TUTKIMUS

Ruohonen, Vahtera, Rönkkö, Jaakkola

Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys

KAKS — KUNNALLISALAN KEHITTÄMISSÄÄTIÖ

Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys

Janne Ruohonen, Veikko Vahtera,
Jaakko Rönkkö ja Annu Jaakkola

Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys

KAKS – KUNNALLISALAN KEHITTÄMISSÄÄTIÖ

Kunnallisalan kehittämissäätiön
Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 119
© Pole-Kuntatieto Oy ja kirjoittajat
Kieliasun tarkistus: Sirpa Ovaskainen
Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2024
ISBN 978-952-349-123-6 (nid)
ISBN 978-952-349-122-9 (pdf)
ISSN 1235-6956

Sisällys

Esipuhe 9
Kirjoittajat 11

TIIVISTELMÄ 12

1 JOHDANTO 15
1.1 Tarkastuksen ja arvioinnin organisoinnista 15
1.2 Tutkimuskysymykset ja metodi 17
1.3 Kunnan ja kuntakonsernin arvioinnin ja tarkastuksen järjestäminen 19
1.3.1 Tarkastuksen ja arvioinnin suorittajat, järjestäminen ja tavoitteet 19
1.3.2 Kuntayhtiön tilintarkastus 21
1.3.3 Kunnan tarkastuslautakunta 22
1.4 Kuntayhtiöiden läpinäkyvyyden edistämisen näkökulmia 24
1.4.1 Julkisuuslainsäädännön muutoshanke ja kuntayhtiöt (ehdotus) 24
1.4.2 Kuntayhtiöiden avoimuuden edistäminen kuntalaisille ... 26
1.4.3 Kuntayhtiöiden avoimuuden merkitys kilpailuneutraliteetille 28
1.5 Tutkimuksen rakenne 31

2 KUNTAYHTIÖT NYKYPÄIVÄNÄ 33
2.1 Toimintojen yhtiöittäminen 33
2.2 Tilastotietoja kuntayhtiöistä 33
2.2.1 Kuntayhtiöiden määrä 33
2.2.2 Kuntayhtiöiden liikevaihto 34
2.2.3 Kuntayhtiöiden toimialat 35
2.3 Kuntayhtiöiden asema kuntakentässä 37

3 KUNNAN KONSERNIOHJAUS JA KUNTAKONSERNIN KOKONAISEDUN EDISTÄMINEN 40
3.1 Omistajaohjaus ja konserniajattelu 40
3.1.1 Yleistä omistajaohjauksesta 40
3.1.2 Omistajaohjaus yhtiö- ja kuntaoikeuden rajapinnassa 43
3.2 Omistajaohjauksen järjestämisen tavat 44
3.3 Konsernijohdon velvollisuus edistää kuntakonsernin kokonaisetua 48
3.3.1 Kuntakonsernin kokonaisetu 48
3.3.2 Konserni-intressi ja yhtiöoikeus 48
3.3.3 Kuntakonsernin kokonaisetu vai yhtiön etu? 49
3.3.4 Käytännön toimintavaihtoehtoja 53
3.3.5 Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen kaupunkien konserniohjeissa 54
3.3.6 Kunnan ennakkokannan hankkiminen 57
3.4 Toimintasuositukset – kuntakonsernin kokonaisetu omistajaohjauksessa 59

4 TILINTARKASTUKSEN ERITYISPIIRTEISTÄ 61
4.1 Kunnan ja kuntayhtiöiden tilintarkastuksen juridisia lähtökohtia 61
4.1.1 Kuntayhtiön tilintarkastusvelvollisuus 61
4.1.2 Kuntayhtiön tilintarkastajan valinta 63
4.1.3 Tilintarkastuksen sisältö ja raportointi 65
4.1.4 Lainmukaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden rajanvetoja 67
4.2 Hallintoa ja tarkastusta koskevat määräykset 70
4.2.1 Kuntien hallintosääntöjen hallintoa ja tarkastusta koskevat määräykset 70
4.2.2 Tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa koskevat määräykset omistajaohjausasiakirjoissa 71

4.3 Kunnan ja kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastuksen eroista ja yhtäläisyyksistä ... 72
4.3.1 Kunnan tilintarkastuksen sisältö ... 72
4.3.2 Kuntayhtiön tilintarkastuksen sisältö osana kuntakonsernin tilintarkastusta ... 75
4.3.3 Kunnan ja kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastuksen yhteensovittaminen ... 78
4.3.4 Tilintarkastajan rooli tarkastuslautakunnan tukena ... 79
4.4 Kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautuksista ... 81
4.5 Tilintarkastus ja tarkastuslautakunta – toiminnan yhteensovittaminen ... 83
4.6 Toimintasuositukset – tilintarkastajan rooli ja käytäntöjen kehittäminen ... 84

5 TARKASTUSLAUTAKUNNAN ROOLI KUNTAYHTIÖILLE ASETETTUJEN TAVOITTEIDEN JA OMISTAJAOHJAUKSEN ARVIOINNISSA ... 87
5.1 Kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet ja niiden arvioinnin lähtökohdat ... 87
5.2 Tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille ... 88
5.3 Omistajaohjaukselle asetettavat tavoitteet ... 95
5.4 Kuntayhtiöille ja omistajaohjaukselle asetettujen tavoitteiden toteutuminen ... 97
5.5 Tarkastuslautakunta kuntayhtiöiden ja omistajaohjauksen arvioitsijana ... 99
5.5.1 Kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi ... 99
5.5.2 Kuntakonsernin kokonaisedun arviointi ... 105
5.5.3 Omistajaohjauksen arviointi ... 106
5.5.4 Tarkastushavaintojen esittäminen arviointikertomuksessa tai muiden kertomusten ja raporttien avulla ... 109
5.5.5 Toiminnan tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta koskevat arviot ja niiden seuranta ... 111
5.6 Arviointitoiminta käytännössä ... 114
5.6.1 Kuntayhtiöihin liittyvät havainnot tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa ... 114
5.6.2 Tytäryhtiöiden toiminnan arviointi arviointikertomuksissa ... 115

5.6.3 Omistajaohjauksen ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointi arviointikertomuksissa 116
5.7 Toimintasuositukset – tarkastuslautakunnan arviointityön kehittäminen 119

6 KUNTAYHTIÖIDEN TARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN TIEDONSAANNIN TURVAAMINEN 120
6.1 Kuntayhtiöitä koskevien tietojen julkisuuteen ja salassapitoon liittyvät tavoitteet 120
6.2 Kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajan tiedonsaantioikeus 124
6.3 Tarkastuslautakunnan ja sen yksittäisen jäsenen tiedonsaantioikeus 125
6.4 Kuntaomistajan tiedonsaantioikeudet 129
6.4.1 Kunnan tiedonsaanti osakkeenomistajana ja kuntalain perusteella 129
6.4.2 Kunnan tiedonsaanti konserniohjeen perusteella 130
6.4.3 Kuntaomistajan mahdollisuudet edistää tarkastuksen ja arvioinnin tiedonsaantia 131
6.4.4 Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus konsernijohdon välityksellä 134
6.5 Salassapitovelvollisuus 134
6.5.1 Yleistä salassapitovelvollisuudesta 134
6.5.2 Luottamushenkilön, kunnan konsernijohtoon muutoin kuuluvan henkilön ja kunnan tilintarkastajan salassapitovelvollisuus 135
6.6 Tarkastuslautakunnan tiedonsaantia koskevat konserniohjeen määräykset käytännössä 136
6.7 Toimintasuositukset – tarkastuksen ja arvioinnin tiedonsaanti 139

7 PÄÄTELMÄT 142

Lähteet 148

Säädökset 156

Lyhenteet 157

Liitteet 158

Esipuhe

Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys on Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa toteutettu tutkimushanke, jonka on rahoittanut Kunnallisalan kehittämissäätiö (KAKS). Tutkimushanke on toteutettu yritysjuridiikan ja vero-oikeuden tutkimusryhmän ja julkisen talousjohtamisen tutkimusryhmän yhteistyönä. Tutkimushankkeen johtajana on toiminut Janne Ruohonen.

Kuntayhtiöiden taloudellinen merkitys on huomattava. Kuntayhtiöiden toiminnan järjestämisessä on otettava huomioon yritysoikeudellinen ja julkisoikeudellinen sääntely. Tutkimuksessa pyritään antamaan käytännön välineitä kuntayhtiöiden johdolle, tarkastuslautakuntien jäsenille, tilintarkastajille sekä kuntayhtiöiden omistajaohjauksesta vastaaville viranhaltijoille ja luottamushenkilöille.

Kirjoitusvastuun olemme jakaneet seuraavasti: Janne Ruohonen ja Annu Jaakkola ovat yhdessä kirjoittaneet luvut 1 ja 2. Janne Ruohonen on kirjoittanut luvun 3. Janne Ruohonen ja Jaakko Rönkkö ovat yhdessä kirjoittaneet luvun 4. Veikko Vahtera on kirjoittanut luvut 5 ja 6. Janne Ruohonen on kirjoittanut luvun 7. Olemme lisäksi perehtyneet toistemme kirjoittamiin teksteihin sekä kommentoineet niitä. Annu Jaakkola on toiminut tutkimushankkeen tutkimusavustajana ja kerännyt tutkimukseen tarvittavat aineistot ja kirjoittanut niitä koskevia selitteitä sekä laatinut tutkimuksen kuviot ja taulukot.

Käsillä olevan tutkimuksen lisäksi tutkimushankkeessa julkaistaan tieteellisiä artikkeleja. Ajantasaista tietoa Tampereen yliopiston kuntayhtiötutkimuksesta löytyy osoitteesta research.tuni.fi/kuntayhtio.

Edellisen, vuonna 2015 Kunnallisalan kehittämissäätiön rahoittaman tutkimushankkeen *Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa* vastuullisena

johtajana toimi professori Asko Uoti, ja kyseisen tutkimuksen siivittämänä kuntayhtiöitä koskevaa tutkimusta on aktiivisesti jatkettu Tampereen yliopistossa. Tämä teos on omistettu edesmenneen kollegamme Asko Uotin muistolle.

Tampereella 1. maaliskuuta 2024
Kirjoittajat

Kirjoittajat

Janne Ruohonen, KTT, on yritysoikeuden tenure track -professori Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Ruohosen professuurin alana on yritysten hallitustyöskentelyn oikeudelliset kysymykset ja kuntayhtiöt. Hän on erikoistunut yhtiö- ja tilintarkastusoikeuteen. Ruohonen on tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman johtaja. ORCID https://orcid.org/0000-0002-9134-2799

Veikko Vahtera, OTT, VTM (taloustiede), on Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnan yritysjuridiikan professori. Hänen tieteellinen tuotantonsa keskittyy osakeyhtiöoikeuteen ja arvopaperimarkkinoiden sääntelyyn. Hän on toiminut laajasti asiantuntijana yhtiöoikeuden ja riidanratkaisun kysymyksissä. Vahtera osallistuu aktiivisesti jäsenenä ja lausunnonantajana yhteisö- ja tilintarkastuslainsäädännön uudistamishankkeisiin.

Jaakko Rönkkö, HTT, toimii yliopisto-opettajana Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Hänen tutkimusintressinsä liittyvät sisäiseen tarkastukseen, tilintarkastukseen sekä hyvään hallintotapaan. Rönkkö on suorittanut HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajatutkinnot sekä sisäisen tarkastuksen CIA-tutkinnon. Hän on tilintarkastusyhteisö Revisium Oy:n osakas ja hallituksen jäsen. ORCID https://orcid.org/0000-0002-7997-0717

Annu Jaakkola, KTK, on yritysjuridiikan maisteriopiskelija ja tutkimushankkeen tutkimusavustaja.

Tampereen yliopiston kuntayhtiötutkimus:
research.tuni.fi/kuntayhtio

Tiivistelmä

Tutkimuksessa syvennytään kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointiin. Tavoitteena on arvioida, onko kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin suorittajilla nykyisellään riittävät välineet toiminnan organisointiin ja läpinäkyvyyden turvaamiseen ja miten heidän toimintaedellytyksiään voitaisiin parantaa.

Kuntayhtiöiden määrä ja kokonaisliikevaihto ovat kasvaneet 2000-luvulla selvästi. Tutkimuksessa perehdytään kunnan konserniohjaukseen ja omistajaohjauksen keinoihin tarkastuksen ja arvioinnin osalta. Lisäksi käsitellään kuntayhtiöiden tilintarkastusta, tilintarkastukseen liittyvien käytäntöjen toimivuutta sekä tarkastuslautakunnan roolia valtuuston kuntayhtiölle asettamien tavoitteiden ja kunnan toiminnan tuloksellisuuden arvioijana. Tutkimuksessa tarkastellaan myös eri tahojen tiedonsaantioikeuksia kuntayhtiöstä sekä arvioidaan erityisesti tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden riittävyyttä.

Kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyydellä on merkitystä kuntademokratian toteutumisen kannalta, kun päätöksenteko kunnissa on yhtiöittämisvelvollisuuden ja tehostamispyrkimysten myötä siirtynyt enenevissä määrin kuntayhtiöihin. Koska voimassa oleva julkisuuslaki ei ulotu kuntayhtiöihin, niistä ei voi vaatia tai saada tietoja vastaavalla tavalla kuin kunnan muista toiminnoista. Kuntayhtiöiden taloudellisen merkityksen kasvaessa myös kunnan varojen käyttö saattaa jäädä yhä useammin pimentoon.

Luvussa 2 tarkastellaan kunnallisten toimintojen yhtiöittämistä sekä ajankohtaisia tilastotietoja kuntayhtiöistä.

