon rakentaminen. Jyväskylän Pysäköintitalo Oy (myöhemmin Jyväskylän Pysäköintitalo) on liiketoimintaperiaatteella toimiva osakeyhtiö, jonka hoidettavaksi kuului vuonna 1995 kolme pysäköintitaloa. Kaksi pysäköintitaloista on Jyväskylän Pysäköintitalon omistuksessa ja yksi on vuokrattu. Toimitusjohtajan mukaan Jyväskylän Pysäköintitalo Oy:n liikeidea on alunperin ollut nimenomaisesti vastata pysäköintitalotoiminnasta. Toiminta on myöhemmin laajentunut kadunvarsipysäköinnin hoitamiseen. Nykyisin puolet liikevaihdosta muodostuu kadunvarsipysäköinnistä ja puolet pysäköintitalojen tuotoista. Jyväskylän kaupungin keskustan ruutukaava-alueella on yhteensä noin 8400 pysäköintipaikkaa, joista 2400 on Jyväskylän Pysäköintitalon hallinnassa. Jyväskylän kaupunki omistaa emoyhtiönä Jyväskylän Pysäköintitalo Oy:n 100-prosenttisesti. Jyväskylän Pysäköintitalon perustamisvaiheessa kaupunki sijoitti toimintaan osakepääomaan 500 000 mk. Henkilöstöä on toimitusjohtajan lisäksi kahdeksan henkilöä, joista yksi toimii toimistoapulaisena, kolme työskentelee huoltomiehinä ja neljä henkilöä työskentelee palvelukassoilla. Jyväskylän Pysäköintitalon liikevaihto oli vuonna 1995 5,6 miljoonaa markkaa. Jyväskylän Pysäköintitalo pyrkii kattamaan kaikki menonsa varsinaisesta toiminnastaan saatavilla tuotoilla.¹¹¹

Maaliskuun 1997 aikana on käyty keskustelua Jyväskylän Pysäköintitalo Oy:n lopettamisesta ja sen toiminnan korvaamisesta uudella yhtiöllä. Uudesta yhtiöstä käytävien neuvottelujen tarkoituksena on selvittää mahdollisuus kehittää keskustaa

¹¹⁰ Haastattelu Kuvaja 15.1.1997 & toimintakertomus 1995

¹¹¹ Haastattelu Muhonen 29.1.1997

ikään kuin yhtenä markettina, johon kuuluisivat myös pysäköintipaikat. Tällä tavalla pyritään kilpailemaan automarkettien vetovoimaa vastaan. Yhtenä tavoitteena on myös poistaa kaupungin ja yrittäjien vastakkain asettelua pysäköintiasioissa.¹¹²

Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy

Jyväskylän Vuokra-asunnot on Jyväskylän kaupungin 100-prosenttisesti omistama liiketoimintaperiaatteella toimiva osakeyhtiö, jonka tehtävänä ei kuitenkaan yhtiöjärjestyksen mukaan ole tavoitella voittoa. Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy (myöhemmin Vuokra-asunnot) on merkitty kaupparekisteriin vuoden 1992 alussa. Liikevaihto oli 20,4 miljoonaa markkaa vuonna 1995. Jyväskylän valtuuston päätöksellä kesäkuussa 1995 toteutettiin asuntotoimen uudelleenorganisointi ja tehdyn päätöksen mukaisesti 1.1.1996 Vuokra-asuntojen omistukseen liitettiin 2678 aravavuokra-asuntoa. Tällä hetkellä Vuokra-asuntojen asuntokanta on noin 3700 asuntoa. Yhtiön organisaatio muodostuu kolmesta eri toiminnosta, joita ovat taloushallinto, rakennuttaminen ja kiinteistönpito. Taloushallinnossa hoidetaan perinteiset taloushallinnon tehtävät eli rahaliikenne, laskutus, perintä jne. Työntekijöitä taloushallinnossa on seitsemän. Rakennuttaminen sisältää uudis- ja perusparannusrakentamista. Vuosittain uusia asuntoja valmistuu noin 100 kappaletta.¹¹³

Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Oy

Jyväskylän kaupunki ja Jyväskylän maalaiskunta perustivat vuonna 1971 Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Osakeyhtiön. Samaan aikaan aloitettiin puhdistamon rakentaminen. Varsinainen toiminta aloitettiin vuonna 1973. Vuoden 1995 lopussa omistus Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Oy:n omistus jakaantui siten, että Jyväskylän kaupunki omisti 80 % ja Jyväskylän maalaiskunta 20 %. Vuoden 1997 alusta omistussuhteet ovat muuttuneet siten, että Jyväskylän kaupunki omistaa 72,7 % Jyväskylän maalaiskunta 18,1 % sekä Laukaan kunta 9,1 %. Muutaman vuoden kuluttua oletetaan myös Muuramen kunnan tulevan osakkaaksi.

¹¹² Keski-suomalainen 20.3.1997

¹¹³ Haastattelut Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy:ssä ja toimintakertomus 1995

Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Oy:ssä (myöhemmin Jätevedenpuhdistamo) puhdistetaan kunnalliset jätevedet Jyväskylän kaupungin, Jyväskylän maalaiskunnan ja Laukaan alueelta sekä Muuramen kunnasta tulevat lietteet, joita ei ole mahdollista puhdistaa Muuramen kunnan omassa puhdistamossa. Kunnallisen jäteveden lisäksi Metsä-Serlan Kankaan Paperitehtaan jätevedet sekä haja-asutusalueiden lokavedet puhdistetaan Jätevedenpuhdistamossa. Jätevedenpuhdistamon toiminta on viranomaisvalvonnan alaista toimintaa ja valvovana viranomaisena toimii Keski-Suomen Ympäristökeskus. Jäteveden purkuoikeuden on myöntänyt Itä-Suomen vesioikeus, joka määrittää, millaista vettä voidaan päästää takaisin vesistöön. Toiminta rahoitetaan pääosin siten, että kunnat rahoittavat Jätevedenpuhdistamon toimintaa sen hallituksen hyväksymän budjetin mukaisesti. Tämän lisäksi Metsä-Serlan kanssa on erillinen sopimus jäteveden puhdistamisesta. Tämä sopimus käsittää esimerkiksi puhdistettujen vesikuutioiden määrään ja puhdistetun veden laatuun kytkeytyviä hinnoittelusopimuksia sekä esimerkiksi sen, että Metsä-Serla osallistuu investointien rahoitukseen. Jätevedenpuhdistamo toimii nollatulosperiaatteella¹¹⁴. Jätevedenpuhdistamo ei itse kerää rahaa toimintaansa, vaan esimerkiksi Jyväskylän kaupungin vesilaitos kerää jätevesimaksuja, joista se osoittaa jätevedenpuhdistamolle osan ja loput viemäriverkoston ylläpitoon.

Jätevedenpuhdistamossa työskentelee tällä hetkellä yhteensä 15 henkilöä. Toimitusjohtaja/kemisti Kirsi Laamasen lisäksi Jätevedenpuhdistamon henkilökuntaan kuuluu yhdeksän prosessi- ja huoltomiestä, kaksi laboranttia, kaksi toimistotyöntekijää sekä siivooja. Jätevedenpuhdistamon liikevaihto oli 8,9 miljoonaa markkaa vuonna 1995¹¹⁵.

Liikunnan ja kansanterveyden edistämistätiö

Jyväskylän kaupungin sijoittama 50 000 markkaa muodostaa Liikunnan ja kansanterveyden edistämistätiön (myöhemmin LIKES) peruspääoman yhdessä Jyväskylän yliopiston ylioppilaskunnan yhden markan suuruisen sijoituksen kanssa. Jyväskylän

¹¹⁴ Nollatulosperiaatteella tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että tilinpäätöksen jälkeen palautetaan mahdollisesti ylijääneet kuntien rahoitusosuudet takaisin.

¹¹⁵ Kirsi Laamasen haastattelu & Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamon toimintakertomus 1995

kaupunki omistaa Liikunnan ja kansanterveyden edistämissäätiöstä 50 %. Peruspääomasta kertyvä tuotto ja säätiölle kertyvät muut varat muodostavat käyttörahaston. Sitä käytetään säätiön tarkoituksen toteuttamiseksi ja säätiön muihin menoihin. LIKESin perustamislupa on saatu 4.6.1969. Toiminta rahoitetaan testaus-, palvelu- ja lääkäritoiminnasta saatavilla tuotoilla. LIKESissä työskentelee toiminnan projektiluontoisuuden vuoksi vaihteleva määrä työntekijöitä. Vuonna 1995 vakituisia työntekijöitä oli noin 85, jotka kaikki eivät kuitenkaan työskennelleet täyttä 12 kuukautta LIKESin palveluksessa. LIKESin toiminnalle on ominaista, että liikevaihtoa ei varsinaisesti lasketa vaan toiminnan arvioimiseen käytetään kokonaistuottoja ja -kuluja.¹¹⁶

Vuoden 1995 konsernitaseen laatimiseen on otettu mukaan myös Liikunnan ja Kansanterveyden Edistämissäätiö. Mukaan ottamisen tarkoituksena on ollut tuottaa informaatiota säätiön merkityksestä kunnan toiminnassa sekä harjoitella säätiön yhdistämistä kuntakonsernitilinpäätökseen. Kyseinen säätiö on markkamääräiseltä volyymiltaan (liikevaihto) suhteellisen suuri ja toimialallaan valtakunnallisestikin merkittävä. Jyväskylän kaupungin omistusosuuden mukaan voidaan sen siis olettaa olevan kiinnostava myös emon toiminnan kannalta.

5.3 Jyväskylän johtaminen kuntakonsernina ja konsernikokonaisuuden hallitseminen

Jyväskylän kaupungissa konsernijohtaminen mielletään tällä hetkellä hyvin suurten linjojen johtamiseksi. Pienillä seikoilla koetaan olevan toimintaa hidastavaa ja hankaloittavaa vaikutusta. Tämän tutkimuksen tekemiseen liittyvien keskustelujen aikana on tullut esille tavoite suurten linjojen esiin nostamisesta. Näin voidaan esimerkiksi helpottaa valtuutettuja hahmottamaan Jyväskylää konsernina. Suurilla linjoilla tarkoitetaan tässä lähinnä kaupungin kokonaiskiinnityksiä ja -vastuita, joita on vaikeampi saada selville ilman konsernitasetta, koska tällöin esimerkiksi kuntayhtymät jäävät tarkastelun ulkopuolelle.

¹¹⁶ Haastattelu Kiiski 23.1.1997

Kuntakonsernin toiminta edellyttää samanlaista controller-muotoista raportointia, jota suoritetaan yritystalouden konserneissa. Jyväskylä-konsernissa on controller-toimintaa harjoitettu siten, että kaupunginjohtaja Pekka Kettunen nimittää eri yksiköihin henkilöitä controllereiksi. Ongelmana on kuitenkin, että controller-toiminta on muiden työtehtävien ohella hoidettava tehtävä, jolloin siihen ei voida paneutua ehkä riittävällä tarkkuudella. Toisaalta tällainen konsernin ylimmän johdon taholta tuleva nimitysjärjestelmä saa aikaan sen, että controllereiksi pyritään saamaan sellaisia henkilöitä, joilla on suurimmat edellytykset valvoa emon etua yhteisön toiminnassa sekä tukea mahdollisesti yhteisöä päätöksentekotilanteissa. Controllerilla on oikeus osallistua yhteisöjen hallitusten kokouksiin, mutta äänivaltaa heillä ei ole. Tytäryhteisöt saattavat kokea controller-toiminnan uhkana, koska controller koetaan helposti pelkästään emon edunvalvojana, joka raportoi kaikista negatiivisista asioista emolle ja ajattelee ainoastaan emon etua.

Tuloksen merkitystä kunnan toiminnassa ei ole kukaan haastatelluista ja keskusteluihin osallistuneista kunnan edustajista tuonut esille muutoin kuin hyvin vieraana käsitteenä kunnan toiminnassa. Kunnan toiminnan kokonaistulosta voidaan odottaa pelkästään mielenkiinnon vuoksi, mutta sitä ei pidetä kunnan johtamisen kannalta oleellisena asiana. Konsernilaskenta halutaan siis nähdä mahdollisuutena hallita suurta kokonaisuutta, jossa koko konsernin takaukset ja vastuut on selvästi esitetty. Konsernilaskennan toivotaan myös olevan yhdistävä tekijä siten, että tytäryhteisöjen hyvin erilaiset tavat laatia esimerkiksi erillistilinpäätöksensä poistuisi ja päästäisiin enemmän yhdenmukaisiin käytäntöihin. Erilaisuus erillistilinpäätöksissä on tullut esille esimerkiksi Jyväskylän Pysäköintitalon tavassa näyttää mahdollisimman edullista (positiivista) tulosta, vaikka sen hintana ovat olleet ainoastaan nimellisten poistojen tekeminen ja taseen merkityksen eli vieraan pääoman määrän väheksyminen.

Liikekirjanpitoon ja konsernitarkasteluun siirtymisen jälkeen kunnan toimintaa tarkastellaan lähes kaikilta osin yritysmallin mukaisesti. Kunnanhallituksen jäsenten vastuun korostuminen on esimerkki tästä. Aikaisemman hallinnollisen kirjanpidon aikana, jolloin lainanottoakin katsottiin tuloksi, oli mahdollista alijäämätilannetta ennakoitaessa turvautua lisälainanottoon. Uuden liikekirjanpidon mukaan lainannostot eivät siis ole kunnan tuloa, vaan niitä tarkastellaan kunnan velkaantumisen näkökan-

nalta. Ylivelkaantuminen taas heijastelee kunnan hallituksen jäsenten kykyä hoitaa tehtäväänsä. Tässä voidaan siis osakeyhtiölain 13. luvun 2. §:ää¹¹⁷ soveltaen ajatella, että mikäli kunta on ajautunut tilanteeseen, jossa sen oma pääoma on pienempi kuin kolmasosa osakepääomasta, kunnanhallituksen jäsenillä on velvollisuus kutsua valtuusto koolle käsittelemään kunnan asettamista selvitystilaan.