Luvussa 3 tarkastellaan kunnan konserniohjausta sääntelevia normeja sekä omistajaohjauksen keinoja. Konserniohjauksen tavoitteena on kunta-

konsernin kokonaisedun toteuttaminen kuntayhtiöille asetettavien tavoitteiden kautta. Keskeisiä omistajaohjauksen keinoja ovat yhtiöjärjestysmääräykset, konserniohje, henkilövalinnat, osakassopimus ja yhtiökokousedustajille annettava ohjeistus. Omistajaohjauksen keinovalikoimaan vaikuttavat sekä osakeyhtiölain että kuntalain säännökset. Käytännön tilanteissa haasteita voi esiintyä etenkin silloin, kun kuntakonsernin etu ja yhtiön etu ovat keskenään ristiriidassa. Konserniohjeissa kuntakonsernin kokonaisedun edistämisestä on määrätty verraten yleisellä tasolla.

Luvussa 4 keskitytään kunnan ja kuntayhtiöiden tilintarkastukseen. Kuntayhtiön tilintarkastajan on arvioitava yhtiön toiminnan lainmukaisuutta. Kuntayhtiön tilintarkastukseen liittyy monia erityispiirteitä verrattuna emokunnan tilintarkastukseen. Lähtökohta on, että sama tilintarkastusyhteisö suorittaa sekä emokunnan että kuntakonsernin tytäryhtiöiden tilintarkastuksen. Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan väliset suhteet kaipaavat myös toimintatapojen päivittämistä.

Luvussa 5 syvennytään tarkastuslautakunnan rooliin kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden ja omistajaohjauksen arvioinnissa. Tarkastuslautakunta arvioi, miten kunnanvaltuuston talousarviossa kuntayhtiöille asettamat tavoitteet ovat toteutuneet ja onko kuntayhtiöiden toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Luvussa käsitellään, minkälaisia tavoitteita kuntayhtiöille ja omistajaohjaukselle on tarkoituksenmukaista asettaa. Tavoitteiden toteutumisen arvioinnissa on lähtökohtana yhtiölle asetetun toiminnan tarkoituksen toteutuminen. Käytännössä tarkastuslautakuntien raportointi on sekä laajuudeltaan että sisällöltään vaihtelevaa. Tarkastuslautakuntien tulisi nykyistä enemmän kiinnittää huomiota muun muassa omistajaohjauksen onnistumisen arviointiin.

Luvussa 6 arvioidaan kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin suorittajien tiedonsaannin riittävyyttä. Kuntayhtiöiden tietojen julkisuuteen liittyy useita eri näkökulmia, kuten osakeyhtiön johdon salassapitovelvollisuus, osakkeenomistajan tiedonsaanti-intressi sekä julkisuusperiaate. Nämä näkökulmat saattavat vetää eri suuntiin tietojen julkistamista arvioitaessa. Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välillä vallitsee erilaisista tiedonsaantioikeuksista syntyvä epäsymmetria. Kuntaomistaja voi kuitenkin omistajaohjauksen keinoin vaikuttaa esimerkiksi tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden

laajuuteen. Suositeltavana toimenpiteenä voidaankin pitää sitä, että kunnat omaehtoisesti laajentavat konserniohjeissaan tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta kattamaan kuntakonsernien tytäryhtiöiden asiakirjat sekä antamalla tarkastuslautakunnalle oikeuden saada tytäryhtiöiden edustaja tarkastuslautakunnan kokoukseen kuultavaksi.

1 Johdanto

1.1 Tarkastuksen ja arvioinnin organisoinnista

Kuntayhtiöiden määrä on yhtiöittämisvelvollisuuden ja toiminnan tehostamispyrkimysten vuoksi kasvanut merkittävästi viimeisen vuosikymmenen aikana.[1] Laajentuvan ja taloudellisesti entistä arvokkaamman yhtiökentän hallitseminen vaatii kunnissa ja kuntayhtiöissä enenevässä määrin hallitustyöhön, omistajaohjaukseen ja julkisuuden hallintaan liittyvää tietoa ja asiantuntemusta. *Kuntayhtiöllä* tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sellaista osakeyhtiötä, jossa yhdellä tai useammalla kunnalla tai kuntayhtymällä on välittömästi tai välillisesti määräysvalta.[2] Yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolaissa (30.12.1997/1336, KPL) tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Tämän tutkimuksen tarkastelu keskittyy erityisesti kunnan tytäryhteisöihin.

Kuntalain (10.4.2015/410) 126 §:ssä säädetty yhtiöittämisvelvollisuus tarkoittaa sitä, että kunnan tulee antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi, jos kunta harjoittaa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla. Lisäksi kunnat ovat vapaaehtoisesti yhtiöittäneet monia sellaisia toimintoja, joihin ei kohdistu yhtiöittämisvelvollisuutta. Kuntatoimintojen yhtiöittämisten myötä päätöksenteko on ajautunut yhä kauemmas kuntien hallinnosta. Toiminnan avoimuuden kannalta tämä voi olla ongelmallista, sillä kuntayhtiöissä päätetään kunnan ja kuntalaisten kannalta merkittävistä asioista. Kunnan talouden johtamiseen ja kuntayhtiöiden omistajaohjaukseen kohdistuu paineita, sillä niiden järjestäminen

1 Kuntayhtiöiden lukumäärä on vuonna 2013 säädetyn yhtiöittämisvelvollisuuden jälkeen ollut pysyvästi korkeammalla tasolla kuin ennen lakimuutosta. Ks. luku 2.
2 Ks. vastaavasti Penttilä ym. 2015.

tehokkaasti ja oikeudellisesti kestävällä tavalla on entistä tärkeämpää. Päätöksenteon siirtyminen kuntayhtiöihin vaikuttaa myös asioiden organisoinnin tapoihin ja julkisuuteen.[3] Kuntatoimintojen yhtiöittämisen myötä päätöksenteko on lipunut yhä kauemmas kuntien hallinnosta, ja kuntien toimintoja on siirretty demokraattisesti valittujen henkilöiden päätäntävallasta kuntayhtiöihin, joihin vaikutusvalta on välillinen.

Kun kuntayhtiö toimii *kilpailutilanteessa markkinoilla*, ei kuntayhtiön liiketoimintaa koskevien asioiden julkisuus voi olla toiminnan lähtökohtana, koska se ei sitä ole yksityisomisteisissakaan yhtiöissä. Kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä ja avoimuutta pystytään kuitenkin parantamaan osaavalla omistajaohjauksella. Kunnat ovat perinteisesti käyttäneet omistajaohjausvaltaansa melko suppeasti, ja tiedonkulku kunnan ja sen omistamien yhtiöiden välillä on saattanut takkuilla[4]. Vaikka juridisesti katsottuna kunnan yhtiöomistus syntyy samalla tavalla kuin markkinoilla, kunta- ja yrityskulttuurissa on osoitettu olevan suuria eroja[5], ja onkin pohdittava sopivia tapoja parantaa toimintakulttuuria. Ensinnäkin kunta voi *etukäteen* omistajana ohjata kuntayhtiön toimintaa kannaltaan tarkoituksenmukaiseen suuntaan. Kunnalla on mahdollisuus vaatia omistamiltaan yhtiöiltä avointa ja läpinäkyvää johtamista ja hallintoa. Toisaalta omistaja – kunnallinen tai yksityinen – voi omistajan ominaisuudessa tarvittaessa *jälkikäteen* vaatia tarvitsemiaan kuntayhtiötä koskevia tietoja esimerkiksi mahdollisissa epäselvyystilanteissa. Lisäksi on huomattava, että kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajat suorittavat vuosittain laillisuusvalvontaa.

Teemaa tarkastellaan yhtäältä tilintarkastuksen ja toisaalta tarkastuslautakunnan näkökulmasta. Kuntayhtiöitä koskee *lakisääteinen tilintarkastus*, jossa arvioidaan yhtiön taloudenpidon ja johdon toimien lainmukaisuutta.[6]

---

3 HE 32/2013 vp, s. 28.

4 HE 268/2014 vp, s. 72, Meklin 2018, s. 9. Ks. myös Vesterinen 2006, s. 77. Kunnanvaltuusto päättää omistajastrategian sisällöstä. Kuntayhtiön omistajaohjaus voi toteutua yhtiöjärjestysmääräysten lisäksi muun muassa osakassopimusten, rahoitussopimusten ja konserniohjeen avulla. Ks. tästä Hallipelto ym. 2013, s. 133–141.

5 Ks. Meklin 2018, s. 3. Ks. myös ehdotuksista kuntayhtiöiden päätöksenteon kehittämiseksi Puttonen 2002, s. 224–234.

6 Osakeyhtiöön on valittava tilintarkastaja, jos yhtiön toiminta ylittää tietyt tilintarkastuslain 2.2 §:ssä asetetut taloudelliset kriteerit.

Kunnan *tarkastuslautakunta* puolestaan vastaa kuntalain 121 §:ssä asetetuista tehtävistä, joihin kuuluu valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi. Kunnan tilintarkastajalla on oikeus saada tietoja suoraan kuntayhtiöltä, kun taas tarkastuslautakunta voi pyytää niitä vain kunnan konsernijohdolta. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastuksen välillä vallitsee siten tiedonsaannin näkökulmasta tiedonsaantioikeuksien erilaisuudesta juontuva epäsymmetria.

1.2 Tutkimuskysymykset ja metodi

Tutkimuskysymykset ovat:

1A) *Miten kunnat voivat omistajaohjauksella vahvistaa arvioinnin ja tarkastuksen toimintaedellytyksiä ja edistää kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä?*

1B) *Miten kuntakonsernin kokonaisedun edistämisen ja kuntayhtiön edun edistämisen mahdollinen ristiriita tulee ratkaista?*

2A) *Mitkä ovat kunnan tilintarkastuksen ja kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastuksen keskeiset ominaispiirteet?*

2B) *Miten kunnan ja tytäryhteisöjen tilintarkastukseen liittyviä käytäntöjä tulisi kehittää?*

3A) *Miten tarkastuslautakunnan tulisi arvioida valtuuston kuntayhtiöille asettamia tavoitteita ja omistajaohjausta?*

3B) *Onko kunnan tilintarkastajalla ja tarkastuslautakunnalla riittävän laajat tiedonsaantioikeudet tehtäviensä hoitamiseksi?*

Kuntayhtiön tilintarkastukseen ja tarkastuslautakunnan toimintaan liittyy tehtävien organisoinnin ja läpinäkyvyyden kannalta olennaisia kysymyksiä. Omistajaohjauksen avulla on mahdollista vahvistaa arvioinnin toimintaedellytyksiä sekä parantaa toiminnan avoimuutta. Kunnalla ja kuntayhtiöllä on pääsääntöisesti sama tilintarkastaja, ellei erityisestä syystä muuta johdu. Arvioitaviksi tulevat kysymykset esimerkiksi kuntayhtiön toiminnan tarkoituksen edistämisestä, kunnan ja kuntayhtiöiden välisistä rahoitusjärjestelyistä sekä varojenjaosta omistajakunnalle. Kuntalain 47 §:n mukaan tytäryhtiöiden omistajaohjauksella tulee edistää *kuntakonsernin kokonaisetua*, kun taas osakeyhtiölain (21.7.2006/624) 1:8 johdon tehtäväksi on määrätty

osakeyhtiön edun edistäminen. Nämä kaksi tavoitetta voivat olla ristiriidassa keskenään. *Kuntayhtiön tilintarkastajan* on tällöin arvioitava päätösten lainmukaisuutta muun muassa yksimielisten osakkeenomistajien tekemien päätösten ja konserniohjeiden noudattamisen osalta.

Tarkastuslautakunnan puolestaan on arvioitava valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Lisäksi on arvioitava, onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla, sekä tässä yhteydessä arvioitava kunnan omistajaohjauksen onnistumista. Tarkastuslautakunnan on myös huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Tavoitteena on selvittää, miten valtuustojen asettamat tavoitteet ohjaavat kuntayhtiöiden toiminnan arviointia ja miten arviointia voidaan toteuttaa. Kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajilla on laaja tiedonsaantioikeus suoraan kuntayhtiöltä. Tarkastuslautakunnalla sen sijaan ei ole oikeutta saada tietoja suoraan kuntayhtiöstä, vaan kunnan konsernijohdolta. Eri tahojen välillä siis vallitsee tiedonsaannin osalta epäsymmetria. Tarkoituksena on selvittää, onko tarkastuslautakunnalla riittävän laaja tiedonsaantioikeus suoraan kuntayhtiöiltä tehtävänsä hoitamiseksi.

Tutkimuksessa keskitytään *voimassa olevan oikeuden tutkimiseen* ja siinä ylitetään perinteiset julkis- ja yksityisoikeuden rajapinnat. Olennaiseksi kysymykseksi nousee se, kuinka kuntayhtiöiden arviointi- ja tilintarkastus tulee organisoida ja kuinka toiminnan avoimuutta on tarkoituksenmukaista erilaisissa käytännön tilanteissa edistää. Kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyden puute saattaa johtaa kuntayhtiöiden kriittiseen uudelleenarviointiin. Tutkimuksen metodi on oikeusdogmaattinen, eli tarkoituksena on selvittää voimassa olevan sääntelyn sisältö.[7] Tutkimuksessa tuotetaan käytännöllisen lainopin avulla suosituksia lainsäädännön soveltamisesta ja kehittämisestä *de lege ferenda*. Käytännöllisen lainopin tarkoituksena on tulkita lakia samoista lähtökohdista kuin viranomaiset ja tuomioistuimet, jolloin myös tutkimuksen tulokset ovat näiden hyödynnettävissä.[8] Teemaa lähestytään metodisesti myös ennakoivan oikeuden kautta, kun tarkastellaan omistajaohjauksen keinoja, joilla arvioinnin sisältöä ja vaikuttavuutta voitaisiin parantaa. Lisäksi

7 Siltala 2001, s. 15.
8 Määttä ym. 2012, s. 17–18. Ks. lisää Siltala 2003, s. 108–109.

hyödynnetään *empiriainformaatiota* selvittämällä kuntien konserniohjeiden tilintarkastusta, tarkastuslautakuntaa ja tiedonsaantia koskevat omistajaohjausmääräykset. Tutkimuksessa kartoitetaan kattavasti kuntayhtiöille talousarviossa ja -suunnitelmassa ja muissa omistajaohjausasiakirjoissa asetettuja tavoitteita. Tutkimuksessa teemaa tarkastellaan arvioinnin ja tarkastuksen organisoinnin näkökulmasta. Tutkimuksessa ei yksityiskohtaisesti syvennytä julkisuuslainsäädäntöön ehdotettuihin muutoksiin.[9]

Tutkimus palvelee *kuntien käytännön toimintaa* tuottamalla tietoa kuntayhtiöiden toiminnan tarkastuksesta ja arvioinnista sekä keinoista tarkastus- ja arviointitapojen parantamiseksi. Ensisijaisia tutkimustulosten käyttäjiä ovat kunnat, kuntapäättäjät, kunnan viranhaltijat ja konsernijohto. Erityisesti tarkastuslautakuntien jäsenten, tilintarkastajien ja omistajaohjaustahojen odotetaan hyötyvän tutkimustuloksista. Tutkimus vastaa osaltaan kuntien ja yhteiskunnan näkökulmasta tärkeään kysymykseen siitä, miten kuntayhtiöiden toiminnan arviointia tulee parantaa. Tutkimus pyrkii myös vastaamaan siihen, miten tarkastusta ja kuntayhtiöiden toimintaa tulisi arvioida riittävän kuntademokratian toteutumisen ja liiketoiminnallisten salassapitointressien ristipaineessa.

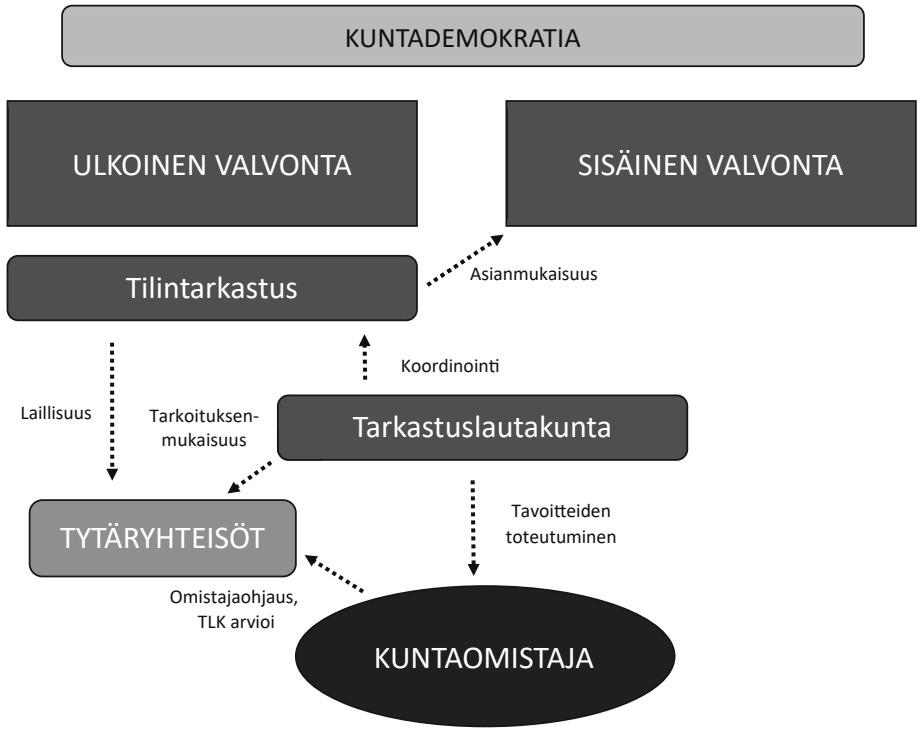
1.3 Kunnan ja kuntakonsernin arvioinnin ja tarkastuksen järjestäminen

1.3.1 Tarkastuksen ja arvioinnin suorittajat, järjestäminen ja tavoitteet

Kunnan valvontajärjestelmä muodostuu ulkoisesta ja sisäisestä valvonnasta. Ulkoinen valvonta käsittää kuntalaisten, viranomaisten ja erityisesti kunnan tilintarkastusyhteisön sekä tarkastuslautakunnan suorittaman valvonnan. Ulkoinen tarkastus on siten riippumatonta kunnan johdosta ja sen intresseistä. Tavoitteena on arvioida kunnan hallinnon ja talouden järjestämistapaa laillisuusnäkökulmasta sekä kunnanvaltuuston kunnalle asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumista.[10]

---

9 Oikeusministeriö 2023.
10 Harjula – Prättälä 2023, VI Osa Talous, 14 luku. Hallinnon ja talouden tarkastus, Kunnan valvontajärjestelmä.



Kuvio 1.
Tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan tehtävät kunnan valvontajärjestelmässä.

Tarkastuslautakunnalla ja tilintarkastajalla on ulkoisen tarkastuksen suorittamisessa omat roolinsa, jotka ovat kuitenkin monessa suhteessa toisistaan riippuvaisia. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu kuntalain 121.2 §:n mukaan muun muassa tarkastuksen ja arvioinnin järjestäminen, tarkastusasioiden valmistelu sekä kunnan ja tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittaminen. Nämä tehtävät käytännössä tarkoittavat esimerkiksi tilintarkastusyhteisön kilpailuttamista ja poliittisen vastuun kantamista tilintarkastuksesta.[11] Tarkastuslautakunta myös koordinoi tilintarkastuksen toimeenpanoa ja *voi ohjeistaa tilintarkastajaa*.[12]

11 Harjula – Prättälä 2023, VI Osa Talous, 14 luku. Hallinnon ja talouden tarkastus, 121 § Tarkastuslautakunta.
12 Uoti 2019, s. 214–215.

Sisäinen valvonta on ensisijaisesti kunnan johdon oma keino arvioida organisaation ja sen johtamisen tehokkuutta. Sisäinen valvonta käsittää lisäksi riskien arviointia ja hallitsemista sekä pyrkimyksen edistää organisaation tuloksellisuutta. Järjestämisvastuu on kunnanhallituksella, mutta itse sisäisen tarkastuksen suorittaminen voidaan ulkoistaa. Sisäisen valvonnan konkreettisesta sisällöstä ei ole säädetty kuntalaissa, mutta sen järjestämistä ohjaavat kansainväliset standardit. Näiden mukaan sisäisen valvonnan tulee muun muassa olla järjestelmällistä, riippumatonta ja objektiivista.[13] Sisäinen valvonta toteutetaan kuitenkin johdon intressien mukaan, eikä tarkoituksena ole palvella ensisijaisesti esimerkiksi kuntalaisten tiedonsaantitarpeita.[14]

1.3.2 Kuntayhtiön tilintarkastus

Kuntayhtiön tilintarkastuksen keskiössä on toiminnan laillisuuden arviointi, eikä tilintarkastuksessa oteta kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Kuntayhtiön tilintarkastuksessa arvioidaan, onko yhtiön tilinpäätös ja tilikauden kirjanpito toteutettu lain ja määräysten mukaisesti. Lisäksi tilintarkastajan tehtävänä on arvioida yhtiön johdon toiminnan ja johdon tekemien päätösten laillisuutta (hallinnon tarkastus). Kuntayhtiön tilintarkastus on kunnan intressien kannalta tärkeä keino varmistaa kuntakonsernin toiminnan asianmukaisuus ja saada siten tietoa omistajaohjauksen tueksi.[15]

Kuntayhtiölle ei ole kaikissa tilanteissa pakollista valita tilintarkastajaa. Tilintarkastaja on TTL 2:2:n mukaan valittava, kun vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä on täyttynyt päättyneellä ja sitä edeltäneellä tilikaudella: 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa, 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä. Kuntalain 122 §:n mukaan kunnan tytäryhteisön eli kunnan määräysvallassa olevan osakeyhtiön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, ellei tästä ole perusteltua syytä poiketa. Käytännössä

13 Harjula – Prättälä 2023, VI Osa Talous, 14 luku. Hallinnon ja talouden tarkastus, Kunnan valvontajärjestelmä.
14 Ks. lisää sisäisen tarkastuksen merkityksestä kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmässä Rönkkö 2015, s. 7–8.
15 Ruohonen ym. 2021a, s. 163.

kunnalla ja kunnan tytäryhteisöillä on sama tilintarkastaja. Kuntayhtiön tilintarkastajan valitsee kuntayhtiön yhtiökokous, mutta valmistelun tekee yleensä tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunta kilpailuttaa tilintarkastusyhteisöt ja tekee esityksen tilintarkastajan valinnasta siten, että se sisältää myös tytäryhteisöjen tarkastuksen.

Kuntayhtiön tilintarkastajalla on oikeus saada kaikki tilintarkastusta varten tarvitsemansa tiedot kuntayhtiöltä. Tilintarkastajalla on tehtävänsä tukena *laajat tiedonsaantioikeudet.* Kunnan ja sen tytäryhteisöjen tilintarkastajana on lähtökohtaisesti sama taho. Kuntalain 124 §:n mukaan kunnan tilintarkastajalla on salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta ja kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Kuntalain uudistuksessa vuonna 2015 tiedonsaantioikeus laajennettiin koskemaan myös konserniyhteisöjä. Hallintovaliokunta perusteli tätä mietinnössään kuntien tytäryhteisöjä koskevien avoimuusvaatimusten kasvamisella. Taustalla oli vuonna 2013 säädetty kunnan kilpailullisten toimintojen yhtiöittämisvelvollisuus, jonka myötä kuntayhtiöiden toiminta laajeni yhä useammalle toimialalle.[16]

1.3.3 Kunnan tarkastuslautakunta

Tarkastuslautakunta vastaa tilintarkastajan ohella kunnan ja kuntakonsernin ulkoisesta valvonnasta. Tarkastuslautakunta on kuntalain 121 §:n nojalla kunnanvaltuuston alainen toimielin, jonka keskeisin tehtävä on valtuuston kunnalle ja kuntakonsernille asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi. Kuntakonsernin toiminnassa on arvioitava erityisesti tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta (kuntalaki 121.2 § 2 k.)[17]. Arviointi voi perustua talousarviossa, kuntastrategiassa, konserniohjeessa tai esimerkiksi hyvinvointisuunnitelmassa valtuuston asettamiin tavoitteisiin. Toisaalta toiminnan järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta voidaan arvioida myös jonkin lautakunnan itse asettaman kriteerin, kuten valtuuston tahdonilmaisun tai

16 HaVM 55/2014 vp, Yksityiskohtaiset perustelut, 1. Kuntalaki, 124 §. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tiedonsaantioikeus.
17 Ks. lisää Saarelainen – Viitala 2021, s. 284.

valtakunnallisen suosituksen, näkökulmasta, vaikkei kriteeriä olisi valtuusto nimenomaisesti asettanut.[18] Arvioinnissa tulee kiinnittää huomiota erityisesti niihin tavoitteisiin, jotka ovat jääneet toteutumatta.[19]

Tarkastuslautakunnan menestyksekkään arviointityön kannalta tärkeää on tavoitteiden muotoilu. Koska tarkastuslautakunta ei voi aivan vapaasti päättää, mitä asioita, missä laajuudessa ja mistä näkökulmasta se kuntakonsernin toimintaa arvioi, näkyy tavoitteiden ongelmallinen muotoilu myös arvioinnissa.[20] Oikeus arvioida kunnan toiminnan tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta antaa tarkastuslautakunnalle kuitenkin mahdollisuuden arvioida toimintaa yleisemmin ja laajemmin kuin vain nimenomaisesti asetettujen tavoitteiden kautta.[21] Kuntalaki tai sen esityöt eivät anna tuloksellisuusarviointia ohjaavia oikeudellisia raameja, joten arvioinnin haasteita on analysoitu jonkin verran oikeuskirjallisuudessa.[22]

Tarkastuslautakunta voi esittää kunnan tilintarkastajalle toivomuksia asioista ja kokonaisuuksista, joiden yksityiskohtainen tarkastus on lautakunnan mielestä tarpeellista. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on osaltaan asiantuntemuksellaan varmistaa, että riippumattoman tilintarkastuksen edellytykset ovat olemassa.[23] Tarkastuslautakunta myös valmistelee kunnanvaltuustolle hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat esitykset, mikä muodostaa poikkeuksen kunnanhallituksen valmisteluoikeuteen.[24]

Tarkastuslautakunnalla on kuntalain 124.1 §:n nojalla oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja asiakirjoja, joita se katsoo tarvitsevansa arvioinnin suorittamiseen. Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus on siten lakisääteisesti kapeampi kuin tilintarkastajan, jolla on oikeus saada tietoja suoraan kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä. Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta on kuitenkin voitu *laajentaa konserniohjeeseen otetuilla määräyksillä* esimerkiksi antamalla lautakunnalle oikeus haastatella konserniyhteisöjen

18 Korento ym. 2018, s. 12–13.
19 HE 268/2014 vp, s. 223.
20 Uoti 2019, s. 210.
21 HE 268/2014 vp, s. 223.
22 Ks. Heikkilä – Uoti 2019; Saarelainen – Viitala 2021.
23 Vilkko 2017, s. 187–191.
24 HE 268/2014 vp, s. 37.

johtoa[25]. Tarkastuslautakunnan yksittäisillä jäsenillä ei ole oikeutta saada salassa pidettävää tietoa muilta viranomaisilta ilman lautakunnan tekemää päätöstä. Tiedonsaantioikeus koskee lautakuntaa siten pääsääntöisesti *yhtenä toimielimenä*.[26] Luottamushenkilöllä voi kuitenkin olla oikeus saada salassa pidettäviä tietoja.