5.4 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Tässä työssä tarkasteltavana olevassa konsernitilinpäätösvuodessa 1995 on otettava huomioon mahdollinen tarkoituksenmukainen epätarkkuus. Liikekirjanpitoon siirryttiin kunnissa vuoden 1997 alusta, joten vuosi 1995 on ollut kunnallisen konsernitilinpäätöksen osalta harjoittelua. Tämä voi olla osasyynä esimerkiksi siihen, että tytäryritykset eivät ole pitäneet johdonmukaisesti omilla tileillään konsernin sisäisiä tapahtumia. Tämä johtaa väistämättä siihen, ettei myöskään tilinpäätöstilanteessa voida saada selville konserniyhteisöjen välisiä tapahtumia. Vuoden 1995 konsernitilinpäätöksen laatimisen¹¹⁸ yhteydessä ei ole pyritty eliminoimaan kaikkia sisäisiä liiketapahtumia eikä esimerkiksi erillistilinpäätösten taseiden osittain puutteellisista liitetiedoista ole etsitty selvityksiä sisäisistä liiketapahtumista. Tavoitteena on ollut ainoastaan suurempien, noin 100 000 markan suurusten, sisäisten liiketapahtumien eliminoiminen konsernitilinpäätöksestä. Tätä pienempiä sisäisiä liiketapahtumia on pidetty epäolennaisina koko kuntakonsernin taloudellista asemaa ajatellen.

Sisäisten liiketapahtumien eliminoiminen puutteellisesti ei kuitenkaan estä päätöksenteon kannalta oleellisen tiedon tuottamista konsernitaseen avulla. Harjoitteluvaiheessa on ollut oleellista se, että löydetään suurin piirtein niitä konsernitaseen lukujen suuruusluokkia, joihin Jyväskylän konserni sijoittuu. Harjoitteluvaiheessa eliminoinnit on suoritettu oikeastaan vain pitkäaikaisista lainoista ja veloista, mutta lyhytaikaisia lainoja ja velkoja (esimerkiksi tilivelat/-saamiset) konsernin sisällä ei ole pyrittykään eliminoimaan. Erillistilinpäätöksissä nämä konsernin sisäiset saamiset ja velat

¹¹⁷ Jos hallitus tilinpäätöstä laadittaessa tai muutoin havaitsee, että yhtiön oma pääoma on pienempi kuin kolmasosa osakepääomasta, hallituksen on mahdollisimman pian kutsuttava yhtiökokous koolle käsittelemään yhtiön asettamista selvitystilaan. (OyL 13. luku 2. §)

¹¹⁸ Tässä konsernitilinpäätöksellä tarkoitetaan ensisijaisesti konsernitasetta.

ovat erittelemättöminä muiden saamisten ja velkojen joukossa, joten niiden selvittämiseen on katsottu kuluvan kohtuuttoman pitkä aika. Tämän taas ei ole katsottu olevan oikeassa suhteessa siitä saatavaan konserni-informaation arvoon. Tiedon tuottamisen kustannus - hyöty -suhteen on katsottu muodostuvan sellaiseksi, ettei selvitykseen ole ryhdytty. Pyrkimyksenä on ollut erillistilinpäätösten tase-erittelyjen avulla selvittää ainoastaan suurimmat ja tärkeimmät eliminoitavat liiketapahtumat. Vuoden 1996 konsernitilinpäätös on myös selvästi puutteellinen juuri konsernin sisäisten tapahtumien eliminointien osalta. Vuoden 1996 konsernitilinpäätös tosin on edellisen vuoden konsernitilinpäätöstä tarkempi. Tämä on tullut esille konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden kanssa käydyistä keskusteluista. Liikekirjanpitoon siirtyminen ja konsernitilinpäätöksen laatiminen kuntataloudessa ovat vaatineet totuttelua. Aikaisemmin laaditut konsernitilinpäätökset sekä mm. kuntaliiton ja kauppakamarin järjestämä koulutus ovat edistäneet valmiuksia laatia yhä "oikeampi" konsernitilinpäätös.

Konsernitilinpäätös vuodelta 1995 on laadittu Jyväskylän kaupungin sisäisessä tarkastuksessa. Konsernitilinpäätöksen tultua lakisääteiseksi sitä ei voi enää tällä tavoin laatia tarkastuksesta vastaava yksikkö. Toisaalta konsernitilinpäätöksen harjoittelumahdollisuus on tarjonnut myös sisäiselle tarkastukselle mahdollisuuden perehtyä kunnallisen konsernitilinpäätöksen laadintaan, vaikka laadintaprosessi onkin ollut hyvin pitkälti erillistilinpäätösten tietojen sijoittamista vanhoihin kaavataulukoihin.

Liikekirjanpidon toteuttaminen ja siihen liittyvä uusi ajattelumalli on osoittautunut kunnan taloudesta vastaaville henkilöille hyvin työteliääksi. Kameraalisen kirjanpidon poistuminen ja liikekirjanpidon malliin totuttelemineen hyvin nopeassa tahdissa on ollut vaativa tehtävä. Tässä yhteydessä syntynyt velvoite laatia konsernitilinpäätös on väistämättä jäänyt vähäisemmälle huomiolle. Tähän on syynä edellä mainitut liikekirjanpitoon siirtymisen aiheuttamat asiat sekä se, että konsernitilinpäätöksen tarkoitus ja asema ovat vielä melko selkiytymättömät kunnan toiminnassa. Liikekirjanpitoon siirtyminen lähes puolitti taseen arvot käyttöomaisuuden osalta, joten tilinpäätöksen jatkuvuuden vaatimusta ei ole voitu toteuttaa.

Jyväskylän kaupungin konsernitilinpäätöksen harjoitusluonne aiheuttaa myös sen, että yhdistelylaskelmat eivät sisällä kaikkia niitä tietoja, joita niihin edellytetään sisällytettäväksi. Vuonna 1995 kunnissa noudatettiin vielä hallinnollista kirjanpitoa, joten konsernitasetta laadittaessa on jouduttu muuttamaan hallinnollisen kirjanpidon taseen kaava vastaamaan liikekirjanpidon mukaista kaavaa, jotta yhdistely on voitu suorittaa. Jyväskylän kaupungin konsernitilinpäätökseen vuodelta 1995 on liitetty yhdistelykaavio, josta selviää, tehdyt eliminoinnit. Sisäisen omistuksen eliminoinnit sekä vähemmistöosuus on käytävä selville konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmista. Tältä osin siis julkinen konsernitilinpäätös vastaa yhdistelylaskelmien vaatimusta, vaikka yhdistelylaskelmat eivät ole normaalisti julkisia asiakirjoja. Konsernitilinpäätöksen uutuus kunnan taloudessa edellyttää mahdollisimman avointa tiedottamista, jotta konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat kaikkien kiinnostuneiden sidosryhmien tutkittavissa. Julkiset esitykset kunnan konsernitaseen laatimisesta voivat parantaa konsernitaseen rakenteen ja samalla sen tuottaman tiedon ymmärtämistä.

Liikekirjanpitoon siirtymisen jälkeen yhdistelylaskelmissa on oltava myös oman pääoman täsmäytyslaskelma. Oman pääoman täsmäytyslaskelmasta on käytävä ilmi konsernin oman pääoman muodostuminen edellisen konsernitaseen mukaisesta omasta pääomasta lähtien. Tämä tulee kunnan yhdistelylaskelmiin uutena, koska aikaisemmin mahdollisesti tehtyä oman pääoman täsmäytyslaskelmaa ei enää voida käyttää pohjana liikekirjanpidon mukaisen oman pääoman täsmäyttämässä. Jotta oman pääoman täsmäyttäminen onnistuisi kunnan konsernitilinpäätöksen yhteydessä, tulisi jokaisessa yhdisteltävässä yhteisössä suorittaa oman pääoman täsmäytystä esimerkiksi kuukausittain tai neljännesvuosittain. Tämän jälkeen täsmäytys voitaisiin tehdä myös koko konsernin oman pääoman osalta, jolloin vältettäisiin koko tilikauden tai puolivuositaisen tilanteen läpikäyminen, kun oma pääoma ei täsmää tilinpäätösvaiheessa. Tämä edellyttää luonnollisesti, että yhteisöt on saatu sitoutettua toiminnalliseksi osaksi konsernia ja emo on järjestänyt konsernilaskennan sillä tavalla, että resursseja kyseiseen täsmäytykseen löytyy. Tällaisilla yhdistelylaskelmissa esitettävillä täsmäytyslaskelmilla toteutetaan luonnollisesti myös tilinpäätösinformaatiolle asetettuja verrattavuuden ja johdonmukaisuuden vaatimuksia. Niiden avulla voidaan vaivattomasti todeta, esimerkiksi juuri oman pääoman edellisen tilinpäätöksen jälkeinen tilanne, tarvitsematta tutkia sitä uudelleen.

Jyväskylän kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen edustajien kanssa käydyissä keskusteluissa on tullut ilmi myös selvä irrallisuus konsernista. Omaa toimintaa ei nähdä osana konsernia, vaan suhde konserniin rajoittuu lähinnä tilinpäätöstietojen toimittamiseen tai tytäryhteisöjen rahoituksesta neuvottelemiseen. Oman yhteisön (tytär) etu nähdään selvästi selkeämmin kuin tytäryhteisön toiminnan vaikutus koko konsernin toimintaan. Kuntatalouden voimakas budjettipainotteisuus on vaikuttanut jokaisen yhteisön oman edun korostamiseen. Rahan jakamisen osuus toiminnan tarkastelussa on merkittävämpi kuin rahan käytön ja taloudellisen aseman tarkastelun osuus. Kunnan toimintaan ei siis osata liittää niitä aikaisemmin esitettyjä tavoitteita, joita yrityskonserniin poikkeuksetta asetetaan. Jyväskylä-konsernin tytäryhteisöissä ei ainakaan konsernin käsittäminen "kuin kyseessä olisi yksi yritys" ole vielä selkiintynyt. Tytäryhteisöjen edustajien käsitykset Jyväskylän kaupungista organisaationa painottuvat hyvin selkeästi kunnan perinteiseen kuntalaisten palvelutarpeiden tyydyttämiseen.

Tytäryhteisöjen omaa toimintaa voidaan sen sijaan pitää hyvinkin liiketoimintamuotoisena, mutta niiden merkitys ja asema konsernin kannalta ei ole selkiytynyt. Tytäryrityksissä, kuten Jyväskylän Pysäköintitalossa, oma toiminta nähdään yritystaloudelliselle toiminnalle asetetut edellytykset täyttävänä, ja emo eli Jyväskylän kaupunki nähdään lähinnä yksikkönä, jolla on velvollisuus joustaa ja tulla tarvittaessa avuksi. Tästä on osoituksena esimerkiksi Jyväskylän Pysäköintitalon osakepääoman puolitus 1995 vieraan pääoman osuuden noustua liian korkeaksi. Oma pääoma kyseisessä yhtiössä on myös lähes kokonaan syöty. Liiketoimintaperiaattella toimitaan siis selvästi emon antaman turvan avulla. Kuntakonserniin sisältyviä yhtiöitä ei siis tarkastella kuten yrityskonsernin tytäryhtiöitä, joissa oman pääoman menetys merkitsee osakeyhtiön konkurssia. Kuntakonsernissa toiminta tapahtuu erilaisessa hengessä. Kuntakonsernin yhteisöissä tarkastellaan enemmänkin yhteisön velkojen ja varallisuuden suhdetta. Tytäryhteisöt nähdään emon silmissä lähinnä kunnallisina investointeina¹¹⁹, joiden perustamisesta aiheutunut velka on siirretty tytäryhteisöille. Jyväskylän Pysäköintitalon toiminta on tosin ollut erityisessä tarkkailussa konsernissa. Tästä on osoituksena mm. aikaisemmin esitetty ehdotus Jyväskylän Pysäköintitalon lopettamisesta ja uuden yhtiön perustamisesta. Vaikka kyseisen yhtiön kohdalla

¹¹⁹ Käsitteen tytäryhteisöistä kunnallisena investointeina toi esille rahoitusjohtaja Maija-Liisa Havia.

korostetaan liiketoimintaperiaatetta, kyseessä on kuitenkin kunnan peruspalvelujen eli pysäköinnin tuottaminen kunnan asukkaille ja muille kunnassa asioiville henkilöille. Tällaisen toiminnan voidaan katsoa kuuluvan kunnan yleiseen toimialaan ja liiallisen liiketoiminnan korostaminen siinä yhteydessä ei varmastikaan palvele koko konsernin etua. Toisaalta konsernitilinpäätös ja erityisesti konsernitase tuovat esille näiden yhteisöjen toiminnan vaikutuksen emon toimintaan. Konsernitaseen avulla voidaan todeta ne sitoumukset ja vastuut, joihin emo on joutunut järjestäessään kunnan palvelutoimintaa erilaisten yhteisöjen kautta.

Keskusteluissa kuntakonsernin taseen laatimiseen osallistuneiden henkilöiden kanssa on tullut myös ilmi, että ainakin vuoden 1995 konsernitaseen tarkoituksena on ollut "suurin piirtein" antaa kuva siitä, "missä laiva kulkee". Kuntakonsernissa vuoden 1996 keväällä ei pidetty tärkeänä pennilleen tarkan tilanteen selvittämistä koko konsernin osalta, vaan konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on antaa katsaus suuresta kokonaisuudesta. Tässä mielessä konsernitilinpäätös vuodelta 1995 ei täytä myöskään täysin yritystalouden mallin mukaista tarkastettavuuden vaatimusta, koska konsernitilinpäätöksessä esitetyjä tietoja ei voida suoraan tarkastaa tytäryhteisöjen kirjanpidoista ja tilinpäätöksistä. Tarkastettavuuden merkitystä ei myöskään kuntakonsernin henkilöstön mukaan ole mielekästä korostaa liiaksi, vaan tärkeintä on tuottaa mielekästä tietoa kokonaisuudesta takertumatta pikkuseikkoihin. Mielekkäällä tiedolla tarkoitetaan tietoa, jota voidaan käyttää päätöksenteossa, kun tarkastellaan koko konsernin toimintaa ja taloudellista asemaa.