Ennen kuntalain uudistusta vuonna 2015 tarkastuslautakunnan ja kunnan tilintarkastajan tiedonsaantioikeudet olivat yhteneväiset. Tiedonsaantioikeus koski myös tarkastuslautakunnan yksittäistä jäsentä. Kuntalakia muutettaessa kunnan tilintarkastajan tiedonsaantioikeudet laajennettiin koskemaan myös kuntakonserniin kuuluvia tytäryhteisöjä. Samalla todettiin, ettei tarkastuslautakuntien tiedonsaantioikeutta ole tarpeen laajentaa, vaan kuntien on itse huolehdittava siitä, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tietojen perusteet ovat tarpeeksi hyvin dokumentoituja arviointia varten.[27] Hallintovaliokunta totesi mietinnössään, että tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tehtävät suhteessa konserniyhteisöihin ovat erilaiset, minkä vuoksi tiedonsaantioikeudet voidaan eriyttää. Tätä puolsi myös tulkinta julkisuuslaista, joka ei yllä kunnan omistamiin, osakeyhtiölailla säänneltyihin tytäryhtiöihin. Kunnalla on yhtiön omistajana oikeus saada tietoja yhtiöstä, mutta luottamushenkilöillä tätä oikeutta ei liikesalaisuuksien suojan vuoksi suoraan ole.[28]

1.4 Kuntayhtiöiden läpinäkyvyyden edistämisen näkökulmia

1.4.1 Julkisuuslainsäädännön muutoshanke ja kuntayhtiöt (ehdotus)

Kuntayhtiöiden läpinäkyvyyttä ja toiminnan arviointia tarkasteltaessa on otettava huomioon niiden rajautuminen julkisuusperiaatteen suoran soveltamisalan ulkopuolelle. Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki

25 Korento ym. 2018, s. 12.
26 Vilkko 2017, s. 200.
27 HE 268/2014 vp, s. 37.
28 HaVM 55/2014 vp, Yksityiskohtaiset perustelut, 1. Kuntalaki, 124 §. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tiedonsaantioikeus.

(21.5.1999/621, julkisuuslaki) koskee kuntien ja hyvinvointialueiden lisäksi laajaa joukkoa julkisoikeudellisia laitoksia ja valtion liikelaitoksia, mutta kuntien tai hyvinvointialueiden määräysvallassa olevat yksityisoikeudelliset yhtiöt eivät sen sääntelypiiriin kuulu. Julkisuusperiaatteen eli julkisuuslain 1 §:n mukaan viranomaisten asiakirjat ovat julkisia, ellei muista säännöksistä muuta johdu.

Julkisuuslain uudistamista on vaadittu jo vuosien ajan, ja useassa ehdotuksessa on ollut vaihtoehtona juuri lain soveltamisalan laajentaminen koskemaan kuntayhtiöitä.[29] Oikeusministeriö laati vuonna 2019 selvityksen julkisuuslain soveltamisalan mahdollisesta laajentamistarpeesta, ja siinä esitettiin kolme sääntelyvaihtoehtoa: suppeaa, laajaa ja perusvaihtoehtoa. Perusvaihtoehdossa soveltamisalan ulkopuolelle jätettäisiin kunnan tytäryhteisöistä avoimilla markkinoilla toimivat yhtiöt. Suppea vaihtoehto jättäisi myös kaikki markkinoilla toimivat valtio-omisteiset yhtiöt sääntelyn ulkopuolelle, kun taas laajassa vaihtoehdossa kaikki julkisyhteisöjen määräysvallassa olevat yhtiöt tulisivat julkisuuslain piiriin pois lukien vähemmistöomisteiset valtionyhtiöt.[30]

Oikeusministeriö asetti työryhmän valmistelemaan julkisuuslain ajantasaistamista. Työryhmä ehdotti joulukuussa 2023 valmistuneessa mietinnössään, että julkisuuslain soveltamisalaa laajennettaisiin muun muassa *julkisyhteisöjen määräysvallassa oleviin tytäryhteisöihin siltä osin kuin ne harjoittavat muuta kuin kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa*.[31] Julkisuusperiaatteen soveltumista kuntayhtiöihin arvioitaisiin samoilla kriteereillä kuin yhtiöittämisvelvollisuutta (kuntalaki 126.1 §) ja kirjanpidon eriyttämisvelvollisuutta (kilpailulaki 30 d §) arvioidaan.[32] Julkisuusperiaate tulisi sovellettavaksi: 1) sellaisen kuntayhtiön toimintaan, jolla on yleisen edun mukainen tarkoitus, ja 2) hankintalain 15 §:ssä tarkoitettujen sidosyksiköiden toimintaan.[33] Samalla julkisuusperiaate laajenisi koskemaan

29 Ks. Halonen 2018, s. 53. Vuosina 2016 ja 2017 useat kansanedustajat ja toimittajayhdistykset jättivät aloitteita julkisuuslain uudistamisesta.
30 Oikeusministeriö 2019, s. 131–134.
31 Oikeusministeriö 2023, s. 59.
32 Oikeusministeriö 2023, s. 75. Ks. HE 40/2013 vp, s. 31–32 taloudellisen toiminnan määrittelystä.
33 Oikeusministeriö 2023, s. 110.

kaikkia toiminnan muotoja, joissa hoidetaan julkista hallintotehtävää.[34] Myös julkisen hallintotehtävän hoitaminen kilpailutilanteessa markkinoilla tulisi siten julkisuuslain piiriin. Kilpailtuun toimintaan liittyvät liikesalaisuudet voitaisiin kuitenkin suojata julkisuuslaissa säädettyjen salassapitoperusteiden avulla.[35] Toteutuessaan ehdotettu sääntely toisi monia kuntayhtiöitä nykyistä laajemman julkisuuden ja avoimuuden piiriin. Kuntayhtiöille saattaa tuottaa haasteita tunnistaa, mitkä niiden hallussa olevat asiakirjat eivät liity kilpailulliseen toimintaan tai liittyvät julkisen hallintotehtävän hoitamiseen.

1.4.2 Kuntayhtiöiden avoimuuden edistäminen kuntalaisille

Kenellä tahansa on oikeus saada nähtäväkseen sellaisia kuntayhtiötä koskevia asiakirjoja, jotka ovat *kunnan hallussa* ja siten tulleet julkisuuslain 5.2 §:n mukaisiksi viranomaisen asiakirjoiksi. Oikeutta vaatia nähtäväksi esimerkiksi liikesalaisuudensuojan nojalla salassa pidettäviksi määrättyjä asiakirjoja ei kuitenkaan ole. Julkisuuslain soveltamisalan ulkopuolelle jäämisestä huolimatta kuntayhtiöiden avoimuutta voidaan edistää omistajaohjauksen keinoin. Kaikissa Suomen 25 suurimmassa kaupungissa on konserniohjeessa määrätty kuntayhtiöiden tiedottamisesta ulospäin. Konserniohjeissa määrätään kuntayhtiöiden tiedottamisen laajuudesta, luonteesta, tavoitteista, vastuuhenkilöistä, huomioitavista seikoista, kuten julkisuus- ja salassapitosäännöksistä sekä erityistilanteista, joissa omistajaa on informoitava yhteisön asioista. Tarkastelluissa konserniohjeissa ei kuitenkaan ole määrätty, millaisista asioista yhteisöjen tulisi tarkalleen ottaen tiedottaa. Omistajaohjauksella nämä määräykset on tarvittaessa mahdollista viedä kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksiin, joiden kautta ne sitovat kuntayhtiöitä. Kuntayhtiöiden tulisi aktiivisesti ja oma-aloitteisesti edistää avoimia viestintäkäytäntöjä, sillä se edistää tietoisuutta kuntayhtiöiden toiminnasta sekä osaltaan lisää luottamusta kuntakonsernin toimintaa kohtaan.[36]

---

34 Oikeusministeriö 2023, s. 59.
35 Oikeusministeriö 2023, s. 111.
36 Kuntaliitto 2024, s. 12–13.

Taulukko 1.

Kuntaomisteisten yhteisöjen tiedottamista ja tiedonsaantia koskevat määräykset 25 suurimman kaupungin konserniohjeissa.[37]

Yhteisöjen tiedottaminen	Kenellä tiedottamis-velvollisuus?	Kenellä tiedonsaantioikeus?	Tietopyynnöt
Yhteisöjen annettava kaupungille sen pyytämät tiedot: 10	Yhteisön hallituksella ja toimitusjohtajalla ulospäin: 11	Luottamushenkilöllä (kaupungin hallussa olevat tytäryhteisöjen tiedot, mikäli tarpeellisia eivätkä salassapitosäännöt estä): 15	Luottamushenkilö → konsernijohto: 8
Tiedottamisen oltava oma-aloitteista: 9	Yhteisön toimitusjohtajalla ulospäin: 5	Sisäisellä tarkastuksella (tytäryhtiöstä): 4	Tytäryhteisön hallituksen jäsen → hallituksen pj tai tj: 4
Tiedottamisen oltava avointa ja aktiivista: 7	Yhteisön hallituksen pj:lla ja/tai tj:lla ulospäin: 5	Luottamushenkilöllä ei oikeutta vaatia tytäryhteisöiltä tietoja niiden toiminnasta: 3	
Tiedottamisen oltava riittävää: 7	Yhteisön toimitusjohtajalla yhteisön hallitukselle: 4	Konsernijohdolla puhe- ja läsnäolo-oikeus tytäryhteisöjen hallituksen kokouksissa: 2	
Toimintakertomus saataville, jos toiminta laajaa tai yleistä mielenkiintoa herättävää tai asiakkaina kuntalaisia: 5	Yhteisöllä konsernijohdolle (merkittävistä muutoksista): 2		
Tiedottamisen oltava (kunta)lain mukaista: 4	Yhteisön hallituksella ulospäin: 1		

Konserniohjeissa määrätään siis tytäryhtiöiltä tiedottamista toiminnastaan paitsi konsernijohdolle myös kuntalaisille. ”Riittävän”, ”aktiivisen ja avoimen” sekä ”oma-aloitteisen” tiedottamisen tarkkaa sisältöä ei kuitenkaan määritellä, joten tämä on tytäryhteisöjen itse ratkaistavissa. Kymmenessä konserniohjeessa on kuitenkin määrätty, että tytäryhteisöjen on annettava kaupungille

37 Tiedot kerätty 26.9.2023. Taulukkoon koottu lukumääräisesti yleisimmät määräykset. Tarkat muotoilut vaihtelevat konserniohjeissa. Tarkemmat tiedot liitteessä 1.

sen pyytämät tiedot. Tarkasti määrätään siitä, kenellä tiedottamisvastuu tytäryhteisössä on. Yleisimmin vastuu tiedottamisesta on määrätty yhteisön hallitukselle tai toimitusjohtajalle (11 kaupunkia). Tiedottamisen kysymykset ovat ainoastaan yksi ulottuvuus asiassa. On nimittäin huomattava, että joka tapauksessa tietojen toimittaminen emokunnalle tuo tiedot myös julkisuuslain piiriin siltä osin, kun ne eivät pidä sisällään salassa pidettävää tietoa.

Erityisiä tiedonsaantioikeuksia koskevissa määräyksissä on suurimpien kaupunkien konserniohjeissa yllättäviä tai lainsäädännön tarjoamista puitteista poikkeavia määräyksiä. 15 kaupungin konserniohjeessa on määrätty, että luottamushenkilöllä on oikeus saada kaupungin hallussa olevat tytäryhteisöjen tiedot, mikäli ne ovat tarpeellisia eivätkä salassapitosäännökset sitä estä. Tämä tiedonsaantioikeus luottamushenkilöillä on yleisesti ilman konserniohjemääräystäkin. Luottamushenkilöiden tietopyynnöt on määrätty kahdeksassa konserniohjeessa esitettäväksi konsernijohdolle.

Taulukoitujen yleisimpien tiedottamista ja tiedonsaantia koskevien määräysten lisäksi konserniohjeissa on yksittäisiä määräyksiä konsernijohdon ja yhtiön johdon välisestä yhteydenpidosta, viestinnän laajuudessa huomioitavista seikoista[38], yhteisön tietojen julkisuudesta, tiedottamisen kielivaatimuksista ja strategisten tytäryhtiöiden erityisistä tiedottamisvelvoitteista.

1.4.3 Kuntayhtiöiden avoimuuden merkitys kilpailuneutraliteetille

Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan tasapuolisia toimintaedellytyksiä markkinoilla.[39] Kilpailuneutraliteetin parantaminen on ollut osaltaan yhtiöittämisvelvollisuuden taustalla, jotta kuntien markkinoille tuottamat palvelut olisivat tasaveroisessa asemassa yksityisten palvelujen kanssa. Kuntien yhtiöittämättömien liiketoimintojen katsottiin saavan kiellettyä valtiontukea erityisesti veroetujen ja konkurssisuojan muodossa.[40] Koska kuntatoimintojen yhtiöittäminen ei itsessään vielä

38 Esim. toiminnan luonne, yhteisöjen oikeudellinen asema ja toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla.
39 HE 40/2013 vp, s. 1.
40 HE 32/2013 vp, s. 20. Ks. valtiontukisäännöistä myös Leivo ym. 2012, s. 958–961.

takaa kilpailun neutraalisuutta, on kilpailulainsäädännöllä pyritty varmistamaan, etteivät kuntayhtiöt saa omistajakunnilta kilpailua vääristävää etua. Tällaista etua voisi olla esimerkiksi kunnalta alihintaan saadut toimitilat tai yhtiön mahdollisuus hyödyntää kunnan infrastruktuuria.