Niiltä osin kuin konsernitilinpäätös on laadittu ja siihen on otettu tietoja konserniyhteisöiltä, voidaan konsernitilinpäätös vuodelta 1995 tilintarkastaja Isto Lehtisen mukaan tarkastaa, jos tilintarkastustyöpaperit¹²⁰ on laadittu tilintarkastuksen edellyttämällä riittävällä huolellisuudella. Hänen mukaansa konsernitilinpäätöksen tarkastaminen ei ole kunnallisen konsernitilinpäätöksen ongelma, vaan ongelmat löytyvät lähinnä konsernitilinpäätöksen laadinnasta.

120

Laissa säädettyjen ja tilitarkastussäännöissä määrättyjen tilintarkastuskertomuksen ja tarkastusilmoituksen sekä tilintarkastajien valmistamien viranomaisille toimitettavien asiakirjojen lisäksi tilintarkastustyön yhteydessä tuotetaan asiakirjoja ja muistiinpanoja tilintarkastajien omaan käyttöön. Näitä dokumentteja kutsutaan tilintarkastajien työpapereiksi. Työpaperit voivat sisältää tarkastuskohteesta saatuja ja tarkastuksen kannalta oleellisia asiakirjoja tai niiden jäljennöksiä sekä tilintarkastajien itsensä laatimia, tarkastuksen toteutusta ja tarkastushavaintoja koskevia muistiinpanoja. (Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa 1984, 25)

5.5 Sisäisen omistuksen eliminoinnin edellytykset ja suoritettut eliminoinnit

Eija Laineenoja on esittänyt Tampere-konsernia koskevassa työssään, että tilinpäätösten yhdistelyssä voidaan käyttää kolmea eri yhdistely- eli konsolidointimenetelmää. Nämä menetelmät ovat: (1) konventionaalinen menetelmä, jossa tytäryhteisöjen velka- ja omaisuuserät sekä tulot ja menot yhdistellään kokonaisuudessaan kohteittain konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen. Ulkopuolisten osuuksista tytäryhteisöjen omaan pääomaan ja tulokseen annetaan selvitys sekä konsernituloslaskelmassa että -taseessa, (2) suhteellinen menetelmä, jonka mukaan erät otetaan konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen niin ikään kohteittain, mutta vain omistusosuuden suhteessa, (3) pääomaosuusmenetelmä, jossa konsernituloslaskelmaan otetaan osuus tytäryhteisön tuloksesta ja konsernitaseeseen osuus tytäryhteisön omaisuus- ja velkaeristä.¹²¹

Jyväskylään omaksutun Tampereen mallin mukaisesti enemmistöomistuksessa oleviin osakeyhtiöihin on sovellettu konventionaalista menetelmää, eli yhdistely on suoritettu kokonaisuudessaan, ja lisäksi ulkopuolisten omistuksesta on annettu selvitys. Tämän mallin mukaan myös säätiöt on yhdistelty kokonaisuudessaan konserniin. Tapauksissa, joissa omistusosuutta ei ole kyetty määrittelemään on yhdistäminen jätetty tekemättä tai se on tehty harkinnanvaraisesti muulla tavalla kuin edellä esitetyt menetelmät. Tässä työssä tarkastelussa olevat yhteisöt ovat säätiötä ja Jätevedenpuhdistamoita lukuunottamatta emon 100-prosenttisesti omistamia, joten niiden täydellisessä yhdistelemissä ei ole ollut ongelmia.

Jyväskylän kaupungissa on konsernitaseen laadinnassa käytetty harkintavaltaa esimerkiksi juuri säätiön osalta. Perusteluina 50-prosenttisesti omistetun LIKESin yhdistämisestä konsernitaseeseen rivi riviltä on esitetty, että LIKES on kansallisestikin merkittävä säätiö, ja Jyväskylässä on haluttu selvittää sen asema koko konsernin toimintaa ajatellen. Jyväskylän kaupunki on LIKESin toiminnassa mukana merkittävänä rahoittajana, joten säätiön toiminnan tarkasteleminen on perusteltua. Jatkossa kyseistä säätiötä ei ole tarkoitus yhdistellä konserniin tytäryhteisönä, mutta harjoitusvaiheessa myös säätiö haluttiin ottaa mukaan konsernin tytäryhteisönä, kuten Tamperella. Vuoden 1995 konsernitilinpäätökseen säätiö on liitetty eliminoimalla sen

¹²¹ Laineenoja 1992

taseen vastattavaa -puolelta peruspääomaa vastaava osuus emon taseen vastaavaa puolelta käyttöomaisuuden osuuspääomasijoituksista. Pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta on lisäksi eliminoitu emon myöntämät lainat. Muu oma pääoma ja tilikauden ylijäämä on yhdistelty emon omistusosuutta vastaavan omistusosuuden mukaan konsernitaseeseen.

5.6 Sisäisten liiketapahtumien eliminoinnin edellytykset ja suoritettut eliminoinnit

Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellyttämä yhtenäisten tilikausien vaatimus täyttyy tässä työssä tarkasteltavien tytäryhteisöjen osalta. Emo ja tytäryhteisöjen tavoin yhdisteltävät yhteisöt ovat noudattaneet tilikautenaan kalenterivuotta. Konsernitilinpäätös yhdistellään emon tilikauden mukaisesti. Ongelmia sen sijaan aiheuttaa yhtenäisten tilipuitteiden vaatimus. Tytäryhtiöiden tapa käsitellä samanlaisia liiketapahtumia eri tavalla aiheuttaa sen, että tuloslaskelman ja taseen nimikkeiden sisällöt eivät ole välttämättä yhdenmukaisia. Tästä on osoituksena esimerkiksi se, että emon rahoitusosuus on Jyväskylän Teatterin tuloslaskelmassa omana rivinään kohdassa 'Avustukset', ennen 'Voitto/tappio ennen varauksia ja veroja' -riviä, kun taas Jyväskylän Orkesterilla vastaava emon avustus sisältyy 'Satunnaisiin tuottoihin'. Ongelmia aiheutuu lisäksi erilaisten tilikarttojen käytöstä. Suurin piirtein samalla toimintaperiaatteella toimivat ja samanlaisia palveluja kuntalaisille tuottavat yhteisöt käyttävät kirjauksissaan erilaisia tilikarttoja. Tämä taas vaikeuttaa konsernin sisäisten liiketapahtumien seuraamista. Yhteisöillä on kuitenkin keskenään liiketapahtumia, esimerkiksi toimitilavuokratuottoja ja -kuluja ja niistä mahdollisesti syntyviä sisäisiä katteita, saamisia ja velkoja. Mikäli tilikartat olisivat yhdenmukaisia, voisivat molemmat osapuolet seurata kyseisiä liiketapahtumia sekä niistä johtuvia saamisia ja velkoja suhteellisen helposti. Yhtenäisten tilikarttojen edellyttäminen esimerkiksi Jätevedenpuhdistamolta ja Jyväskylän Orkesterilta ei ole kuitenkaan mahdollista. Ainoastaan voidaan edellyttää, että konsernin sisäisiä tapahtumia seurataan konserniyhteisöissä yhdenmukaisella tavalla.

Säätiöiden merkitys kuntakonserneissa on yleisesti merkittävä, ja niiden yhdisteltävyyteen tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Säätiöt ovat tärkeitä kuntakonserneissa, koska monessa tapauksessa säätiö on se yhteisö, joka saa aikaan konsernitilinpä-

töksen laatimisvelvoitteen monissa kunnissa. Pienissä kunnissa ei välttämättä ole kunnan määräysvallassa olevia osakeyhtiöitä tai merkittäviä kiinteistöyhtiöitä, mutta esimerkiksi vanhustenhoitosäätiöitä on monessa pienessäkin kunnassa. Säätiö voi siis olla koko kuntakonsernin muodostumisen lähtökohta. Säätiöstä tulee kunnan tytäryhteisö, mikäli sen sääntöjen, säädekirjan tai erillisen sopimuksen mukaan kunnalla on oikeus nimittää jäsenistön enemmistö sen hallitukseen tai vastaavaan toimielimeen. Kunnan konsernirakenteessa ei siis edellytetä omistusta. Toisaalta suuremmissa kaupungeissa, kuten Jyväskylässä, konserniin yhdistämistä velvoittavia säätiöitä on lukuisia. Tällaisissa tapauksissa lienee syytä harkita, onko säätiö perusteltua yhdistää kuntakonserniin tytäryhtiön tavoin. Tämä tulee esille esimerkiksi silloin, kun kunnalla ei ole varmuutta siitä, siirtyykö yhdistyksen tai säätiön nettovarallisuus kunnalle säätiön purkautuessa. Yhdistys tai säätiö, jonka nettovarallisuuden siirtymisestä ole tarkempaa tietoa, ei aiheuttane vakavaa puutetta kunnan konsernitilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen tuottamisessa. Kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä on muutenkin hyvä ottaa huomioon, että se tulee laatia olennaisuuden periaatteen mukaan. Kunnan taloudellisen aseman toteamisen kannalta on oleellista ottaa huomioon sellaiset yhteisöt, joiden voidaan katsoa selvästi vaikuttavan koko konsernin taloudelliseen asemaan.

Konsernitilinpäätöksessä käytettävien eliminointimenetelmien on oltava yhtenäisiä eri konserniyhtiöiden kohdalla. Eliminointimenetelmien käytön osalta on noudatettava jatkuvuutta. Kaikki sisäiset liiketapahtumat ja sisäiset katteet on eliminointava, jotta täytetään oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus. Alkuvaiheessa konsernitase on laadittu Jyväskylässä suoraan Tampere-konsernissa kehitetyn mallin mukaisesti. Tampere-konsernia voidaan varmasti pitääkin yhtenä edelläkävijänä kuntatalouden konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tämä Tampereen malli hyväksyttiin Jyväskylässä sillä perusteella, että "se oli havaittu hyväksi".¹²² Ensimmäinen konsernitase on Jyväskylän kaupungissa laadittu vuonna 1992. Tästä vuodesta lähtien konsernitase on laadittu sijoittamalla päättyneen vuoden tiedot aikaisemmin laadittuun konsernitaseeseen yhdistelykaavaan. Mallia ei ole vuoteen 1996 mennessä kyseenalaistettu, vaan mallia on noudatettu vuodesta toiseen, vaikka Tampereen malli on kehitetty kuntien

¹²² Laineenoja 1992 & käydyt keskustelut haastateltujen henkilöiden kanssa

konsernilaskennan syntyvaiheessa. Silloin kunnissa oli käytössä hallinnollinen kirjanpito ja esimerkiksi konsernitaseen rakenne oli erilainen kuin nykyisin.

5.7 Vähemmistöosuuden erottaminen konsernitilinpäätöksessä

Konsernitilinpäätöksessä vähemmistön osuus on erotettu, ennen kuin on tehty konsernin keskinäiset eliminoinnit. Vähemmistöosuutena on erotettu ulkopuolisten osuus tytäryhtiöinä yhdisteltyjen yhteisöjen omasta pääomasta ja tilikauden tuloksesta. Kahden tytäryhtiön muusta sidotusta omasta pääomasta on erotettu vähemmistöosuus. Nämä tytäryhtiöt ovat kiinteistöyhtiöitä eivätkä ole tässä tutkimuksessa lähemmässä tarkastelussa. Tässä tutkimuksessa tarkemmin esille tuoduista yhteisöistä Jätevedenpuhdistamosta on erotettu vähemmistöosuus siten, että muusta vapaasta omasta pääomasta, yhteensä 246 849 mk, on vähennetty 49 370 markan suuruinen osuus, jolloin kaupungin osuudeksi jää 197 479 markkaa. Tämä kaupungin osuus vastaa suoraan emon välitöntä 80 %:n omistusosuutta Jätevedenpuhdistamosta. Jätevedenpuhdistamo toimii nollatulosperiaatteella, joten tilikauden tuloksesta ei voida erottaa vähemmistöosuutta.

Jyväskylän kaupungin konsernitaseen vastattavaa puolelle on merkitty kirjanpitolain mukaisesti omana eränään vähemmistöosuus 7 477 989 mk. Tämä vähemmistöosuus muodostuu kaikkien tytäryhteisöjen ja säätiön yhteenlasketuista vähemmistöosuuksista seuraavasti:

Vähemmistöosuus; muu vapaa pääoma	-7 961 675
Vähemmistöosuus; tilikauden tulos	- 858 537
Vähemmistöosuus; muu sidottu oma pääoma	<u>27 882</u>
Vähemmistöosuus tytäryhteisöistä yht.	-8 792 329
Vähemmistöosuus säätiön muusta omasta pääomasta ja tilikauden ylijäämästä	<u>16 270 318</u>
VÄHEMMISTÖOSUUS KONSERNI	7 477 989¹²³
Konsernitaseen vastattavaa -puolella	

¹²³ Luvut pyöristetty lähimpään kokonaiseen markkaan.

Vähemmistöosuudet on erotettu ennen konsernitilinpäätökseen kuuluvien taseiden yhdistämistä. Vähemmistöosuuden erottaminen vuoden 1995 konsernitilinpäätöksessä on ollut suhteellisen helppoa, koska konsernitaseessa on eliminoitu vain keskinäiset lainat eikä yhteisöjen välisiä kaikkia lyhytaikaisia saatavia ja velkoja eikä sisäisiä liiketapahtumia ole pyrittykään eliminoimaan täydellisesti. Keskinäisen kaupan osuuden on katsottu olevan taseen kannalta ja toimialojen erityisluonteen huomiottaen vähäistä.¹²⁴ Jyväskylän kaupunkikonsernin rakenteeseen liittyvät vähemmistöosuudet vuonna 1995 muodostuivat vähemmistön suoran eli välittömän omistuksen seurauksena, jolloin ketjuuntuvaa omistusta ei ole tarvinnut ottaa huomioon vähemmistöosuuksien erottamisessa. Jyväskylän konsernirakenne muodostui siis vuoden 1995 konsernitilinpäätöksessä rinnakkaisomistuksesta, jossa emo omistaa kaikki tytäryritykset eikä omistus ketjuunnu tytäryhteisöjen kautta eteenpäin. Vähemmistöosuuden merkitys ei ole tällaisessa harjoituskonsernitilinpäätöksessä niin huomattava kuin täysin konsernitilinpäätökselle asetettujen vaatimusten mukaisessa konsernitilinpäätöksessä. Vähemmistöosuutta ei ole myöskään erotettu vähemmistöosuuden erottamisen periaatteen¹²⁵ mukaisesti tytäryhteisöjen vapaaehtoisista varauksista eikä poistoeroista.

Konsernitilinpäätöksen laatimisen vakiintuminen sekä konsernirakenteen mahdollinen muuttuminen, tuovat myös vähemmistöosuuden erottamiseen uusia haasteita. Esimerkiksi konsernin sisäisten katteiden merkitys korostuu, ja tällöin tulee kiinnittää huomiota siihen, ettei katteiden vähentämisellä ole vaikutusta konsernin oman

¹²⁴ Perustelut eliminointien suorittamiselle ja suorittamatta jättämiselle: Jyväskylän kaupungin konsernitase 1995, 1

¹²⁵ Vähemmistöosuuden erottamisen periaatteeseen kuuluu:

- 1) Emoyrityksen pääoma -> Konsernin peruspääoma
- 2) Emo- ja tytäryrityksen muut oman pääoman erät oikaistuina
 - > Konsernin osuus
 - > Vähemmistön osuus
- 3) Emoyrityksen ja tytäryrityksen oikaistu tilikauden tulos
 - > Konsernin osuus tuloksesta
 - > Vähemmistön osuus tuloksesta
- 4) Emoyrityksen ja tytäryrityksen vapaaehtoiset varaukset ja poistoero oikaistuina
 - > Konsernin(enemmistön)osuus
 - > Vähemmistön osuus

(Riistama, ym. 1995a, 217)

pääoman suuruuteen. Konsernirakenteen muuttuessa muuttuu vähemmistöosuuden erottamisen laskentatekniikka¹²⁶.

5.8 Osakkuusyhteisöt konsernissa

Vuoden 1995 konsernitilinpäätökseen ei yhdistelty osakkuusyhteisöjä, mutta vuoden 1997 konsernitilinpäätöksessä myös osakkuusyhteisöt ovat mukana. Jyväskylän kokoisessa konsernissa on lukuisia osakkuusyhtiöitä, ja luonnollisesti niiden rooli konsernitilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen tuottamisessa on erilainen. Tärkeimpiä ovat kunnan perustoiminta-ajatuksen täyttämiseen liittyvät osakkuusyhtiöt.

Kuntien pitäessä yksiköt vähintään osakkuusyhteisöinä kuntakonsernissa voidaan turvata kunnan perustoimintojen, kuten asuntotarjonnan, pysyminen kunnan perustointatasolla. Perustoimintoja voidaan tarkastella kunnan ydintoimintoina, eivätkä ne häviä kunnan toiminnan julkisuusperiaatteesta. Kunnan julkisuusperiaatetta on toteutettu tiedottamisella, kunnallisia asiakirjoja julkistamalla ja julkisilla toimielinten kokouksilla¹²⁷. Jos kunnan perustoiminnot siirtyvät kolmansien osapuolten vaikutus- ja määräysvallan piiriin, ei tätä julkisuusperiaatetta voida enää toteuttaa. Jos kunnalla on edustaja esimerkiksi asuntotuotannosta vastaavan yhteisön hallinnossa, voidaan julkisuusperiaatetta vielä pitää kunnassa yllä. Toisaalta osakkuusyhteisöjen avulla tuotettaviin palvelutoimintoihin liittyy myös riski siitä, että kunnalla ei ole mahdollisuutta saada osakkuusyhteisöstä tietoja, joita voidaan saada tytäryhteisöistä.

Osakeyhtiölain 13. §:n mukaan osakeyhtiön hallituksen tulee antaa tietoja sellaisista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa yhtiön tilinpäätöksen ja taloudellisen aseman arviointiin. Tämä tiedottamisvelvollisuus koskee myös konserniin kuuluvan toisen yhtiön suhdetta samaan konserniin kuuluvaan toiseen yhtiöön sekä emoyhtiössä lisäksi konsernitilinpäätöstä ja tytäryhtiöitä koskevia edellä tarkoitettuja tietoja.

¹²⁶ Esimerkkinä tällaisesta konsernirakenteen muuttumisesta on tilanne, jossa tytäryhteisön osakepääomaa korotetaan eikä vähemmistö osallistu korotukseen omistusosuutensa suhteessa.

¹²⁷ Suomen Kaupunkiliitto 1992, 125

Kunnassa tämä tulee esille, kun kuntakonsernin tilinpäätökseen kuuluva jokin yhteisö on osakeyhtiö. Jos kyseessä on tytäryhteisö, tiedonluovuttamisvelvollisuus on laajempi kuin osakkuusyhteisöllä. Käytännössä raja on 50 %:n omistusosuudessa. Kunta varmistaa tehokkaamman tiedon saannin sen toiminta-ajatuksen mukaisten tehtävien täyttämistä, kun se pitää tärkeimpien toimialojensa yhteisöt vähintään tytäryhteisönä. Kunnan on myös huolehdittava siitä, että sillä on osakkuusyhtiöiden kanssa toimiva yhteistyö. Kunnalla ei ole käytettävissään lakisääteistä pakotteita, joilla voitaisiin varmistaa osakkuusyhtiön tietojen saanti ajoissa konsernitilinpäätöksen laatimisen kannalta¹²⁸. Lain perustelujen mukaan osakkuusyhteisö ei saisi kuitenkaan hidastella tietojen antamisessa sellaisella tavalla, joka myöhästyttäisi tai hidastaisi konsernitilinpäätöksen laatimista.

Suomen kirjanpitolainsäädännön mukaan osakkuusyhtiönä voidaan yhdistellä konserniin sellainen yhteisö, jossa emolla on vähintään yhden viidesosan ääniosuus. Tässä kohdassa voisivat kuntakonsernissa toimia paremmin kansainväliset laskenta-toimen standardit¹²⁹, eli osakkuusyhteisönä voitaisiin yhdistellä esimerkiksi sellainen yhteisö, jossa omistaja on edustettuna yhteisön hallituksessa, vaikka yhden viidesosan ääniosuus ei täytyisikään. Tällöin kunnan harkintavalta yhdistelyn osalta olisi vieläkin laajempi, ja kuntalaisten mahdollisuudet saada entistä tarkempaa tietoa merkittävistä yhteisöistä olisi todennäköisempää.

¹²⁸ Kirjanpitolain 21. a §:n 6. momentin mukaan osakkuusyhteisön tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. Laissa ja sen perusteluissa ei kuitenkaan tarkemmin määriteällä, mitä tarkoitetaan "viimeksi laaditulla tilinpäätöksellä". Laki ei myöskään edellytä, että annettavat tiedot perustuisivat vahvistettuun tilinpäätökseen.

¹²⁹ The existence of significant influence by an investor is usually evidenced in one or more of following ways: a) representation on the board of directors or equivalent governing body of the investee; b) participation in policy making process; c) material transactions between the investor and the investee; d) interchange of material personnel; or e) provision of essential technical information. (IAS 28)

5.9 Konsernin sisällä toteutetut poistokäytännöt

Vuoden 1997 voimaan astunut kuntalain säännös¹³⁰ velvoittaa kunnat siirtymään suunnitelman mukaisiin poistoihin. Tämän seurauksena käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan poistoina kuluksi¹³¹. Poistoilla on siis ensisijaisesti hankintamenon jaksottamistehtävä. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään kunnan liiketoiminnan ja palvelutoiminnan käyttöomaisuushyödykkeistä. Suunnitelman mukaisia poistoja ei kuitenkaan tehdä sijoitusluonteisesta käyttöomaisuudesta eikä muusta ei-tuotannollisesta käyttöomaisuudesta, vaan niistä tehdään epäkuranttiuspoistot. Suunnitelman mukaiset poistot kuntataloudessa voi aiheuttaa yllätyksiä kunnan tilinpäätösten käyttäjille, samoin kuin käyttöomaisuuden uusi käsittelytapakin. Käyttöomaisuuden arvoista ei voida enää tulkita niiden markkina-arvoa ja suunnitelman mukaiset poistotkaan eivät välttämättä kuvaa oikeaa poistotasoa. Suunnitelmat on laadittu tulevaisuutta varten, eikä kunnalla, kuten ei yritykselläkään, voida katsoa olevan kykyä ennakoida luotettavasti tulevaisuuden tapahtumia.

Kuntakonserniin Jyväskylässä kuuluu tytäryhteisöinä useita kiinteistöyhteisöjä, joita tässä tutkimuksessa ei ole tarkemmin tarkastelu. Näiden yhteisöjen suunnitelman mukaiset poistot lasketaan kirjanpitolausuntakunnan kuntajaoston yleisohjeen (1993) mukaan. Vaikka kiinteistöyhteisö ei tekisi omassa tilinpäätöksessään suunnitelman mukaisia poistoja, sen on ilmoitettava niiden kertynyt määrä sekä käyttöomaisuuden suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Mikäli suunnitelman mukaisten poistojen mukaan laskettu käyttöomaisuuden määrä yhteensä alittaa kiinteistöyhteisön taseeseen aktivoidun määrän, vähennetään suunnitelman mukaisen jäännösarvon ylittävä osa konsernitasetta laadittaessa. Sama määrä

¹³⁰ Kuntalaki 67. §: Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi, mitä tässä laissa säädetään soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (655/73) säädetään. Kirjanpitolausuntakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolaista ja tämän lain 68.- 70. §:ien soveltamisesta. (Heuru 1995)

¹³¹ Kirjanpitolaki 16. § (1572/92) 4.- 6. momentit: Käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Kirjanpitovelvollinen, jonka on kirjattava poistot suunnitelman mukaan, saa jos siihen on erityistä syytä, kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja.

vähennetään kiinteistöyhteisön omasta pääomasta riviltä 'Voitto/Tappio edellisiltä tilikausilta'.¹³²

Koska konsernitilinpäätöksen suunnitelmapoistot muodostuvat emo- ja tytäryhteisöjen poistojen yhdistelemisestä, tulee Jyväskylä -konsernissa myöhemmin tilanteita, joiden vuoksi joudutaan eliminoimaan esimerkiksi sisäisistä kaupoista aiheutuneita myyntivoittoja ja poistoja.

Ongelmia toteutettaviin suunnitelman mukaisiin poistoihin voidaan olettaa aiheutuvan esimerkiksi käyttöomaisuuden myynnistä. Jotta esimerkiksi vanhan koulurakennuksen myynnin vaikutus voitaisiin laskea oikein, edellytettäisiin hyödykekohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa. Kunta omistaa paljon sellaisia rakennuksia ja rakennelmia, joista sille ei voida olettaa olevan tulevaisuudessa muuta hyötyä kuin mahdollinen myynti. Tällaisia ovat esimerkiksi käytöstä poistetut koulurakennukset. Kunnan talouden hoidossa kohdataan ongelmia, jos liikekirjanpitoon siirtymisvaiheessa myyty kohde sisältyy lähtötilanteen menojäännökseen. Jos myytävä kohde on hyödykekohtaisessa kirjanpidossa, voidaan myyntihinta ja poistamattoman osan erotus selvittää ja saada siten selville myös laskennallinen myyntivoitto tai -tappio. Jos taas myytävä kohde sisältyy lähtötilanteessa laskettuun menojäännökseen muiden hyödykkeiden osana, ei myyntitulosta voida laskea edellä esitetyllä tavalla. Tässä korostuu jälleen olennaisuuden merkitys kunnan talouden raportoinnissa. Jos myyntihinta on epäolennainen käyttöomaisuuden kokonaismäärään nähden, ei myyntitulosta kannata laskea lainkaan. Myyntituloksen selvittäminen vaatisi kohtuuttomia ponnisteluja verrattuna saavutettavan tiedon olennaisuuteen. Mikäli myyntihinta kuitenkin on olennainen, on syytä pyrkiä selvittämään saavutettava myyntitulokseksi mahdollisuuksien mukaan.

Olennaisuuden arviointi onkin ongelmallista kunnan taloudessa. Myös kunnan taloudessa käyttöomaisuuskirjanpito voidaan tehdä pennin tarkkuudella. On kuitenkin huomioitava, että käyttöomaisuuskirjanpito ei koskaan johda täysin "oikeaan" poistotasoon, joten kunnan on syytä harkita sen aiheuttamia työ- ym. kustannuksia. Kustannusten tulisi olla oikeassa suhteessa saavutettavaan hyötyyn nähden. Hyötyä

¹³² Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1996, 19-20

puolestaan voidaan arvioida tiedon merkityksellä kunnan käyttöomaisuuskirjanpitoon liittyvissä päätöksentekotilanteissa.