Kilpailuneutraliteettisäännökset tulivat voimaan vuonna 2013 kunta- ja kilpailulainsäädännön muutosten yhteydessä. Säännösten noudattamisen valvonnasta vastaa Kilpailu- ja kuluttajavirasto (KKV), joka viimeksi kesällä 2022 raportoi puutteista kilpailuneutraliteettisäännösten omaksumisessa. KKV:n tekemän selvityksen perusteella merkittävässä osassa kuntia kilpailullista toimintaa harjoitettiin kunta- tai kuntayhtymämuodossa ilman selvää perustetta yhtiöittämättä jättämiselle. Lisäksi puutteita ilmeni kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuden noudattamisessa.[41] Eriyttämisvelvollisuudessa on kyse vuonna 2020 kilpailulakiin (12.8.2011/948) lisätystä säännöksestä, jonka mukaan julkisomisteisen yksikön on eriytettävä kirjanpidossaan kilpailluilla markkinoilla harjoittamansa toiminta muusta toiminnasta (30 d § (29.6.2021/659)), minkä tarkoituksena oli tehdä kuntayhtiöiden arvioinnista läpinäkyvää. Tätä ennen jotkin kunnat olivat yhtiöittäneet samaan yksikköön sekä taloudellista että ei-taloudellista toimintaa, joiden rahavirtoja ei kirjanpidollisesti eritelty. Kunnat saattoivat siten tukea julkisin varoin kannattamatonta liiketoimintaa ja vääristää kilpailua ilman, että menettely tuli ilmi. Lain esitöissä kiinnitettiin huomiota läpinäkyvyyden puutteeseen, joka hankaloitti markkinaehtoisen hinnoittelun valvontaa.[42]

Kilpailuneutraliteetin osalta haasteita on ilmennyt myös kuntien julkisissa hankinnoissa kuntayhtiöiltä. Julkiset hankinnat on lähtökohtaisesti kilpailutettava, mutta sidosyksikköpoikkeus mahdollistaa palvelujen hankkimisen kunnan määräysvallassa olevilta yhtiöiltä eli sidosyksiköiltä ilman kilpailutusta. Sidosyksiköt eli nk. *in house* -yhtiöt saavat julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain (29.12.2016/1397, hankintalaki) 15 §:n mukaan harjoittaa korkeintaan viisi prosenttia tai 500 000 euroa liikevaihdostaan muiden kuin määräysvaltaa käyttävän hankintayksikön kanssa

41 Kilpailu- ja kuluttajaviraston katsauksia 1/2022, s. 39.
42 HE 68/2018 vp, s. 14.

eikä yhtiössä saa olla muiden kuin hankintayksiköiden pääomaa[43]. Ensinnäkin huolta on herättänyt sidosyksiköiden kunnan ulkopuolisten tahojen kanssa harjoittama liiketoiminta, sillä sidosyksikkö hyötyy kilpailuttamatta saamistaan sopimuksista kunnan kanssa toimiessaan myös kilpailluilla markkinoilla[44]. Siinä missä sidosyksiköinä toimivat kuntayhtiöt toivovat mahdollisimman sallivia ulosmyyntirajoja, yksityiset yritykset eivät pidä tällaista kehitystä toivottavana.[45]

Toinen sidosyksikköhankintoihin liittyvä huoli koskee kuntien tulkintoja *määräysvallasta*. Monet kunnat ovat tulkinneet, että hyvinkin vähäisen omistusosuuden hankkiminen yhtiöstä riittää sidosyksikköaseman syntymiseen[46], vaikka Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on johdonmukaisesti edellytetty tosiasiallisen määräysvallan olemassaoloa[47]. Tämän ilmentymänä pidetään esimerkiksi paikkaa in house -yhtiön hallituksessa tai muuta keinoa vaikuttaa yhtiön päätöksentekoon.[48] Ilman laillista perustetta toteutetut in house -hankinnat ovat varteenotettava uhka kilpailuneutraliteetille, sillä ne vaarantavat yksityisten ja kuntayhtiöiden tasapuoliset edellytykset toimia kilpailluilla markkinoilla. Suomessa yleistyneelle tulkinnalle vähäisen omistusosuuden riittävyydestä sidosyksikköaseman syntymiselle ei löydy tukea muiden EU-maiden käytännöistä eikä poikkeusta sovelleta muissa jäsenvaltioissa yhtä laajalti[49].

Kilpailuneutraliteetin toteutuminen liittyy olennaisesti myös keskusteluun kuntayhtiöiden avoimuudesta. Kun kuntatoimintoja on siirretty yhä enemmän kuntayhtiöihin, niiden toiminnasta ei saada tietoja julkisuuslain nojalla. Kysymys julkisyhteisöjen omistamien osakeyhtiöiden asiakirjojen julkisuudesta ei kuitenkaan ole yksinkertainen. Julkisuusperiaatteen ulottaminen

---

43 Pääomana on arvioitu tyypillisesti osakeomistusta. Yksityisen myöntämä laina lienee sallittu, kunhan sen muuttamisesta osakeomistukseksi lainan takaisinmaksun keinona ei ole olemassa mahdollisuutta. Ks. Euroopan komissio 2011, s. 8.
44 Kuusniemi-Laine – Simon-Bellamy 2016, s. 115–116.
45 Kilpailu- ja kuluttajaviraston tutkimusraportteja 2/2022, s. 39.
46 Ks. esim. MAO:141/19.
47 Ks. esim. C-324/07 Coditel, 28 ja 46 kohdat; C-458/03 Parking Brixen, 65 kohta; C-340/04 Carbotermo, 36 kohta. Määräysvallan on katsottu tarkoittavan mahdollisuutta vaikuttaa ratkaisevasti yhtiön strategisiin tavoitteisiin ja tärkeisiin päätöksiin.
48 Jukka 2018, s. 351.
49 Elinkeinoelämän keskusliiton selvitys 2023, s. 19.

koskemaan kuntayhtiöitä voisi vääristää kilpailua yksityisten toimijoiden eduksi, jos taloudellista arvoa sisältävät tiedot olisivat kenen tahansa saatavissa.[50] Kilpailuneutraliteettisäännösten ei tulisi antaa kilpailua vääristävää etua tai suojaa myöskään yksityisille yrityksille.[51] Kilpailuneutraliteetin ja avoimuuden vaatimukset vetävät tässä tapauksessa eri suuntiin.

Kuntien julkisten hankintojen arvioinnissa avoimuuden lisäämisellä voisi puolestaan olla positiivinen vaikutus kilpailuneutraliteettiin. Tiedot julkisista hankinnoista ovat julkisuuslain nojalla avoimia, mutta tiedot ovat usein pirstaloituneita ja hajallaan. Ratkaisuksi on esitetty hankintojen datahuoneen perustamista. Avoimeen datahuoneeseen kerättäisiin keskitetysti hankinta-asiakirjat ja jälki-ilmoitukset.[52] Tällaisen keskitetyn tietokannan avulla esimerkiksi tutkijat pystyisivät helpommin arvioimaan hankintojen vaikutuksia kilpailuun. Julkisuusperiaatteen soveltamisalan laajentaminen kuntayhtiöihin voisi parantaa myös sidosyksikköhankintojen avoimuutta, joista tällä hetkellä on saatavissa vain vähän tietoa. Hankinta-asiakirjojen tietojen keskittäminen palvelisi lisäksi väärinkäytösten havaitsemista.[53] Esimerkiksi hankintalain vastaisiin suorahankintoihin ja sopimusmuutoksiin puuttuminen olisi tehokkaampaa, jos mahdollisilla kilpailijoilla ja viranomaisilla olisi helposti saatavilla tiedot hankinnoista. Ongelmana voi usein olla se, ettei hankinnan toteutumisesta ole edes varmuutta, jolloin tietojen etsiminen on haastavampaa.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Luvussa 2 kuvataan tilastojen avulla kuntayhtiöitä koskevia tilastotietoja sekä kuntayhtiöiden taloudellista merkitystä. Samalla arvioidaan kuntayhtiöiden tarkoituksenmukaisuutta palveluiden tuottamisen välineenä sekä kuntayhtiöiden kilpailullista asemaa. Luvussa 3 tarkastellaan kuntien konserniohjausta erityisesti kuntakonsernin kokonaisetua koskevien

50 Halonen 2018, s. 62.
51 Ruohonen ym. 2021a, s. 34.
52 VNTEAS 2021:46, s. 139–141.
53 Ks. kilpailuneutraliteetista ja avoimuuden lisäämisen merkityksestä korruption torjunnalle Halonen 2018, s. 54.

konserniohjemääräysten valossa. Luvussa 4 otetaan näkökulmaksi kunnan ja kuntayhtiöiden tilintarkastus. Tässä yhteydessä tarkastellaan myös tarkastusta koskevia määräyksiä suurimpien kaupunkien konserniohjeissa sekä hallintosäännöissä. Luvussa 5 analysoidaan tarkastuslautakuntien roolia kuntayhtiöiden tavoitteiden ja omistajaohjauksen arvioinnissa. Luvussa 6 vertaillaan eri tahojen tiedonsaantioikeuksia kuntayhtiöistä. Lopuksi esitetään omistajaohjauksen keinoja, joilla kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä voisi parantaa, sekä kehittämisehdotuksia *de lege ferenda*.

2 Kuntayhtiöt nykypäivänä

2.1 Toimintojen yhtiöittäminen

Kunnat käyttävät yhtiömuotoa yhä enemmän palvelujensa tuottamiseen. Osakeyhtiömuotoa on käytetty kunnissa jo vuosikymmeniä, mutta vuonna 2013 kuntalakiin säädetty kuntien velvollisuus yhtiöittää kilpailluilla markkinoilla toimivat toimintonsa kasvatti yhtiöiden määrää kunnissa selvästi. Mahdollisuutta yhtiöittää kuntatoimintoja on hyödynnetty aktiivisesti myös silloin, kun kilpailullista toimintaa eikä siten lakisääteistä yhtiöittämispakkoakaan ole ollut. Vain itselleen järjestämiään palveluita kunnat voivat yhä tuottaa omana toimintanaan. Kilpailulakiin niin ikään vuonna 2013 tehdyt uudistukset pitävät sisällään keinoja, joilla kilpailuneutraliteettia ja kuntien markkinatoimintaa voidaan valvoa. KKV:n toimivaltuuksia lisättiin esimerkiksi siten, että se voi kieltää kilpailuneutraliteettia vaarantavan menettelyn, mikäli asia ei ratkea neuvottelemalla (kilpailulaki 30 c §).[54] Sittemmin kilpailulakiin on lisätty myös kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus sellaiselle julkisyhteisön määräysvallassa olevalle yksikölle, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa kilpailluilla markkinoilla (kilpailulaki 30 d §).[55]

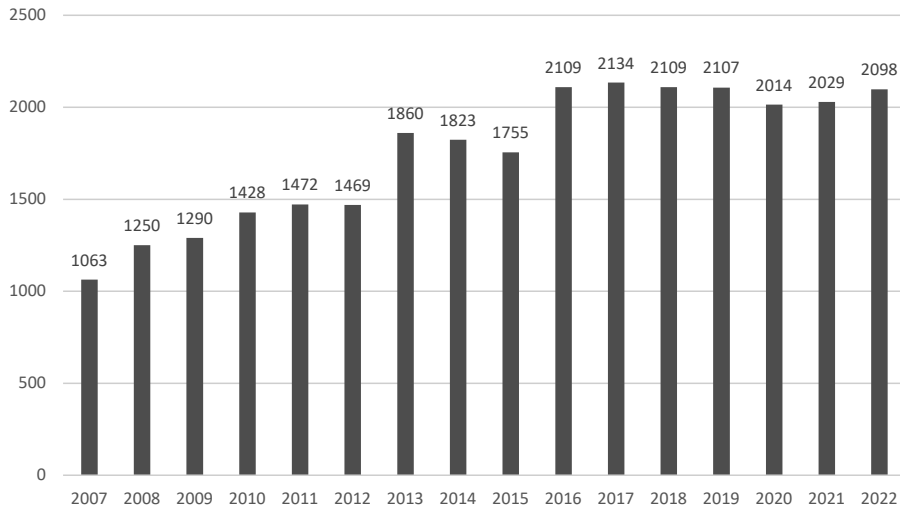
2.2 Tilastotietoja kuntayhtiöistä

2.2.1 Kuntayhtiöiden määrä

Tilastokeskuksen tilaston mukaan vuonna 2022 kuntayhtiöitä oli 2 098 eli 69 enemmän kuin vuonna 2021. Kuntayhtiöiden lukumäärä on vuoden 2016

54 HE 40/2013 vp.
55 HE 68/2018 vp, muutos astui voimaan 1.1.2020.

jälkeen vakiintunut noin 2 100:n tienoille. Vuoden 2023 alussa toteutunut hyvinvointialueuudistus on toisaalta poistanut sosiaali- ja terveyspalvelujen sekä pelastustoimen kuntien järjestämisvastuulta, mikä vaikuttaa 2020-luvulla kuntayhtiöiksi laskettavien yhtiöiden määriin, rooleihin ja toimialoihin tulevaisuudessa. Kuntayhtiöt ovat kaikkineen kirjava joukko niin toiminnan tarkoituksen ja laajuuden kuin omistajapohjankin osalta. Kehitys heijastaa kansainvälisiä trendejä, sillä kuntayhtiöt ovat yleistyneet eri puolilla Eurooppaa 2020-luvulle tultaessa[56].



Kuvio 2.

Kuntayhtiöiden lukumäärän kehitys vuosina 2007–2022.[57]

2.2.2 Kuntayhtiöiden liikevaihto

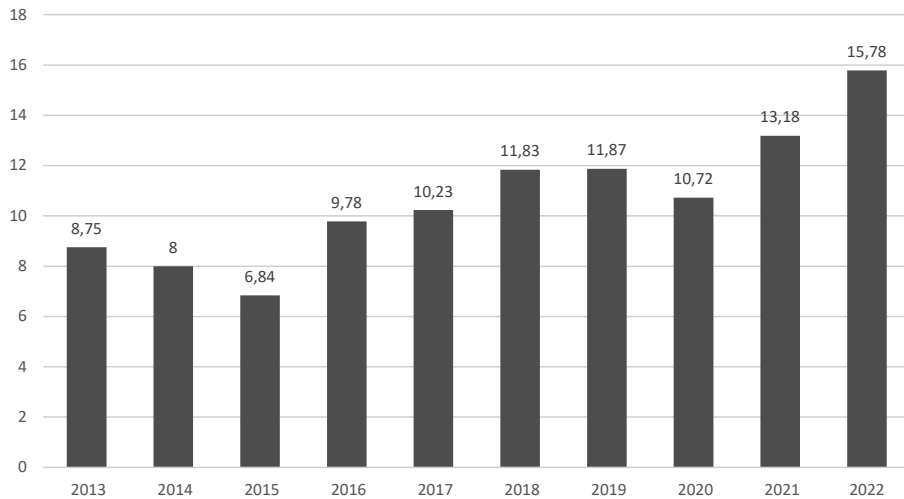
Kuntayhtiöiden keskimääräinen liikevaihto on pääsääntöisesti kasvanut. Noin kymmenen vuoden aikana keskimääräinen liikevaihto on kasvanut yli

56 Ks. esim. Andrews ym. 2020, s. 482; Voorn – Van Genugten 2021, s. 291–293; Berge – Torsteinsen 2022, s. 273.

57 Tiedot haettu 19.12.2023 Tilastokeskuksen PxWeb-tilastotietokannoista. Luvut on koottu seuraavista tilastoista: Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan 2007–2012 (TOL 2008) (lakkautettu), Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan, 2013–2021 (arkisto), ja Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan (oikeudellinen yksikkö), 2021–2022. Vuoden 2022 tiedot on saatu tilastovirheestä korjattuna Tilastokeskukselta sähköpostitse 18.1.2024.

seitsemällä miljardilla eurolla: vuonna 2013 keskimääräinen liikevaihto oli 8,75 miljoonaa euroa ja 15,78 miljoonaa euroa vuonna 2022. Toisaalta kuntayhtiöiden liikevaihdon mediaani on keskiarvoa pienempi, sillä joukossa on liikevaihdoltaan suuria energiayhtiöitä ja toisaalta monia pienimuotoista toimintaa harjoittavia kuntayhtiöitä. Vuosien 2021–2022 välillä kuntayhtiöiden keskimääräinen liikevaihto kasvoi 2,6 miljoonalla eurolla.

Kuntaliiton mukaan kuntayhtiöiden kokonaisliikevaihto vastaa noin *kolmea prosenttia* kaikkien Suomen yritysten liikevaihdosta.[58] Näihin lukuihin mahtuu myös sellainen kuntayhtiöiden toiminta, jota ne eivät harjoita kilpailutilanteessa. Kilpailu- ja kuluttajaviraston (KKV) mukaan kilpailullista toimintaa harjoittavien kuntayhtiöiden kilpailullisen toiminnan liikevaihto oli arvoltaan lähes 7,5 miljardia euroa vuonna 2020.[59]



Kuvio 3.

Kuntayhtiöiden keskimääräinen liikevaihto vuosina 2013–2022.[60]

58 Tietoja kuntaomisteisista yrityksistä vuonna 2020 ja Tietoja kuntaomisteisista yrityksistä vuonna 2021. Kuntaliitto.

59 Kilpailu- ja kuluttajaviraston katsauksia 1/2022, s. 20.

60 Tiedot haettu 19.12.2023 Tilastokeskuksen PxWeb-tilastotietokannoista. Luvut on koottu seuraavista tilastoista: Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan 2007–2012 (TOL 2008) (lakkautettu), Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan, 2013–2021 (arkisto), ja Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan (oikeudellinen yksikkö), 2021–2022. Vuoden 2022 tiedot on saatu tilastovirheestä korjattuna Tilastokeskukselta sähköpostitse 18.1.2024.

2.2.3 Kuntayhtiöiden toimialat

Kuntayhtiöt toimivat monipuolisesti eri toimialoilla. Kuntayhtiöistä ylivoimaisesti suurin osa toimii kiinteistöalalla, 53 prosenttia yhtiöistä vuonna 2022. Energia-alalla toimi 14 prosenttia, vesi- ja jätehuollossa kahdeksan prosenttia, ammatillisessa, tieteellisessä ja teknisessä toiminnassa viisi prosenttia ja taiteen, viihteen ja virkistyksen alalla neljä prosenttia. Liikevaihto-osuuksia tarkastelemalla energia-alan eli sähkö-, kaasu- ja lämpöhuollon yhtiöt ovat kuitenkin taloudellisesti merkittävimpiä noin 9,7 miljardin euron kokonaisliikevaihdolla. Kiinteistöalan kokonaisliikevaihto oli vuonna 2022 noin 2,2 miljardia euroa, vesi- ja jätehuollon noin 1,45 miljardia euroa, kuljetuksen ja varastoinnin noin 500 miljoonaa euroa ja hallinto- ja tukipalvelujen noin 350 miljoonaa euroa. Rahoitus- ja vakuutustoiminnan kokonaisliikevaihto oli noin 320 miljoonaa euroa.[61]

Taulukko 2.

Kuntayhtiöiden toimialat liikevaihdon mukaan vuonna 2022.[62]

Toimiala (TOL 2008)	Liikevaihto milj. euroa
Energia-ala (sähkö, lämpö, kaasu)	9 697
Kiinteistöala	2 206
Vesi- ja jätehuolto	1 451
Kuljetus ja varastointi	495
Hallinto- ja tukipalvelut	344
Rahoitus- ja vakuutustoiminta	322
Ammatillinen, tieteellinen ja tekninen toiminta	237
Koulutus	129
Majoitus- ja ravitsemistoiminta	118

61 Tilastotiedot on kerätty Tilastokeskuksen PxWeb-tietokannasta: vuosien 2007–2012 tiedot jo lakkautetusta yritysrekisterin vuositilastosta (TOL 2008) ja vuodesta 2013 eteenpäin yritysten rakenne- ja tilinpäätöstilastosta. Tilastokeskus uudisti vuonna 2013 yritystilastojen tuotantoaan, minkä vuoksi vuosien 2007–2012 tiedot eivät ole täysin vertailukelpoisia vuoden 2013 jälkeisiin tietoihin. Tämä tilastointitavan muutos ei kuitenkaan merkittävästi vaikuta kuntayhtiöiden lukumäärään. Lisäksi rakenne- ja tilinpäätöstilastossa on tehty muutoksia, minkä takia tilastovuosien 2020–2021 välillä on aikakatkos. Tämä ei kuitenkaan vaikuta kuntayhtiöiden lukumääristä, liikevaihdoista ja toimialoista tilastoituun tietoon.

62 Vuotta 2022 koskevasta tilastovirheestä johtuen korjatut tiedot on saatu Tilastokeskukselta sähköpostitse 18.1.2024. Tietoa sosiaali- ja terveyspalveluiden, rakentamisen sekä informaatio- ja viestintätoiminnan kokonaisliikevaihdoista ei ollut saatavilla.

2.3 Kuntayhtiöiden asema kuntakentässä

Vuoden 2023 alussa voimaan tulleen hyvinvointialueuudistuksen myötä sosiaali- ja terveyspalvelut ovat siirtyneet kunnilta hyvinvointialueiden vastuulle. Hyvinvointialueiden omistamia yhtiöitä ja niiden perustamista koskevat lähtökohtaisesti samat säännöt kuin kuntayhtiöitä. Uudistus siirtää kuntien omistamien sosiaali- ja terveyspalveluita tuottavien yhtiöiden osakkeet hyvinvointialueille ja vaikuttaa myös esimerkiksi kuntien ruoka-, siivous-, ICT- ja tilapalveluyhtiöiden toimintaan.[63]

Kuntayhtiöillä voidaan havaita olevan suuri taloudellinen merkitys kunnille. Kuntayhtiöt tekivät Kuntaliiton mukaan vuonna 2021 noin 450 miljoonan euron tuloksen. Kuntayhtiöistä saatuja voittoja käytetään tasaamaan kuntien taloutta. Kuntayhtiöillä on myös enenevissä määrin velkaa, ja niiden kautta tehdään melkein kolmasosa kunta-alan investoinneista. Tätä selittävät osaltaan energiayhtiöiden suuri osuus kuntayhtiöistä sekä energiasektorin siirtymä kohti uusiutuvia tuotantomuotoja.[64]

Kuntayhtiöihin liitetään hyötyjen lisäksi joitakin haittapuolia. Julkisuudessa huomiota on kiinnitetty kilpailunäkökulmien lisäksi yhtiöiden hallitusten ja omistajaohjauksesta vastaavien henkilöiden osaamisvajeeseen. Huolta on herättänyt esimerkiksi kuntien hallitusten jäsenten ja puheenjohtajien valitseminen kuntayhtiöiden hallituksiin poliittisin perustein[65]. Myös kuntapäättäjien kaksoisroolien mahdollisesti aiheuttamiin ongelmiin on kiinnitetty huomiota. Tällöin kuntayhtiöiden johdon asiantuntemus liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä riskeistä voi jäädä heikoksi.[66] Kuntapäättäjät eivät ole välttämättä osanneet tai ovat muusta syystä jättäneet käyttämättä esimerkiksi strategia- ja arviointityökaluja konserniyhtiöiden valvonnassa.[67] Kritiikkiä on myös esitetty siitä, että julkisuuslaki ei ulotu kuntayhtiöihin eivätkä

---

63 Ks. HE 241/2020 vp, s. 281.

64 Kuntaliitto, 6.6.2022, https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2022/kuntakonsernit-tekivat-historiallisen-hyvaa-tulosta-vuonna-2021

65 Ks. esim. Kankaanpää ym. 2023, s. 511–527.

66 Ks. esim. Linnainmaa, Leena: Poliittisista nimityksistä kuntayhtiöiden hallituksiin on syytä luopua. Keskuskauppakamari. 2.5.2017. https://www.sttinfo.fi/tiedote/59647890/poliittisista-nimityksista-kuntayhtioiden-hallituksiin-on-syyta-luopua?publisherId=25106402 .

67 Ks. esim. Kuronen, Matti: Kuntayhtiöt ajelehtivat ilman omistajaohjausta. Talouselämä. 13.5.2014. https://www.talouselama.fi/uutiset/kuntayhtiot-ajelehtivat-ilman-omistajaohjausta/86b2a2fc-3115-395f-9940-0ce8532c86bc .

yhtiöiden asiakirjat siten ole kansalaisten nähtävissä, kuten kunnan omat päätösasiakirjat lähtökohtaisesti ovat.[68] Tämän osalta on huomattava, että kilpailluilla markkinoilla toimivien yhtiöiden yksityisomisteisten kilpailijayritysten tiedotkaan eivät ole julkisesti saatavilla.

Tarkastuslautakuntien toiminta on noussut aika ajoin otsikoihin erityisesti silloin, kun tarkastuslautakunnat ovat tuoneet esiin tarkastustyössä ilmi tulleita puutteita tai epäkohtia kuntayhtiöiden toiminnassa tai kunnan omistajaohjauksen onnistumisessa. Tarkastuslautakunnat ovat esimerkiksi kiinnittäneet huomiota ristiriitaisuuksiin tarkastusta toimittavien tahojen tuloksissa, vaatineet selkeytystä omistajaohjaukseen ja esittäneet huolta työntekijöiden jaksamisesta.[69] Useimmiten otsikoihin nousevat *tarkastuslautakunnan esittämät kunnan taloudenpitoa koskevat moitteet* sekä erilaiset tarkastuslautakunnan ja kunnan johdon väliset kiistat. Kunnan johdolla ja tarkastuslautakunnalla saattaa usein olla eriävät käsitykset toistensa rooleista.[70]

Kuntayhtiöiden kohdalla voidaan pohtia myös periaatteellisempaa kysymystä siitä, onko kunnan järkevää perustaa yhtiö markkinoille, joilla on jo kilpailua, vai säästää yhtiöittäminen tilanteisiin, joissa on markkinapuute eli potentiaalisia yksityisiä palveluntarjoajia ei alueella ole. Kuntayhtiöiden perustaminen kilpailutilanteeseen markkinoille ei ole aina kannattavaa[71]. Esimerkiksi Porin omistajapolitiikassa on linjattu, ettei kaupunki lähtökohtaisesti pyri toimimaan aloilla, joilla on jo toimivat markkinat, ja että kuntayhtiöiden määrää pyritään vähentämään[72].

Toimivilla markkinoilla kilpaileminen menestyksekkäästi vaatii kuntayhtiöltä vastaavat panokset kuin yksityiseltä yritykseltä, sillä kilpailu-

---

68 Ks. esim. Kuusela, Hanna: Kuntien liiketoiminta kätkeytyy julkisuudelta. Vieraskynä. Helsingin Sanomat. 12.4.2014. https://www.hs.fi/paakirjoitukset/art-2000002723593.html .

69 Ks. esim. Yle, 12.6.2023, ”Lahden tarkastuslautakunta haluaa selvityksen kaupungin hankintojen epäselvyyksistä”, https://yle.fi/a/74-20036207.

70 Ks. esim. Yle, 4.6.2021, ”Muuramen tarkastuslautakunta syyttää kunnanhallitusta työnsä häirinnästä - ylimääräinen kokous puntaroi tänään kunnan tilinpäätöksiä”, https://yle.fi/a/3-11965365.

71 Tarkastuslautakunta totesi, että kaupunki on vuosien saatossa perustanut useita yhtiöitä, jotka ovat kovan kilpailun ja kaupungin vähentyneiden ostojen seurauksena joutuneet selvitystilaan. Tarkastuslautakunta suosittaa, että kaupunki harkitsee jatkossa vakavasti uusien yhtiöiden perustamista markkinoille, joilla on jo olemassa kilpailua, ks. Lahden kaupungin arviointikertomus 2021, s. 19.