Ennen vuotta 1997 poistokäytännöt Jyväskylän kaupungin tytäryhteisöissä ovat olleet hyvin moninaisia. Varsinaista yhtenäistä linjaa ei ole ollut, vaan kaikki tarkastelussa olleista yhteisöistä ovat noudattaneet oman harkintansa mukaista poistokäytäntöä. Emo ei ole aikaisemmin antanut mitään ohjeistusta poistokäytäntöjen yhtenäiseen toteuttamiseen, ja niiden valvonta onkin jäänyt ainoastaan tytäryhteisöjen hallituksessa istuvien emoyhtiön edustajien tehtäväksi. Poistokäytäntöjen tarkastelun yhteydessä on tullut esille myös kunnan toiminnan poliittinen luonne. Esimerkiksi Jyväskylän Pysäköintitalo Oy:ssä ovat poistot usean vuoden ajan olleet lähes nimelliset, koska sen avulla on voitu tasoittaa tulosta. Tällä on mahdollisesti pyritty siirtämään huomio pois siitä tosiseikasta, että kyseisen yhtiön velkaantumistaso on ollut jatkuvasti huomattavan suuri. Emon kanta tällaisiin nimellisiin poistokäytäntöihin muodostuu siitä, että kyseiset yhtiöt harjoittavat kunnan toiminta-ajatuksen mukaista palvelutoimintaa. Niitä tarkastellaan lähinnä siten, montako "miinusvuotta" ne aiheuttavat peräkkäin. Nimelliset poistot siis ikään kuin hiljaisesti hyväksytään emon puolelta, jos niiden avulla saavutetaan edes nollatulos tai mahdollisimman vähän "miinuksella" oleva tilikauden tulos.

Tässä tutkimuksessa tarkastelluissa tytäryhteisöissä poistojen käsittely tilinpäätöksen yhteydessä oli vielä puutteellista, mutta tähän voidaan tulevina vuosina emon laatimilla ohjeistuksilla puuttua. Jätevedenpuhdistamolla on siirrytty suunnitelman mukaisten poistojen käyttöön vuonna 1995, mutta selvitystä käyttöomaisuuden alkuperäisestä hankintamenosta ei ole liitetty yhteisön tilinpäätökseen eikä hankintamenoa ole yhteisössä selvitetty. Suunnitelman mukaisten poistojen toteuttamisesta ei myöskään esitetä suunnitelmaa erillistilinpäätöksessä, vaikka poistosuunnitelmassa tulisi ilmoittaa poistomenetelmästä, -ajasta ja -prosentista ja poistosuunnitelman muutoksista käyttöomaisuusryhmittäin. Poistot Jätevedenpuhdistamossa on tehty siten, että aineettomien hyödykkeiden erästä 'Aineettomat oikeudet' -nimikkeestä on tehty 20 %:n tasapoisto ja 'Muista pitkävaikutteisista menoista' taas 10 - 20 %:n poistot, hyödykkeen hankkimisvuoden mukaan. Jyväskylän Vuokra-asunnot on tilinpäätöksessään tehnyt kalustosta 18 %:n, muista pitkävaikutteisista menoista 10 %:n sekä rakennuksista 0,62 %:n poistot. Jyväskylän Orkesterissa on siirrytty vuoden

1995 aikana suunnitelman mukaisten poistojen käyttöön. Kuitenkaan käyttöomaisuuden hankintamenoa ei ole siirtymisvaiheessa selvitetty. Jyväskylän Orkesterin osalta poistot on tehty vain kalustosta, eli erilaisista soittimista. Pitkäkestoisista soittimista, joiden käyttöaika on 5-40 vuotta, on tehty 32 462,00 mk:n suuruinen poisto, joka on 4 % kaluston menojäännöksestä 1.1.1995. Erittelyä näistä soittimista ei ole tehty, vaan ainoastaan suoritettu kokonaispoisto on esitetty taseen liitetiedoissa. Muun kaluston (eli muun sekalaisen kaluston ja niiden soittimien, joiden käyttöaika on alle 5 vuotta) osalta on tehty 30 %:n menojäännöspoisto. Jyväskylän Teatterin poistot käsittävät ainoastaan kaluston poiston, joka vastaa 5 %:n menojäännöspoistoa ja on 480,00 mk. Vuoden 1995 konsernitilinpäätöksessä poistot tulevat esille vain käyttöomaisuudessa, joka on saatu laskemalla yhteen kaikkien yhteisöjen erillistilinpäätösten käyttöomaisuudet.

Tässä tutkimuksessa lähemmässä tarkastelussa olevan LIKESin erillistilinpäätöksessä on vuoden 1995 osalta tehty 15 %:n mukainen kaluston poisto, mutta rakennuksien menojäännöksestä 151.771.864,23 poistoa ei ole suoritettu. Tässä tapauksessa tulisi kuitenkin olla selvitys suunnitelman mukaisista poistoista kuntakonsernin tilinpäätöstä sekä liitetietoja varten. Näin ei kuitenkaan LIKESin osalta ole tehty vuoden 1995 tilinpäätöksessä.

5.10 Konserniyhteisöjen omaisuuserät ja niiden käsittely

Kunnan käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus hallinnollisen kirjanpidon aikana oli pitää kunnan käyttöomaisuus käyvässä arvossa. Käyttöomaisuuden arvoja tarkastettiin tuolloin kustannusindeksillä ja harkinnanvaraisilla arvonmuutoksilla. Liikekirjanpitoon siirtymisen jälkeen kirjanpitolain 12. §:ssä esitetyistä omaisuusryhmien määritelmistä rahoitus- ja vaihto-omaisuus siirtyivät kuntatalouteen sellaisenaan ja käyttöomaisuus aikaisemmin esitetyn mukaisesti.

Rahoitus- ja vaihto-omaisuus tuskin aiheuttavat ongelmia kuntien taloudessa, ja ne ovatkin konsernitaseen laadinnan osalta suhteellisen selviä eriä. Tosin esimerkiksi vaihto-omaisuuden merkitys perinteisenä kirjanpitolain mukaisena määritelmänä ei varmasti kerro mitään uutta ja mullistavaa koko kunnan vaihto-omaisuudesta. Koko

konsernin saamiin sisältyvien lyhyt- ja pitkäaikaisten saamisten jakaminen voi tosin aiheuttaa ongelmia, koska kaikki kunnan konserniyhteisöt eivät välttämättä noudata täydellisesti niiden normaalia yhden vuoden erääntymisaikarajaa. Vuoden 1995 konsernitaseen laatimisen yhteydessä on lisäksi tullut ilmi, että konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen yhteisöjen erillistilinpäätöksissä ei ole täydellisiä tase-erittelyjä, joista voitaisiin helposti havaita yhteisöjen saamisten jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Vaihto-omaisuuserän osalta kunnassa voivat aiheuttaa ongelmia esimerkiksi tontit. Kunnan käyttöomaisuudesta voidaan joutua siirtämään vaihto-omaisuuteen sellaisia tontteja, jotka on tarkoitus luovuttaa edelleen, esimerkiksi kuntalaisille asuntorakentamiseen. Tällainen käytäntö ei ole vielä kovin selkiytynyt, mutta sen toteuttaminen lisäänee kunnan vaihto-omaisuuden merkitystä. Kirjanpitolain mukaisen vaihto-omaisuuden määritelmän voidaan katsoa soveltuvan parhaiten liikkeenharjoittajan ja teollista tuotantoa harjoittavan kirjanpitovelvollisen toimintaan.

Kunnan käyttöomaisuuden todellinen tilanne selviää oikeastaan vasta vuoden 1997 tilintarkastuksen jälkeen. Tilintarkastaja Isto Lehtisen mukaan tilintarkastuksen yhteydessä on tarkoitus perehtyä kunnan aloittavaan taseeseen arvostettujen käyttöomaisuuserien arvoihin. Kirjanpitolain mukainen arvostaminen, esimerkiksi kunnan käyttöomaisuuden muiden aineellisten hyödykkeiden erässä, aiheuttaa vähintäänkin keskustelua. Esimerkiksi ainutkertaisten taide-esineistöjen arvostaminen hankintahintaiseen arvoonsa on lähes mahdoton tehtävä. Kun käyttöomaisuus on kunnan käyttöomaisuuden perusteena ja vaikuttaa siten kunnan oman pääoman suuruuteen, on tietysti toivottavaa, että kunnan käyttöomaisuus olisi mahdollisimman oikeassa arvossaan. Käyttöomaisuuden arvo vaikuttaa myös poistojen kautta kunnan yli- ja alijäämiin tulevina vuosina. Käyttöomaisuus-käsitteen siirtäminen kirjanpitolaista kunnan talouteen ja käyttöomaisuuden ryhmittäminen taseeseen kirjanpitolain mukaan aiheuttanee jatkossakin keskustelua.

Kunnan käyttöomaisuudessa on monia ongelmia esimerkiksi juuri kulttuurihistoriallisten kohteiden arvostamisessa. Tuntuu mahdottomalta, että kunnan kulttuurihistoriallista omaisuutta voitaisiin arvostaa johonkin markkamääräiseen arvoon ja siitä voitaisiin tehdä oma erillinen poistosuunnitelmansa. Esimerkiksi arvokkaille vanhoille kulttuurihistoriallisille rakennuksille on vaikea tai mahdotonta määrittää hankintahintaista arvoa, eikä niiden voida myöskään katsoa kuluvan jonkin poistope-

rusteen mukaan. Ainut arvo, joka niille voitaisiin muodostaa, on arvo, joka jouduttai-
siin maksamaan uuden vastaavan rakennuksen rakennuttamisesta. Tämäkään arvo ei
kerro koko totuutta kulttuurihistoriallisen rakennuksen tms. arvosta, koska tällaisiin
kohteisiin sisältyy aina myös ei-materiaalisia arvoja.

5.11 Konserniyhteisöjen oma pääoma ja sen käsittely

Oman pääoman määrittelemisen ja osoittamisen on kuntakonsernin konsernitilinpäätöksen yksi ongelmallisimmista alueista. Hallinnollisen kirjanpidon aikana oma pääoma muodostui kunnan tilinpäätöksessä rahastojen pääomista, ylijäämästä sekä käyttöpääomasta ja siihen tilikauden aikana tulleista muutoksista. Hallinnollisen kirjanpidon taseen erästä 'Käyttöpääoma' muodostetaan siis aikaisemmin esitetyllä tavalla kunnan liikekirjanpidon mukaisen taseen oman pääoman erä 'Peruspääoma'. Peruspääoma on luonteeltaan sidottua omaa pääomaa. Kunnan oman pääoman määrittäminen on kuitenkin vaikeaa. Käyttöpääoma on vain eräänlainen jäännöserä, kun käyttöomaisuudesta vähennetään vieraan pääoman erät (talousarviolainat ja nostamattomat lainat) sekä lisätään kunnan antamat lainat sekä käyttöomaisuuden arvomuutokset. Liikekirjanpidon mukaiseen aloittavaan taseeseen tämä käyttöpääoman arvo on pyritty oikaisemaan mahdollisimman oikeaksi aikaisemmin esitetyn mukaisesti. Vuoden 1997 aloittavan taseen arvostukset on tehtävä erityisen huolellisesti, jotta kunnan tase ei tuottaisi vääristynyttä tietoa esimerkiksi oman pääoman määrästä.

Kuntien omaa pääomaa ei ole varsinaisesti jaettu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan, mutta kunnalla voi siis olla käyttötarkoitukseltaan rajattua rahastoluonteista pääomaa, jota voidaan tarkastella kuten yrityskonsernin sidottua omaa pääomaa. Kunnassa tällaisella jakamisella voitaisiin toisaalta ajatella parannettavan tilinpäätösinformaatiota, koska silloin kunnalla olisi sellainen oman pääoman osuus, jota ei voisi vähentää. Tämä periaate on esitetty jo Toiviasen teksteissä 1920 -luvulla. Hän on esittänyt, että kunnan omaisuutta ei saisi missään tilanteessa vähentää¹³³. Kun kunnalle määritellään erikseen sidottu ja vapaa oma pääoma,

voidaan tilivuoden alijäämää kattaa vain vapaasta omasta pääomasta yritystalouden mallin mukaisesti.

Kuntakonsernissa oman pääoman osalta ongelmia aiheutuu aatteellisissa yhteisöissä ja säätiöissä, koska niillä ei ole osakepääomaa tai vastaavaa omaa pääomaa. Tällaisten yhteisöjen ja säätiöiden rahastot esitetään oman pääoman ryhmässä. Oman pääoman ryhmässä käsitellään tällöin yhteisön tai säätiön rahastot siten, että sidottuna pääomana käsitellään ne rahastot, joiden varojen suhteen liittyy esimerkiksi lahjoituksessa tai testamentissa rajoittavia ehtoja tai joiden varat on pidettävä erillään muista varoista. Yleisellä tasolla säätiön tai yhteisön rahastot voidaan jakaa yhteisön omien hallintoelinten päätöksellä syntyneisiin rahastoihin ja lahjoituksen tai testamentin kautta syntyneisiin rahastoihin. Aatteellinen yhteisö tai säätiö on saattanut saada myös sellaisia varoja, jotka on hoidettava erillään muista varoista.