72 Porin kaupungin omistajapoliittiset linjaukset 2021, s. 11.

neutraliteettisäännökset eivät salli epäoikeutetun kilpailuedun saamista kunnalta. Tämä on jo joissakin kunnissa havaittu vaikeaksi. Kuntayhtiö ei voi luottaa saavansa edes omistajakuntaansa asiakkaaksi, jos se ei menesty hankintojen kilpailutuksissa. Mikäli hankintalain 15 §:n mukaisen sidosyksikköaseman edellytykset eivät täyty, hankintaa ei voida tehdä kuntayhtiöltä in house -hankintana ilman kilpailutusta.

Mahdollinen syy siihen, miksi kuntayhtiöitä kuitenkin ylläpidetään ja perustetaan kilpailuille markkinoille, voi liittyä juuri in house -hankinnan mahdollisuuteen. Jos kuntayhtiö perustetaan tätä mahdollisuutta silmällä pitäen, se ei saa eikä sen edes tarvitse kilpailla markkinoilla. Kunta saa palvelunsa ilman kilpailutuskustannuksia, ja kuntayhtiön toiminta rajoittuu lähes täysin tai ainoastaan kunnalle suoritettaviin palveluihin. Tämänkin järjestelyn tarkoituksenmukaisuutta on syytä pohtia, jos markkinoilla on yksityisiä yrityksiä tarjoamassa samaa palvelua ja kuntayhtiön perustamisen ainoa syy on saada palvelu hankittua sisäisesti kilpailuttamatta.

Kuntayhtiöt muodostavat huomattavan osuuden kansantalouden liikevaihdosta, mutta vielä tärkeämpiä ne ovat kuntien omien talouksien kannalta. Hyvinvointialueuudistuksen siirrettyä merkittävän osan kuntien toiminnasta hyvinvointialueiden vastuulle jäljelle jäävien kuntatoimintojen merkitys korostuu entisestään. Jotta yhtiöitettyjen kuntatoimintojen taloudellista tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta voidaan tehokkaasti valvoa konsernijohdon, tarkastuksen suorittajien, kuntalaisten ja yksityisten kilpailijoiden toimesta, on toiminnan oltava riittävän läpinäkyvää. Myös yritysten vastuullisuusasioissa on 2020-luvulla korostettu toiminnan kestävyyden raportointia ja sen avoimuutta sekä tilintarkastajien suorittamaa kestävyysraportoinnin oikeellisuuden varmentamista.[73]

73 Ruohonen 2023b, s. 393–414.

3 Kunnan konserniohjaus ja kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen

3.1 Omistajaohjaus ja konserniajattelu

3.1.1 Yleistä omistajaohjauksesta

Kuntalain 6 §:n mukaan kunta tytäryhteisöineen muodostaa *kuntakonsernin*. Yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolaissa tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Osakeyhtiölainsäädännön avulla osakkeenomistajilla on mahdollisuus ohjata omistamansa yhtiön toimintaa kattavasti. Kuntakonserneilla ei välttämättä ole aikanaan ollut vakiintuneita kuntayhtiöiden omistajaohjauksen käytäntöjä, vaikka omistajaohjauksella on mahdollisuus parantaa yhtiöiden suorituskykyä[74] ja lisätä toiminnan läpinäkyvyyttä. Vuoden 2015 kuntalain säännöksillä omistajaohjausta vahvistettiin. Omistajaohjauksen keinot vaihtelevat sen mukaan, onko kyseessä kunnan yksin omistama osakeyhtiö, kunnan määräysvallassa oleva yhtiö vai yhtiö, jossa kunta on vähemmistöosakkeenomistajana[75]. Myös sillä, onko yhtiössä muita kuin kuntaomistajia, on vaikutusta omistajaohjauksen toteuttamiseen.

Kunnan omistajaohjaukseen ja konserniajatteluun tulee panostaa toiminnan siirtyessä yhä enemmän osakeyhtiömuotoon. Kuntaliitto on vuonna 2024 julkaissut uudet kunnan omistajapoliittiset linjaukset.[76] Julkisuuslainsäädäntö

74 Ks. tilanteesta ennen vuoden 2015 kuntalain uudistusta Vesterinen 2006, s. 25.
75 Ks. esim. Kuntaliitto 2015, s. 25; Ruohonen ym. 2021a, s. 186, 189–190.
76 Kuntaliitto 2024.

ei ulotu kuntayhtiöiden toimintaan.[77] Kuntaomistajan on kuitenkin mahdollista lisätä kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä esimerkiksi kuntalaisten ja tarkastuslautakuntien tiedonsaantia parantamalla. Kunnan tytäryhteisöjen omistajaohjauskeinot poikkeavat kunnan oman toiminnan ohjaamisen keinoista. Omistajaohjauksen tärkein tavoite on varmistua siitä, että kuntayhtiöt toteuttavat niitä tavoitteita, jotka omistaja on yhtiöille asettanut. Kuntayhtiöiden omistajaohjaus on tärkeää sekä kuntayhtiön perustamisvaiheessa että toimivan kuntayhtiön hallinnoinnissa. Kuntalain omistajaohjausta koskeva sääntely otettiin vuoden 2015 kuntalakiin vahvistamaan kuntien omistajaohjausta. Kuntalain hallituksen esityksessä omistajaohjaussääntelyn tavoitteeksi asetetaan se, että ohjauksen kohteena oleva yhteisö ottaa toiminnassaan huomioon *kuntaomistajan tahdon ja tavoitteet*[78].

Kunnille on ollut paikoitellen epäselvää, miten kuntayhtiöiden toiminnan avoimuutta voisi edistää, ja toisaalta kuntayhtiöille on ollut epäselvää, miten ne voisivat muuttaa myös omia toimintatapojaan aiempaa läpinäkyvämmiksi. On huomattava, että kuntien omistuksessa on tyypillisesti sekä voittoa tavoittelevia että tavoittelemattomia yhtiöitä, ja ainoastaan osa yhtiöistä toimii kilpailluilla markkinoilla. Kuntayhtiöiden avoimuuden edistämistä on tarpeen tarkastella myös yhtiökohtaisesti ottamalla huomioon kunkin yhtiön erityispiirteet. Oma-aloitteisilla tiedottamisen käytännöillä on mahdollista parantaa tiedon saatavuutta ja lisätä myös yleistä luottamusta kuntakonsernien toimintaa kohtaan.[79]

Kuntalain 37 §:n mukaan kunnassa on oltava kuntastrategia, jossa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategiassa on otettava huomioon muun muassa *omistajapolitiikka*, joka tarkistetaan vähintään kerran valtuuston toimikaudessa. Kuntayhtiöitä koskevat tavoitelinjaukset ohjaavat periaatteellisella tasolla omistajaohjauksen käytäntöjä, vaikka kuntastrategian oikeudellinen velvoittavuus on luonteeltaan toiminnallista ja poliittista, eikä kuntastrategia siis ole juridisesti sitova tai

77 Oikeusministeriö asetti työryhmän valmistelemaan julkisuuslain ajantasaistamista. Työryhmä ehdotti joulukuussa 2023 valmistuneessa mietinnössään, että julkisuuslain soveltamisalaa laajennettaisiin muun muassa *julkisyhteisöjen määräysvallassa oleviin tytäryhteisöihin siltä osin kuin ne harjoittavat muuta kuin kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa.* Oikeusministeriö 2023, s. 59.
78 HE 268/2014 vp, s. 171.
79 Kuntaliitto 2024, s. 12–13.

valituskelpoinen asiakirja[80]. Osana omistajapolitiikkaa kunta määrittelee omistajastrategian sekä päättää konserniohjauksesta. Kattavaa tutkimustietoa kuntien omistajastrategioista ei ole saatavilla[81]. Omistajapolitiikan keskeisin tavoite on varmistaa, että kunnan omaisuutta hoidetaan luotettavasti ja tavoitteellisesti. Omistajapolitiikassa määritellään 1) yhtiöiden omistamisen perusteet sekä omistusten kehittäminen tulevaisuudessa, 2) yhteisöjen taloudellisen ja toiminnallisen tehokkuuden varmistaminen (tavoitteiden asettaminen) ja 3) kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen.

Kuntayhtiön perustamisella tulee ylipäätään olla kunnan toimintaan liittyvä strateginen tavoite[82]. Omistajapolitiikassa voidaan muun muassa linjata, että kunnan omistajuuden tulee tehokkaalla tavalla palvella palvelujen järjestämistä tai kunnan taloudellisia ja yhteiskunnallisia intressejä[83]. Eri yhteisömuodoissa tai eri tarkoituksessa toimivissa yhteisöissä omistajapolitiikan rooli voi olla erilainen[84]. Toiminnan tehokkuuden varmistaminen sekä operatiivisen toiminnan tuottavuuden parantaminen ovat selkeitä omistajapoliittisia tavoitteita. Lisäksi saatetaan linjata, että toiminnalle on aina asetettava mitattavissa olevat, yhteisökohtaiset toiminnalliset ja liiketaloudelliset tavoitteet. Vaikka omistajapoliittiset linjaukset ovat tavallisesti yleisluontoisia, osana omistajapolitiikkaa on mahdollista linjata yhteisökohtaisesti omistajalle raportoitavista tavoitteista ja mittareista[85]. Osinkopolitiikasta päättäminen voittoa tavoittelevien yhteisöjen osalta on yksi tärkeistä omistajapoliittisista linjauksista[86].[87]

---

80 Kuntastrategian juridisesta sitovuudesta ks. HE 268/2014 vp, s. 165.
81 Valtiovarainministeriö 2020, s. 290.
82 HE 268/2014 vp, s. 173. Kuntastrategian laadinnasta ks. esim. Kuntaliitto 2015, s. 18–22. Strategisten kvalitatiivisten ja kvantitatiivisten mittareiden avulla on tarkoitus seurata asetettujen tavoitteiden toteutumista. Strategisten mittareiden valinnassa tulee kiinnittää huomiota siihen, että pieniä asioita ei tule strategiatasolla mitata. Ks. mittareiden asettamisesta Kuntaliitto 2017.
83 Ks. esimerkiksi Tampereen kaupungin omistajaohjauksen periaatteet 2017, s. 8.
84 Erilaiset yhteisömuodot omistajapolitiikan näkökulmasta ks. Vantaan kaupungin konserniyhteisöjen omistajapoliittiset linjaukset 2020, s. 3–9.
85 Esimerkiksi Porin kaupungin omistajapoliittisissa linjauksissa (2021, s. 15 ss.) on yhteisökohtaisesti asetettu raportoitavat tavoitteet, suoritteet ja mittarit. Turussa keskeiset tavoitteet on päätetty yhtiökohtaisesti. Ks. Turun kaupungin omistajapolitiikka 2022–2025, s. 6 ss.
86 Esimerkiksi Turussa tavoitteeksi on asetettu pitkäjänteinen osinkopolitiikka, jonka tavoitteena on taata tasaisesti kasvava osinkovirta omistajalle. Ks. Turun kaupungin omistajapolitiikka 2022–2025, s. 4–5.
87 Ruohonen ym. 2021a.

Vaikka omistajaohjauksen *keinovalikoimaa* koskeva säännös onkin luonteeltaan kunnan toimintaa ohjaava ja lähinnä informatiivinen, omistajaohjausta koskevat useat muutkin kuntalain säännökset. Ensinnäkin valtuuston tulee päättää omistajaohjauksen periaatteista ja konserniohjeesta (14 §), kunnanhallituksen tulee vastata kunnan toiminnan omistajaohjauksesta (39 §) ja konsernijohto vastaa kuntakonsernissa omistajaohjauksen toteuttamisesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä, ellei hallintosäännössä toisin määrätä (48 §). Kunnan *konsernijohtoon* kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset. Tyypillisesti varsinkin suurimmissa kaupungeissa on erillinen kaupunginhallituksen alainen *konsernijaosto*[88], joka vastaa omistajaohjauksen kehittämisestä ja valvoo kunnan tytäryhteisöjen toimintaa sekä tekee omistajaohjaukseen liittyvät päätökset. Konsernijaosto osaltaan seuraa kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista.

3.1.2 Omistajaohjaus yhtiö- ja kuntaoikeuden rajapinnassa

Kuntalain omistajaohjaussäännökset tulivat voimaan 1.6.2017. Omistajaohjaussääntelyä myös kannatettiin laajasti lausuntovaiheessa[89]. Kuntien *varallisuusmassaa* on siirretty kuntayhtiöiden omistukseen, ja omistajaohjauksen tavoitteena on kehittää omistaja-arvoa pitkällä aikavälillä. Omistajaohjauksen lähtökohtana voi pitää yhtäältä kuntakonsernin toiminnan tehostamista kokonaisuutena ja toisaalta sujuvien omistajaohjauskäytänteiden luomista.

Kuntalain 46.1 §:n mukaan omistajaohjaus tarkoittaa toimenpiteitä, joilla kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan. Kyse on kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkoitusten ja toimialojen yhteensovittamisesta. Kuntalain 47.1 §:n mukaan omistajaohjauksella tulee pyrkiä siihen, että yhtiöiden toiminnassa otetaan huomioon *kuntakonsernin kokonaisetu*. Tavoitenormi sinänsä on perusteltu, mutta säännös ei ole omiaan selkeyttämään omistajaohjauksen asianmukaista järjestämistä.

---

88 Otanta Suomen 25 suurimmasta kaupungista.
89 HE 268/2014 vp, s. 120 ja 131.

Kuntaliitto on nostanut toimivan omistajaohjauksen luomisessa esiin hyvän kuntajohtamisen vastuullisuuden ja tuloksellisuuden näkökohtia. Nämä näkökohdat pitävät sisällään myös *vastuunjaon määrittelyn*.[90] OYL 5:1.1:n mukaan osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiökokouksessa. Suoraa päätöksentekovaltaa kunta käyttää osakeyhtiön yhtiökokouksessa, eivätkä osakkeenomistajat osakkeenomistajan ominaisuudessa voi puuttua yhtiön asioiden hoitamiseen antamalla suoria määräyksiä yhtiön johdolle.[91] Kuntayhtiön toimielimet vastaavat päätöksenteosta, eikä omistaja lähtökohtaisesti tee päätöksiä yhtiön toimielinten puolesta, vaan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja huolehtivat omaan toimivaltaansa kuuluvista päätöksistä. Ei esimerkiksi ole tarkoituksenmukaista, että osakkeenomistajalta tiedustellaan näkemystä sellaisistakin liiketoiminnallisista asioista, joista omistajakunnan kannan kysymistä ei konserniohjeessa edellytetä.