5.12 Konserniyhteisöjen vieras pääoma ja sen käsittely

Liikekirjanpito kuntataloudessa merkitsee vieraan pääoman käsittelyssä sitä, että erittelyvaatimus on yksityiskohtaisempi kuin aiemmassa tasekaavassa. Yritystalouden mallin mukaisen vieraan pääoman käsittelyn tuominen kuntatalouteen mahdollisti kuntien vakavaraisuuden mittaamisen yritysmallin mukaisesti. Aikaisemmin esitetty kunnanhallituksen jäsenten vastuun konkretisoituminen edellyttää myös mahdollisuutta seurata kunnan vakavaraisuutta ja sen kehittymistä. Vertailu kuntien ja yrityskonsernien vakavaraisuuden välillä ei liene perusteltua. Kunnan yleiseen toimialaan liittyvien tehtävien ei voida katsoa ainakaan vahvistavan kunnan vakavaraisuutta. Kuitenkin vakavaraisuuden käsitteen tuominen kuntatalouteen on perustelua esimerkiksi osakeyhtiömuotoisten tytäryhteisöjen tarkastelussa. Kunnan tytäryhteisöille voidaan asettaa jonkin pääomarakenteen "terveysvaatimus", vaikka emokunnalla ei olisikaan perinteisiä tuottovaatimuksia tytäryhteisöiltään.

Vakavaraisuuden mittaamista kunnan toiminnassa voidaan perustella myös siten, että kuntien keskinäisessä vertailussa se on yksi parhimmista mittareista. Sen avulla voidaan tarkastella uuden liikekirjanpidon mukanaan tuomaa muutosta, jossa lisälainan otto ei ole kunnan tilikauden tuloa, vaan se kasvattaa vieraan pääoman

erää. Lisälainanotolla ei enää niin yksinkertaisesti kateta kunnan talouden vajetta, vaan vastuu lainanotosta tulee liikekirjanpidon mukaisen käsittelyn myötä konkreettisemmaksi. Se saattaa vähentää kuntien liian nopeaa velkaantumista. Lainanotto jää kuitenkin nykyisin monen kunnan ainoaksi mahdollisuudeksi vähentää rahoitusvajettaan, koska äyrin hinnan korottamiseen on harvassa kunnassa mahdollisuutta. Kuntien tehtävien rahoituksesta onkin käyty keskustelua ja yhtenä vaihtoehtona on esitetty ns. veromallia, jolla pyrittäisiin mm. julkisten tehtävien ja niiden jaon sekä rahoitusvastuiden selkiyttämiseen sekä kuntien itsehallinnon ja demokratian vahvistamiseen. Veromallin mukaan puolletaan kunnan mahdollisimman laajaa ja itsenäistä verotusoikeutta, joka koskee sekä veropohjaa, että verotuksen tasoa.¹³⁴

Tässä tutkimuksessa tarkastelussa olevista yhteisöistä huolestuttavin pääomarakenne on erityisesti Jyväskylän Pysäköintitalolla. Yhteisön pääomarakennetta on pyritty korjaamaan mm. osakepääoman puolituksella, mutta siitä huolimatta emon vastuu kyseisen tytäryhtiön veloista on hyvin suuri. Liikekirjanpidon mukainen vieraan pääoman käsittely kunnan taloudenhoidossa tuo kunnan toimintaan enemmän harkintaa lainanoton suhteen. Vieraan pääoman avulla ei enää siirretä mahdollisen talousvajeen täyttämistä vuodella eteenpäin käyttämällä nostettua lainaa tilikauden tulona, vaan yritystalouden mallin mukaisesti pääoman sijoituksena. Tytäryhteisöjen osalta emoyhtiön tarkastelu painottuu kuitenkin hyvin selvästi velat ja varallisuus -suhteen tarkasteluun¹³⁵. Kunnan tytäryhteisön ei voida katsoa olevan konkurssivaihtoehdon edessä samalla tavoin kuin yrityksen. Kunnallista konserniyhteisöä tarkastellaan aikaisemmin esitettynä kunnallisena investointina, jolle on yhtiöittämisvaiheessa siirretty toimintaan kohdistuva kunnan velkataakka.

¹³⁴ Alanen 1997, 10

¹³⁵ Haastattelu Havia 7.5.1997

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISEHDOTUKSET

Kirjanpitolaki on tuotu kuntiin hyvin nopeasti, eikä kunnan toiminnan erityispiirteitä ole ehditty kaikilta osin ottaa huomioon. Kirjanpitolain toteuttamisen yhteydessä kuntaa tulisi mahdollisesti tarkastella laajana monialayrityksenä, jonka toiminnan laajuus vastaa monen suuren konsernin toimintaa. Kunnan tarkasteleminen monitoimialan yrityksenä ei kuitenkaan vielä mahdollista kunnan vertaamista täysin yritystalouden konserneihin. Kuntakonserniin kuuluvat *monet yhteisöt ovat lähinnä organisoitumismuotoja* eivätkä niinkään vastaa perinteistä yrityskäsitystä¹³⁶. Organisoitumismuotoina voidaan nähdä kunnan tytäryhteisöistä esimerkiksi orkesterin ja teatterin toiminta. Tällaisten yksiköiden toiminta on yleensä alkanut jonkinlaisesta kansalais-toiminnasta ja niiden toiminta on nyky-Suomessa enimmäkseen kannattamatonta. Näiden yhteisöjen yhdistelemistä kuntakonserniin voidaan perustella siten, että niiden tuottamat palvelut kuuluvat väistämättä kunnan perustoiminta-ajatuksen piiriin. Niiden toiminnan kehittymistä on syytä tarkastella myös emon edun näkökulmasta. Ne on siis saatava mukaan kunnan kokonaistarkasteluun. Selvää kuitenkin on, ettei niiden toiminnan tunnuslukuja voida vertailla esimerkiksi liiketoimintaperiaatteella toimivien yhteisöjen kanssa.

Kunnan konsernitaseen avulla pyritään selvittämään ne varat, velat ja vastuut, joihin kunta on sitoutunut harjoittaessaan toiminta-ajatuksensa mukaista, osittain lakisääteistä toimintaa. Kunnan talouden tarkastelun voidaan konsernitilinpäätöksen osalta katsoa siis edustavan vahvasti staattista kirjanpidon lähestymistapaa. Kirjanpidon on oltava johdonmukaisesta, jotta sen avulla voidaan tuottaa käyttökelpoista informaatiota ulkopuolisille käyttäjille. Toteutettavan kirjanpidon on myös perustuttava johonkin kirjanpitol teoriaan. Johdonmukaisuusvaatimuksen voidaan katsoa toteutuvan myös kuntien nykyisin käyttämässä meno-tulo -teoriassa¹³⁷, mutta kovin yksiselitteisesti ei meno-tuloteoriaa voida kuntataloudessa toteuttaa. Tämä tulee esille meno-tulo -teorian kohdassa, jossa yritys uhraa menoja saadakseen tuloja. Tilinpäätöksessä tulosta siis vähennetään ne menot, jotka on tarvittu tämän tulon aikaan saamiseksi ja

¹³⁶ Hongon (1996) määritelmän mukaan yritys on talousyksikkö, joka ostaa tuotannontekijöitä, yhdistää ne tuotantoprosessissa ja myy näin saadut tuotteet markkinoilla tulon saamiseksi.

¹³⁷ Saario 1965

loppuosan voidaan katsoa olevan voittoa. Meno-tulo-teorian sijasta olisi ehkä voitu korostaa kunnan *toiminnan staattista luonnetta* ja valita jokin sitä tukeva selitysteoria kunnan kirjanpidon toteuttamiselle. Tällaisena pohjana olisi voinut olla taseyhtälöteoria¹³⁸.

Konsernitilinpäätös voidaan kuntakonsernissa teknisesti yhdistellä melko helposti, ja nykyisetkin ongelmat vähenevät entisestään, kun liikekirjanpidon toteutus saadaan kunnassa toimimaan rutiininomaisesti. Kunnallista konsernitilinpäätöstä koskevat ongelmat ovat siis lähinnä periaatteellisia, ja ne liittyvät erilaisten tavoitteiden ohjaamien toimintojen tarkasteluun yhtenä kokonaisuutena. Esimerkki tästä voi olla konsernin pääoman tarkastelu. Yrityksissä pääoman tarkastelulla voidaan selvittää organisaation omistussuhteita sekä tarkastella omistajien asettamia tuottovaatimuksia. Kunnan osalta omistajiksi on ehdotettu kuntalaisia asiakas-omistajina, mutta käytännössä kuntalaisten intressit kuntakonserniaan kohtaan rajoittuvat lähinnä toiminnalliselle tasolle. Kuntalaiset eivät todennäköisesti ole halukkaita vähentämään esimerkiksi kunnan heille tarjoamia koulutus- ja terveystalvveluita, jotta kunnan pääomarakennetta voitaisiin sen avulla parantaa.

Kunta- ja yritys konsernin yhdenmukaiseen kirjanpitokäsitteistöön liittyy ongelmia. Yksi esimerkiksi on *omaisuuden käsite*. Kunnan omaisuuden käsitteistöä on muokattu kuntaliiton suositusten mukaisesti. Kunnan toimintaan liittyvät hyvin erilaiset yhteisöt aiheuttavat kuitenkin sen, että esimerkiksi omaisuuden käsite on kuntakonsernin sisällä monimutkainen. Kunnan toimintaan liittyy yksiköitä, jotka rahoittavat oman toimintansa liiketoiminnastaan saamalla tuotoilla, kuten esimerkiksi Jätevedenpuhdistamo. Toisaalta kuntakonserniin kuuluu yksiköitä, joissa emon rahoitusosuus on hyvin suuri, kuten esimerkiksi Jyväskylän Teatteri (liikevaihto 3.548.419,20 ja emon rahoitusosuus 10.316.740,00). Tällaisten yhteisöjen omaisuuserät palvelevat erilaisissa tarkoituksissa. Liiketoimintaperiaatteella toimivissa yhteistöissä omaisuus liittyy vähintäänkin nollatuloksen tuottamiseen, kun taas hallinnollisten yhteisöjen omaisuuden tarkoituksena ei ole tuottaa edes nollatulosta. Näiden omaisuuserien

¹³⁸ Taseyhtälöteoria oli suomalaisen liikekirjanpidon ajatuksellisena perustana vuosisadan puoliväliin saakka. Kunnan ja kuntayhtymien kirjanpidon ajatuksellisena perustana se oli 1990 -puoliväliin saakka. Taseyhtälöteorian taustalla on ajatus omaisuusmassasta, jonka muutoksia kirjanpito seuraa. Tilinpäätöksessä pyritään esittämään mahdollisimman käyttökelpoinen tilannekatsaus talousyksikön omaisuusasemaan tilinpäätöshetkellä. (Hallipelto 1995, 73)

yhteenlaskeminen konsernitaseeseen saattaa olla kyseenalaista. Jokainen hallinnollinen yksikkö on emon toimintajatuksen kannalta tärkeä, mutta ne vain kuluttavat emon resursseja. Liiketoimintaperiaatteella toimiva yksikkö puolestaan ei käytä samalla tavalla emon resursseja. Ääritapauksessa tällaisten omaisuuserien yhdistäminen on varojen ja velkojen yhdistämistä¹³⁹. Käyttöomaisuuden käsitteen moninaisuudesta voi seurata, että tilinpäätöksessä esitetty tieto ei täytä ymmärrettävyyden vaatimusta, koska kunnan käyttöomaisuudessa on sellaisia eriä, jotka eivät täytä perinteistä käyttöomaisuuden määritelmää.

Vaihtoehtoisesti kunnan *käyttöomaisuuden käsittelyyn* voitaisiin harkita esimerkiksi valtion kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaista mallia. Kyseisen mallin mukaan kunnan omaisuuden erityislaatuisuus otettaisiin huomioon eikä noudatettaisi suoraan yritystalouden mallia.¹⁴⁰ Kunta omistaa esimerkiksi sellaisia taide-esineistöjä, joiden aktivointi käyttöomaisuushyödykkeisiin samoin perustein kuin muut käyttöomaisuushyödykkeet ei ole järkevää. Käyttöomaisuuteen sijoitettuna kyseiset erityiskohteet tulisi käsitellä omana ryhmänään taseessa, erillään muusta omaisuudesta. Ongelmatonta käsittelytapaa tällaiselle kunnan erityiselle käyttöomaisuudelle on tässä vaiheessa mahdotonta esittää, mutta ainakin sille tulisi pohtia muuta mahdollista käsittelytapaa nykyisen aktivointikäytännön sijasta.

Yksi vaihtoehto on kunnan konsernirakenteen järjestäminen uudella tavalla. Emokunnan alaisuuteen voidaan järjestää useampia *alakonserneja*, jonka seurauksena organisoitumismuotoiset tytäryhteisöt eivät ole suoraan yhdessä liiketoimintaperiaatteella toimivien yhteisöjen kanssa, vaan niitä tarkastellaan omissa alakonserneissaan. Alakonserneja voitaisiin kunnassa muodostaa siten, että kulttuuritarjonnasta vastaavat yhteisöt, koulutusta järjestävät yhteisöt ja terveystalvasta vastaavat yhteisöt muodostaisivat omat alakonserninsa. Kunta puolestaan omistaisi näiden alakonsernien emoyhteisöistä vähintään 90 % ja käyttäisi niissä määräämisvaltaa. Tällaisten alakonsernien emoyhteisöinä voisivat toimia nykyisen kuntarakenteen pohjalta järjestetyt koulutoimi, kulttuuritoimi, sosiaali- ja terveystalvakeskus jne.

¹³⁹ Mautz (1994): "Adding cash-producing property to cash-consuming property is almost like adding assets and liabilities".

¹⁴⁰ Valtion kirjanpitolautakunta 1996.

Kunnan *tilivelvollisuus* kuntalaisia, ja myös muita sidosryhmiä kohtaan, tulisi nähdä jonkinlaisena vuorovaikutuksena eikä pelkästään ex-post-mallisenä raportointina. Tavalliselle kuntalaiselle ei konsernitaseen avulla todennäköisesti voida viestittää tehokkaasti kunnan toiminnasta. Kuntalaisille merkityksellinen tilinpäätösaineisto on siis hyvin erilaista kuin kunnan viranhaltijoille. Kuntalaiset ovat lähinnä kiinnostuneita kuntakonsernin tilinpäätöstiedon ennustearvosta, jonka pohjalta voidaan arvioida tulevia tapahtumia. Viranhaltijat taas voivat tilinpäätöstiedon avulla arvioida menneitä tapahtumia. Tästä seuraa, että varsinaisen rahamääräisen stewardship -käsitteen mukainen raportointi voidaan jättää kunnan viranhaltijoiden mahdollisuudeksi tarkkailla yhteisten resurssien käyttöä kunnassa.

Tilivelvollisuuden näkökulmasta kuntalainen nähdään kuntakonsernissa asiakkaana, palvelunkäyttäjänä ja usein myös palvelun ostajana ja maksajana. Tämä määritelmä poikkeaa suuresti aikaisemmasta kuntalaisen määritelmästä, jonka mukaan kuntalainen on kunnan hierarkiassa lähinnä hallintoalamainen¹⁴¹. Nykyinen tilivelvollisuutta ja asiakaslähtöistä kunnan toimintaa korostava malli ei ole käytännössä helposti toteutettavissa. Kunnan on vaikea aina toimia puhtaan asiakaslähtöisesti. Esimerkiksi kunnan järjestämät palvelut ovat luonteeltaan kollektiivisia, eli ne on tarkoitettu tyydyttämään hyvin heterogeenisten asiakasryhmien tarpeita. Palveluiden kollektiivisesta luonteesta huolimatta kuntalaisilla ja kunnan muilla sidosryhmillä on oikeus saada tietoa niiden tuottamisen vaikutuksesta kuntakokonaisuuden toimintaan. Kunnan eri peruspalveluja tuottavat yhteisöt toimivat omana erillisenä kunnan tytäryhteisönä. Ilman konsernilaskentaa vastaavien *yhteisöjen toiminta jäisi kunnan toiminnan tilinpäätöstarkastelun ulkopuolelle*.

Kunnan toiminnan palvelutehtävien siirtäminen erillisille yksiköille on perusteltua siihen asti, kun kunta säilyttää itsellään vähintään *huomattavan vaikutusvallan* toiminta-ajatustaan toteuttavissa yksiköissä. Kunnan tulisikin siis säilyttää yksikkönsä vähintäänkin kuntakonsernin osakkuusyhtiönä, jolloin kunnalla olisi osakkuusyksiköihin vaikutusvaltaa, ja ne voitaisiin huomioida kunnan tilivuoden lopullista asemaa tarkasteltaessa. Mikäli kunta yksityistää toimintaansa siten, että määräys- tai vaikutusvaltaa käyttää jokin kolmas osapuoli, ei voida enää taata mahdollisuutta vaikuttaa

¹⁴¹ Käsitteen hallintoalamainen on esittänyt KTL Jarna Heinonen artikkelissaan Kuntalehdessä 7/97.

asioiden hoitoon. Kunnan toiminta-ajatus muuttuu myös, kun kunnalla ei ole enää vaikutusmahdollisuutta yhtiöitettyjen yksiköiden toimintaan. Jos kuntakonsernin tilinpäätöksestä puuttuu jokin toiminta-ajatuksen kannalta merkittävä yhteisö, ei tilinpäätösinformaatio täytä käyttökelpoisuuden vaatimusta. Kuntakonsernia ei voida tarkastella silloin kokonaisuutena, eikä tällaista tietoa voida pitää luotettavana koko konsernin kannalta.

Yrityskonsernin toimintatapojen tuominen kuntaan edellyttää myös kunnan poliittiselta osalta uudenlaista suhtautumista kunnan asioiden hoitoon. Jos yritystalouden malli halutaan tuoda kuntaan tehokkaasti, *kunnanhallituksen tulisi toimia kunnan hallintoneuvostona*. Tällöin sille kuuluisi lähinnä johdon toimintojen kontrollointi. Tästä taas seuraisi, että kunnanhallituksen tehtävät muotoutuisivat uudelleen. Uudistus ei todennäköisesti tule onnistumaan, ennen kuin kunta on todella saatu toimimaan konsernina ja valtuutettujen luottamus on saavutettu osoittamalla, että yritystalouden mallia voidaan toteuttaa menestyksekkäästi myös kunnassa. Toisaalta voidaan ajatella, onko tällainen valtuutettujen luottamuksen tavoittelu edes mahdollista tai tarpeellista. Poliittisen osan tehtävänä on perinteisesti tuoda kuntalaisten näkemykset mahdollisimman monipuolisesti mukaan päätöksentekoon. Konserniajattelun mukaisen ratkaisumallin tavoittelun ja kunnallispolitiikan määritelmän¹⁴² välillä on selvä ristiriita. *Konsernitilinpäätös tulisi olla ennen kaikkea kunnan hallinnollisen osan apuväline*. Hallinnollisen osan ollessa tilivelvollinen poliittisen osan edustajille, voitaisiin edellyttää, että hallinnollinen osa raportoisi konsernin taloudellisesta asemasta ja vastuista edelleen poliittiselle osalle. Poliittiselta osalta ei voida olettaa sellaista aikaisempaa tietämystä, jota vaaditaan konsernitilinpäätöksen tulkittamiseen. Sille tulee kuitenkin tarjota mahdollisuus hyödyntää konsernitilinpäätöksen tuottamaa tietoa. *Tiedon käyttökelpoisuutta tulee tarkastella ennen kaikkea ammattilaisten eli virkamiesten näkökulmasta*. Heidän vastuulleen jää tilinpäätöksen esittäminen sellaisessa muodossa, että kunnan muut sidosryhmät voivat saada itselleen tietoa kunnan toiminnasta. Tällä tavalla varmistettaisiin myös se, että tilinpäätöstieto täyttäisi laadulliset vaatimukset myös poliittisen osan päätöksentekoprosessissa.

¹⁴² Harisalon ym. (1992) mukaan kunnallispolitiikka on kuntaa ja kuntalaista koskevien ristiriitojen käsittelyn ja ratkaisun prosessi. Lisäksi kunta voidaan nähdä poliittisena yhteisönä, jonka täytyy olemassaolonsa turvaamiseksi pystyä hallitsemaan sisäisiä konflikteja. Kunnallispolitiikan perimmäisenä tarkoituksena ei ole yleinen etu taikka parhaan mahdollisen ratkaisun löytäminen, vaan sellaisten ratkaisujen tuottaminen, joita yleisesti voidaan pitää hyväksyttävänä.

Tämä edellyttää tietysti sitä, että yhteistyö hallinnollisen ja poliittisen osan välillä toimii sujuvasti.

Poliittisen osan edustajien eli luottamushenkilöiden ei voida olettaa toimivan samalla tavalla kuin yrityskonsernin asiantuntijat toimisivat samassa tilanteessa. Teoriassa mahdollinen luottamushenkilön korvausvelvollisuus kumoutuu osittain jo vahingonkorvauslain perusteella, joka rinnastaa kunnan ja luottamushenkilön suhteen työnantajan ja työntekijän suhteeseen¹⁴³. Kuitenkin *kunnan tytäryhteisöjen toimintaa koskeva henkilökohtaisen vastuun konkretisoituminen* vaikuttaa luultavasti käyttäytymiseen, koska osakeyhtiölain mukaan toimitusjohtaja ja hallitus ovat vastuussa yhtiölle aiheutetusta vahingosta. Luottamushenkilöiden erityisosaamista tämä ei lisää, mutta se todennäköisesti vaikuttaa valittaessa henkilöitä kuntakonsernin yhteisöjen hallituksiin.

Konsernitilinpäätöksen avulla kunnan toiminta voidaan saada vastuullisemmaksi ja johdonmukaisemmaksi. Kuntakonsernin toiminnan tuloksen tarkastelua konsernituloslaskelman avulla voidaan perustella, vaikka kuntaa ei voidakaan tarkastella voiton tuottamiseen pyrkivänä kokonaisuutena eikä yksittäisen vuoden alijäämä ole erityisen vaarallista. Kunnan on joka tapauksessa pystyttävä koko konsernin osalta selvittämään, *millä mahdollinen alijäämä katetaan ja menojen rahoitus turvataan*. Kunnan konsernituloslaskelmaa ja sen pohjalta konsernin rahoituslaskelmaa voidaan siis pitää tarpeellisena. Konsernituloslaskelman ja rahoituslaskelman avulla voidaan täyttää tilinpäätöstiedon oikea-aikaisuuden vaatimus, koska niiden avulla voidaan välittömästi todeta kunnan kyky rahoittaa menonsa.

Yksi liikekirjanpidon ja konsernitaseen laadinnan ydintavoite on ollut vertailukelpoisuuden parantaminen eri kuntien välillä. Näillä uudistuksilla vertailtavuutta varmasti voitiin parantaa, koska *kunnan yhtiöiden velat saadaan nyt koottua yhteen*. Kuntien vertailussa on kuitenkin oltava varovainen, koska kunnan tarjoamien palvelujen määrä, riittävyys ja palvelun laatu eivät näy taloutta kuvaavissa tunnusluvuissa. Kunnan "hyvä" taloudellinen asema tulisi siis nähdä lähinnä mahdollisuutena tarjota kuntalaisille palveluja parhaalla mahdollisella tavalla. Taloudellisen aseman merki-

¹⁴³ Mölsä 1996, 20

tystä itseisarvona voitaisiin samalla vähentää. Kuntia ei myöskään tulisi vertailla pelkästään tilastollisen materiaalin perusteella, koska luonnollisesti kunnan tilastotietoihin vaikuttaa esimerkiksi se, millainen on kunnan keskeinen palvelutarve. Kunnat tulisi ensin järjestää kokonsa, rakenteensa yms. seikkojen perusteella omiin ryhmiinsä, jotta niitä voitaisiin vertailla samantyylisten kuntien kesken.

Kunta- ja yrityskonsernin johtamisessa aiheutuu ristiriitoja koska, kunnan palvelutuotanto on vain osa kunnan ja kuntalaisten välisistä suhteista. Kunnan toimintaan liittyy myös viranomaistehtäviä, joiden avulla pyritään turvaamaan kuntalaisten hyvinvointi. Viranomaistehtävillä tarkoitetaan kunnan toimintaan kuuluvia pakko-toimenpiteitä, rakennusvalvontaa, ympäristönsuojelua jne. Viranomaistehtävien valvontaa on mahdotonta sopeuttaa yrityskonsernin konsernijohdon tehtäviin. *Kunta-konsernissa on siis kehitettävä oma johtamis- ja valvontakäytäntönsä*, jotta kaikki kunnallishallinnon osat tulevat mukaan tasavertaisina, eikä ainoastaan kunnan palvelutehtävä ole konsernijohdon valvonnan alaisena.

Konsernitilinpäätöksen laatimisen yhtenä tavoitteena ja edellytyksenä on jatkuvuuden periaatteen noudattaminen. Kunnan toiminnan voidaan katsoa olevan suhteellisen stabiilia, eikä suuria äkillisiä muutoksia yleensä tapahdu, kuten yritystalouden konserneissa voi tapahtua. Kuitenkin konsernijohdon on hyvä ottaa huomioon nämä mahdolliset muutokset konsernin rakenteessa. Kunnan konsernirakenteen muutoksia voivat aiheuttaa esimerkiksi määräysvaltaan tai huomattavaan vaikutusvaltaan oikeuttavien osakkeiden ostaminen liiketoimintaa harjoittavasta yhtiöstä tai kunnan määräysvallassa olevien yhteisöjen yhdistäminen tai myyminen. Konsernirakenteen muutokset vaikuttavat konsernin tuloksen esittämiseen ja omien pääomien ja varausten jatkuvuuteen. *Konsernirakenteen muutosten käsittely kaikissa konsernitilinpäätöksissä mahdollisimman yhdenmukaisesti turvaa tuotettavan tiedon luotettavuuden ja yhdenmukaisuuden.* Konsernirakenteen muutosten vaikutus konsernin pääomiin ja varauksiin tulee kirjanpitolautakunnan antaman yleisohjeen mukaan esittää konsernituloslaskelmassa. Kun muutos esitetään konsernituloslaskelmassa, vastaa siinä esitetty varausten muutos sekä tilikauden voitto tai tappio muutosta alkavan ja päättävän konsernitaseen oman pääoman ja varausten välillä. Tämä osoittaa, että kunnassa laadittu konsernituloslaskelma on myös tarpeellinen, jos halutaan esittää kunnan konsernirakenteen muutokset mahdollisimman tarkasti

yrittäjäyhteisöiden konsernitilinpäätöksen mallin mukaisesti. Ilman konsernituloslaskelmaa edellä esitetty mahdollinen konsernirakenteen muutos ja sen vaikutuksen toteaminen jäävät puutteellisiksi, ja esimerkiksi varausten muutosta ja tilikauden voiton tai tappion muutosta on tarkasteltava konsernitilinpäätöksen eli konsernitaseen ulkopuolella.

Tutkimuksessa on käytetty esimerkkinä tilinpäätöstä, joka ei vastaa kirjanpitolain mukaista konsernitilinpäätöstä, tämä ei ole kuitenkaan estänyt havaitsemasta niitä seikkoja, jotka muodostavat kunnallisen konsernitilinpäätöksen yhdinkohdat. On todennäköistä, että kunnallinen konsernitilinpäätös etsii vielä jonkin aikaa lopullista muotoaan. Tällä hetkellä voidaan todeta, että konsernitilinpäätöstä voidaan kunnassa hyödyntää, etenkin jos kunnissa ollaan valmiita hallinnollisen ja poliittisen osan tiiviiseen yhteistyöhön. Nykyisessä muodossa konsernitilinpäätöksellä ei voi olettaa olevan suurtakaan merkitystä tavalliselle kuntalaiselle tai luottamushenkilölle, mutta tehokkaalla yhteistyöllä voidaan konsernitilinpäätöksestä tuottaa tietoa myös kuntalaisten ja luottamushenkilöiden käyttöön.

LÄHTEET

- Ahti.A., Tikkanen.R. & Viljanen.J. 1994. Konsernitilinpäätös uusien säännösten mukaan. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Alanen. P. 1997. Verotulot ovat kuntien onnistumisen tae. Löytyykö paikallinen ratkaisu ns. veromallista?. Kuntalehti 8, 10-11.
- Belkaoui. A. 1992. Accounting theory. London: Academic Press.
- Blomquist. L., Pitkänen. I., Arasjärvi.R., Haataja. T., Karhu. K., Mononen. L., Pallonen. R., Simola. A-M. & Taipale. J. 1994. Konsernin oma pääoma ja voitonjako. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Choi. F.D.S & Mueller. G.G. International Accounting. 1992. Toronto: Prentice-Hall Canada Inc.
- Elinkeinoverolaki 1986.
- Hallipelto. A. 1995. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito, perusteet ja lainsäädäntö. Vaasa: Ykkös-Offset Oy.
- Hallipelto.A. & Kataja. T. 1980. Kunnan laskentatoimi. Espoo: Weilin+Göös.
- Harisalo. R., Rajala. T. & Ståhlberg. K. 1992. Kunnallispolitiikka. Helsinki: Vap-kustannus.
- Honko. J. 1969. Liiketaloustiede. Espoo: Weilin+Göös.
- Heinonen. J. 1997. Kuntalaiset odottavat yhä parempaa palvelua. Kuntalehti 3/97, 26 - 27.
- Henley.D., Likierman.A., Perrin.J., Evans.M., Lapsley.I. & Whiteoak. J. 1992. Public Sector Accounting and Financial Control. London: Chapman & Hall.

Heuru. K. 1995. Uusi kuntalaki. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa. Kunnallisen tilintarkastuslautakunnan suositus. 1984. Vantaa: Kunnallispaino Oy.

Ijiri. Y. 1975. Theory of accounting measurement. Sarasota, Florida: American Accountig Association.

IAS 28. Accounting for Investments in Associates. International Accounting Standards.

Jones. R. & Pendlebury. M. 1996. Public sector accounting. Pitman Publishing.

Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Oy. Toimintakertomus 1995.

Jyväskylän Teatteri Oy. Toimintakertomus 1995.

Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy. Toimintakertomus 1995.

Karhu. K., Blomquist. L., Pitkänen. I., Arasjärvi.R., Haataja. T., Mononen. L., Pallonen. R., Simola. A-M. & Taipale. J. 1994. Konsernin oma pääoma ja voittonjako. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös konsernitilinpäätöksen laatimisesta.1993. N:o 889/93.

Keskisuomalainen. 20.3.1997.

Kirjanpitoasetus (KPA) 30.12.1992/1575.

Kirjanpitolaki (KPL) 1973/665 (uudistuksin).

Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti, osat I ja II. 1995. Helsinki: Oy Edita Ab.

Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 1.11.1993.

Konsernitilinpäätös 1995. Jyväskylän kaupunki: Rahatoimisto; Sisäinen tarkastus.

Kivistö. A. 1989. Julkishallinnon laskentatoimi. Espoo: Weilin+ Göös.

Kivistö.A. 1981. Julkisyhteisöjen hallinnollinen kirjanpito. Valkeakoski: Valkeakosken kirjapaino.

Kunnallisen laskentatoimen uudistamislautakunta. 1993. Pääomakustannus- ja käyttöomaisuuslaskenta, suositus nro 34. Helsinki: Kaupunkientalon painatuskeskus.

Kuntalehti. 18/94, 31.

Leppiniemi.J. & Leppiniemi.R. 1994. Hyvä tilinpäätöskäytäntö.Juva: WSOY.

Mautz.R. 1994. Financial reporting for nonprofit organizations;a fresh look. New York: Garland publishing, Inc.

Mölsä. A. 1996. Haastattelu Kuntaliiton lakimies Kirsi Mononen: APUA!!! Luottamushenkilö vahingonkorvausvastuuseen?/. Kuntalehti 8, 45.

Möttönen. S. 1995. Tulosmittarit, palvelu ja politiikka. Tutkimus tulostittauksen seurauksista poliittisten päätöksentekijöiden ja viranhaltijoiden väliseen valtasuhteeseen kunnan tulosjohtamisjärjestelmässä. Julkaisu nro 23. Helsinki: Efektia Palvelu Oy.

Näsi. J. 1987. Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, markkinointi; historiallis-paradigmaattinen katsaus ja analyysi. Tampereen yliopisto.Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja.

Näsi.S. 1996. Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3, 228-243.

Olson. O. 1990. Qualities of the Programme Concept on Municipal Budgeting. Norwegian School of Economics and Business Administration.

Osakeyhtiölaki ja hallituksen esitys (89/1996) laiksi sen muuttamiseksi. 1996. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Pitkänen. I., Arasjärvi.R., Blomquist. L., Haataja. T., Karhu. K., Mononen. L., Pallonen. R., Simola. A-M. & Taipale. J. 1994. Konsernin oma pääoma ja voitonjako. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Riistama. V. , Prepula. E., Tuokko. Y., & Järvinen. R. 1995a. Konsernitilinpäätös. Juva: WSOY.

Riistama. V. , Prepula. E., Tuokko. Y., & Järvinen. R. 1995b. Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö. 2. uudistettu painos. Jyväskylä: Weilin+ Göös.

Ryynänen. A. 1994. Konserni - kunta. Laatu- ja menestysuuntautuneen kunnan toimintamallin perusratkaisuja - vertailu Keski-Euroopan uudistuslinjauksiin. Helsinki: Kuntaliiton painatuskeskus.

Saario.M.1965. Kirjapidon meno-tulo -teoria. Helsinki: Otava.

Sosiaali- ja Terveysministeriö. Konsernityöryhmämuistio 1990:10. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto. 1992. Kuinka kunta toimii. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

Suomen Kuntaliitto. 1995. Uusi talousarvio ja kirjanpito kunnassa ja kuntayhtymässä: TAKI -työryhmän ohjeluonnokset. Suomen kuntaliitto. Helsinki

Suomen Kuntaliitto. 1996. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet. Saarijärvi: Gummerus kirjapaino Oy.

Suomen Kuntaliitto. 19.12.1996. Yleiskirje Kunnan- ja kaupunginhallituksille sekä Kuntayhtymien hallituksille.

Suomen Kuntaliitto. 1997. Teemasta Toimeen, ajankohtaista yhdysrakentamisesta luottamushenkilöille. Helsinki: Kuntaliiton painatuskeskus.

Tamminen. R. 1993. Tiedettä tekemään!. Jyväskylä: Gummerus.

Valtion kirjanpitolautakunta. 8.7.1996. Lausunto nro 9.

Virkkunen. P., Voutilainen.E., Laosmaa. M & Salmimies. P. 1986. Tulosjohtaminen julkishallinnossa. Espoo: Weilin+Göös.

Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 1.11.1993.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 1996. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Helsinki: Kuntaliiton painatuskeskus.

JULKAISEMATTOMAT LÄHTEET

Jyväskylän kaupungin konserniohjeet. 30.4.1997.

Lahtinen. M. 1987. Konserni kunnallistaloudessa. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen pro gradu -työ.

Laineenoja. E. 1992. Tampere-konserni. Julkaisematon työ.

Monsen. N. 28.1. 1997. Luento. Jyväskylän Yliopisto.

HAASTATTELUT

Airo, Aarno. 21.1.1997. Toimitusjohtaja. Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy.

Allonen, Lasse. 23.1.1997. Intendentti/Toimitusjohtaja. Jyväskylän Orkesteri Oy.

Havia, Maija-Liisa. 27.9.1996., 7.5.1997., 9.5.1997. Rahoitusjohtaja. Jyväskylän kaupunki.

Hokkanen, Kari. 1996-1997. Tutkimusinsinööri/Controller. Tekninen palvelukeskus/ Jyväskylän kaupungin rahatoimisto. Useita eri haastattelu-/keskustelukertoja tutkimuksen suorittamisen eri vaiheissa.

Hämäläinen, Liisa. 27.9.1996., 8.10.1996. Kirjanpitoapäällikkö. Jyväskylän kaupungin rahatoimisto.

Jokela, Tapio. 27.10.1996., 7.4.1997. Sisäinen tarkastaja. Jyväskylän kaupunki.

Kari, Pirkko. 21.1.1997. Rakennuttaja-asiamies. Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy.

Kiiski, Vappu. 23.1.1997. Talousasioiden hoitaja. Liikunnan ja kansanterveyden edistämissäätiö.

Kuvaja, Marja-Leena. 15.1.1997. Talouspäällikkö. Jyväskylän Teatteri Oy.

Laamanen, Kirsi. 14.1.1997. Toimitusjohtaja. Jyväskylän Seudun Jätevedenpuhdistamo Oy.

Lehtinen, Isto. 15.4.1997. Tilintarkastaja. Auditor Oy.

Muhonen, Seppo. 29.1.1997. Toimitusjohtaja. Jyväskylän Pysäköintitalo Oy.

Myöhänen, Arja. 21.1.1997. Taloushallinnosta vastaava sihteeri; Jyväskylän Vuokra-asunnot Oy.

Möttönen, Sakari. Johtaja. 19.5.1997. Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveyspalvelukeskus.

VASTAAVAA

KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT
PITKÄAIKAISET SIOITUKSET

Aineettomat hyödykkeet
Perustamis- ja järjestelymenot
Tutkimus- ja kehittämismenot
Aineettomat oikeudet
Liikearvo
Konserniliikearvo
Muut pitkävaikutteiset menot

Aineelliset hyödykkeet
Maa- ja vesialueet
Rakennukset ja rakennelmat
Koneet ja kalusto
Muut aineelliset hyödykkeet
Ennakkomaksu ja keskeneräiset hankinnat

Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkä-
aikaiset sijoitukset
Osakkuusyritysosakkeet ja -osuudet
Osakkeet ja osuudet
Lainasaamiset
Muut sijoitukset

ARVOSTUSERÄT

VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS

Vaihto-omaisuus
Aineet ja tarvikkeet
Keskeneräiset tuotteet
Muut tuotteet/tavarat
Muu vaihto-omaisuus
Ennakkomaksut

Saamiset
Myyntisaamiset
Lainasaamiset
Siirtosaamiset
Muut saamiset

Rahoitusomaisuusarvopaperit
Osakkeet ja osuudet
Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Osake-, osuus- ja muu niitä vastaava pääoma

Muu oma pääoma
Vapaaehtoisista varauksista ja poistoeroista
omaan pääomaan siirretty osuus
Edellisten tilikausien voitto/ylijäämä
(tappio/alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUS

VARAUKSET

Konsernireservi
Kertynyt poistoero

Vapaaehtoiset varaukset
Investointivaraukset
Muut varaukset

Pakolliset varaukset

ARVOSTUSERÄT

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen
Joukkovelkakirjalainat
Vaihtovelkakirjalainat
Lainat rahoituslaitoksilta
Eläkelainat
Saadut ennakot
Ostovelat
Laskennallinen verovelka
Muut pitkäaikaiset velat

Lyhytaikainen
Lainat rahoituslaitoksilta
Ostovelat
Saadut ennakot
Ostovelat
Rahoitusvekselit
Siirtovelat
Muut lyhytaikaiset velat

Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen 899/93 edellyttämät konsernitilinpäätöksen liitetiedot kirjanpitolain 22 c §:ssä ja 22 d §:ssä mainittujen seikkojen lisäksi

- 1 Selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaateissa ja menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- 2 selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edellisen konsernitilinpäätöksen kanssa;
- 3 selostus konsernitilinpäätökseen yhdistelemättä jätetyistä konserni- ja osakkuusyri-tyksistä sekä yhdistelemättä jättämisen perusteista ja vaikutuksista konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- 4 jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen emoyrityksen tilikauden päätyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryritystä koskevista, konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana;
- 5 jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole ollut mahdollista noudattaa samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin emoyrityksen tilinpäätöksessä, perusteltu selvitys siitä;
- 6 jos konsernitilinpäätökseen sisällytetty osakkuusyrittäjä on noudattanut tilinpäätöksen laatimisessa konsernin arvostus ja jaksotusperiaatteista huomattavasti poikkeavia periaatteita, selvitys siitä;
- 7 selostus perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi, ellei ole käytetty Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia;
- 8 erittely tilikauden tuotoista vähennyksistä käyttömajaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista konsernitaseen erien mukaan sekä selostus suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja näiden muutoksista;
- 9 erittely konsernituloslaskelmaan satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä, mikäli ne merkittäväällä tavalla ovat vaikuttaneet tilikauden tuloksen muodostamiseen;
- 10 erittely konsernituloslaskelman tuottoihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista sekä muista muuhun kun tilikauteen liittyvistä eristä, mikäli ne merkittäväällä tavalla ovat vaikuttaneet tilikauden tuloksen muodostumiseen;
- 11 erittely konserniliikearvosta ja konsernireservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa;
- 12 erittely konsernitaseen vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvista saamisista, jotka erääntyvät maksettaviksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua, konsernitaseen erien mukaan;
- 13 erittely konsernin vapaaehtoisten varausten sekä oman pääoman lisäyksistä ja vähennyksistä konsernitaseen erien mukaan;
- 14 erittely konsernitaseen erästä "Pakolliset varaukset", mikäli se erän selvittämiseksi on tarpeellista;
- 15 erittely konsernitaseen pitkään vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät maksettaviksi viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua, konsernitaseen erien mukaan; sekä
- 16 jos konsernitaseeseen sisältyy sellaisia velkoja, joiden vakuudeksi konsernitilinpäätökseen yhdistelty konserniyritys on antanut pantteja, kiinnityksiä tai muita niihin verrattavia vakuuksia, erittely näiden velkojen määrästä vakuuden laadun mukaan eriteltynä.