3.2 Omistajaohjauksen järjestämisen tavat

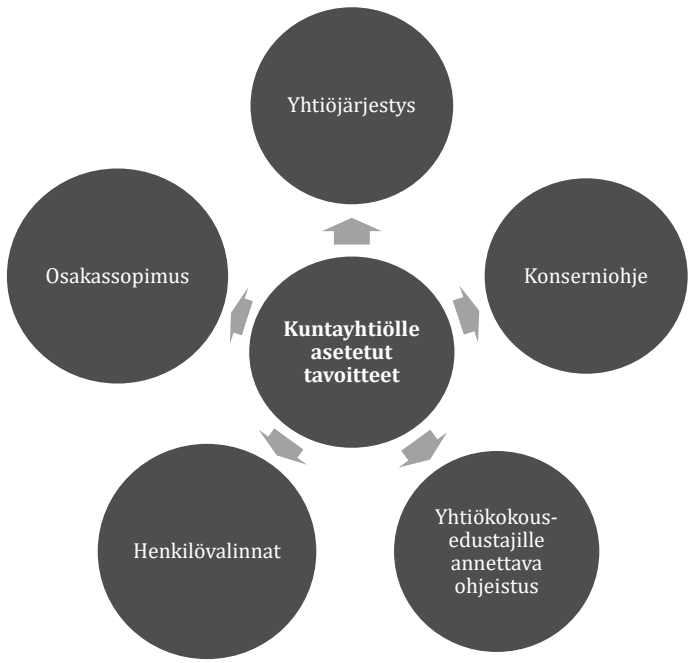
Kuntalain omistajaohjaussäännökset ovat alisteisessa suhteessa yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn. Kuntayhtiön toiminnassa on aina noudettava osakeyhtiölakia. Näin ollen omistajaohjauksen keinot ovat osakeyhtiölainsäädännön luomien *pakottavien reunaehtojen puristuksessa*[92]. Omistajaohjauksella ei voi antaa sellaisia kuntayhtiöitä koskevia määräyksiä, jotka ovat ristiriidassa osakeyhtiölainsäädännön kanssa. Osakeyhtiössä on myös noudatettava yhtiöjärjestystä, eli omistajaohjaus ei saa olla ristiriidassa myöskään yhtiöjärjestysmääräysten kanssa.

Tehokkaan ja toimivan omistajaohjauksen järjestämisen kannalta ei aina ole riittävää, että kunta käyttää valtaansa ainoastaan yhtiökokouksessa. Kunta asettaa kuntayhtiöille tavoitteet, joiden toteutumista omistajan on syytä seurata. Omistajaohjauksen avulla omistaja voi ohjata yhtiöiden toimintaa sekä varmistaa, että omistaja saa riittävästi tietoja tavoitteiden toteutumisesta. Omistajaohjaus tulee toteuttaa käytettävissä olevin ohjausvälinein. Omistaja ei saa esimerkiksi painostaa kuntayhtiön hallitusta kuntakonsernin kokonaisedun nimissä toi-

90 Kuntaliitto 2015, s. 8–12.
91 Mähönen – Villa 2019, s. 124–125.
92 Penttilä ym. 2015, s. 86.

mimaan yhtiön edun vastaisesti, sillä OYL 1:8:n mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Kuntayhtiössä ei voi tehdä – esimerkiksi kuntakonsernin kokonaisedun nimissä – sellaista päätöstä, joka loukkaa osakeyhtiölain pakottavia velkojiensuoja- tai vähemmistönsuojasäännöksiä. Johdon ei siis tule tehdä omistajan vaatimuksesta esimerkiksi selvästi yhtiön tarkoituksen vastaista päätöstä tai sellaista päätöstä, joka rikkoo osakkeenomistajien yhdenvertaisuuden periaatetta.[93] Kunnan kokonaan omistaman kuntayhtiön osalta tilannetta on arvioitava erikseen, sillä esimerkiksi muiden osakkeenomistajien intressejä ei tarvitse ottaa huomioon.

Kuntalain 46.2 §:n mukaan omistajaohjauksen toimenpiteet voivat liittyä ainakin perustamissopimuksiin, yhtiöjärjestysmääräyksiin, muihin sopimuksiin, henkilövalintoihin, ohjeiden antamiseen kuntaa eri yhteisöissä edustaville henkilöille sekä muuhun kunnan määräysvallan käyttöön.



Kuvio 4.
Omistajaohjauksen järjestämisen keskeiset tavat.

93 Ruohonen 2023a.

Kuviossa 4 on nostettu esiin keskeisimmät omistajaohjauskeinot eli yhtiöjärjestys, osakassopimus, henkilövalinnat, konserniohje sekä yhtiökokousedustajille annettava ohjeistus. Niiden osalta on syytä kiinnittää huomiota eri välineiden oikeudelliseen sitovuuteen. Yhtiöjärjestys on yhtiöoikeudellisesti kaikkia yhtiön toimielimiä sitova, kun taas osakassopimus sitoo sopimusoikeudellisesti ainoastaan sopimukseen sitoutuneita sopijaosapuolia. Konserniohjekaan ei ole yhtiöoikeudellisesti sitova. Tavoitteiden asettamisessa on kyse taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden asettamisesta, ja varsinaisilla omistajaohjausvälineillä on kyse niistä oikeudellisista keinoista, joiden avulla kuntayhtiöitä ohjataan pääsemään kuntayhtiölle asetettuihin tavoitteisiin. Paikoitellen on jopa epäselvyyttä siitä, minkälaisia tavoitteita kuntaomistajan tulisi yhtiöilleen asettaa ja miten näiden tavoitteiden toteutumisesta tulisi huolehtia. Kuntaomistajan tulee valvoa yhtiöitään ja kiinnittää huomiota erityisesti asettamiensa tavoitteiden toteutumiseen. Kuntayhtiöiden tavoitteet voivat olla taloudellisia tai toiminnallisia riippuen kuntayhtiölle asetetusta toiminnan tarkoituksesta. Ainakin kunnan keskeisimmille kuntayhtiöille olisi syytä asettaa tavoitteet yhtiökohtaisesti.

Yhtiöjärjestystä voi pitää omistajaohjauksen keskeisimpänä välineenä, ja sen avulla on mahdollista antaa esimerkiksi *kuntayhtiön läpinäkyvyyden ja avoimuuden edistämiseksi kuntayhtiön toimielimiä sitovia määräyksiä*. Tiedonsaantioikeuksia koskevilla määräyksillä on merkitystä yhtäältä enemmistö- ja toisaalta vähemmistöosakkeenomistajien näkökulmasta. Yhtiöjärjestyksen tiedonsaantioikeuksia koskevat määräykset tulee laatia yhtiön perustamisvaiheessa. *Osakassopimus* ei ole pakollinen, mutta usein se solmitaan kuntayhtiön osakkeenomistajien kesken. Osakassopimuksessa osakkeenomistajat sopivat keskinäisistä suhteistaan osakeyhtiön toiminnassa. Osakassopimus eroaa juridisesti yhtiöjärjestyksestä, sillä se sitoo vain siihen sitoutuneita sopimusosapuolia.

Jokaisessa kunnassa on lisäksi oltava *konserniohje*, jossa annetaan määräyksiä kunnan tytäryhteisöjen ja soveltuvin osin osakkuusyhteisöjen omistajaohjauksesta. Konserniohje on kuntasektorille omaleimainen tapa ohjata omistamiensa yhtiöiden toimintaa. Kunnan konserniohje on valtuuston hyväksymä julkinen asiakirja. Konserniohjeen määräyksillä on mahdollista esimerkiksi edistää kuntayhtiöiden tiedottamisen ja läpinäkyvyyden

käytäntöjä. Kuntalain 47.4 3.k.:n mukaan konserniohjeessa annetaan tarpeelliset määräykset tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeuden turvaamisesta. Konserniohje ei ole yhtiöoikeudellisesti sitova, mikä vaikuttaa siihen, minkälaisia oikeussuojakeinoja osapuolilla on käytettävissään esimerkiksi silloin, kun määräyksiä tai ohjeita on rikottu.

Konserniohje on yksi omistajaohjauksen keskeisistä tavoista, ja sillä on suuri merkitys nimenomaan kuntakonsernin kokonaisedun edistämisessä. Kuntalain 47.4:n mukaan konserniohjeessa annetaan tarpeelliset määräykset ainakin:

1) kuntakonsernin talouden ja investointien suunnittelusta ja ohjauksesta;
2) konsernivalvonnan ja raportoinnin sekä riskienhallinnan järjestämisestä;
3) tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilöiden tietojensaantioikeuden turvaamisesta;
4) velvollisuudesta hankkia kunnan kanta asiaan ennen päätöksentekoa;
5) konsernin sisäisistä palveluista;
6) kunnan tytäryhteisöjen hallitusten kokoonpanosta ja nimittämisestä;
7) kunnan tytäryhteisöjen hyvästä hallinto- ja johtamistavasta [corporate governance].

Konserniohjauksen tavoitteena on, että ohjauksen kohteena oleva kuntayhtiö ottaa toiminnassaan huomioon omistajansa tahdon. Käytännössä konserniohjeella pyritään siis *kuntakonsernin kokonaisedun* huomioimiseen. Kuntalain hallituksen esityksessä kuntayhtiöiden hallitusvalinnat katsottiin keskeiseksi osaksi kuntakonsernin kokonaisedun toteuttamista. Hallituksen jäsenten tulee olla tietoisia osakkeenomistajan tavoitteista sekä siitä, että konserniyhtiö kuuluu osaksi konsernia.[94] Konserniohjeessa tulee antaa määräykset kunnan tytäryhteisöjen hyvästä hallintotavasta (*corporate governance*). Konserniohjeissa yleensä edellytetään, että tytäryhtiöt toimielimissään käsittelevät konserniohjeen ja sitoutuvat sen noudattamiseen[95].

94 HE 268/2014 vp, s. 173.
95 Harjula – Prättälä 2019, s. 380. Konserniohjeen oikeudellisesta sitovuudesta ks. Ruohonen 2018, s. 259–268.

Konserniohjeessa tulisi määritellä tärkeimmät omistajaohjaustavoitteet puuttumatta osakeyhtiön toimivallanjakoon. Liian yksityiskohtainen konserniohje voi johtaa tytäryhtiön päätöksenteon hankaloitumiseen – ja konserni-intressin liiallisen edistämisen johdosta ongelmalliseksi suhteessa osakeyhtiölain säännöksiin. Kuntalain 47.3 §:n mukaan konserniohjetta sovelletaan kunnan tytäryhteisöjen sekä soveltuvin osin osakkuusyhteisöjen omistajaohjaukseen. Tosiasiassa osakkuusyhteisöjen osalta konserniohjeen soveltaminen on erittäin hankalaa. Esimerkiksi juuri kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen on hankalaa tytäryhtiöissä, joissa on useita muita omistajia, sekä osakkuusyhtiöissä. Jos tytäryhtiössä on vain kuntaomistajia, konserniohjeiden soveltamisesta voidaan pyrkiä sopimaan eri omistajakuntien kesken niin, että konserniohjeiden tärkeimmät määräykset ja periaatteet sekä kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen tulevat noudatetuiksi. Jos kunnan osakkuusyhtiössä puolestaan on muita kuin kuntaomistajia, konserniohjeen soveltaminen käytännön tasolla on hankalaa.

3.3 Konsernijohdon velvollisuus edistää kuntakonsernin kokonaisetua

3.3.1 Kuntakonsernin kokonaisetu

Omistajaohjauksen tavoitteena on varmistua siitä, että kuntayhtiöt toteuttavat omistajien yhtiöille asettamia tavoitteita.[96] Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen sekä kuntaomistajan luottamushenkilöjärjestelmään perustuva päätöksenteko tuovat omistajaohjaukseen ja hallituksen päätöksentekoon omaleimaisia toimintakäytäntöjä. Omistajaohjauksen lähtökohtana voi pitää kuntakonsernin toiminnan tehostamista kokonaisuutena. Kuntalain hallituksen esityksessä omistajaohjauksen tavoitteeksi asetettiin se, että ohjauksen kohteena oleva yhteisö ottaa toiminnassaan huomioon omistajansa tahdon ja tavoitteet.[97] Kuntalain 47.1 §:n mukaan omistajaohjauksella tulee pyrkiä siihen, että yhtiöiden toiminnassa otetaan huomioon

96 Ruohonen ym. 2021b, s. 712.
97 HE 268/2014 vp, s. 120, 171.

kuntakonsernin kokonaisetu. Kokonaisetua koskeva säännös ei ole omiaan selkeyttämään omistajaohjauksen asianmukaista järjestämistä, sillä osakeyhtiön johdon on OYL 1:8:n mukaisesti huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua, jolla pääsääntöisesti tarkoitetaan yhtiön kaikkien osakkeenomistajien kollektiivista etua.[98]

3.3.2 Konserni-intressi ja yhtiöoikeus

Konserni-intressiajattelu ei ole saanut jalansijaa Suomen yhtiöoikeudessa, eikä osakeyhtiölainsäädännössä ole konserni-intressin huomioimisesta säännöksiä.[99] Konserni-intressin painottamisen ongelmat painottuvat silloin, kun kunnan tytäryhteisön etu ja konsernin etu *vetävät eri suuntiin* ja kun yhtiössä on esimerkiksi emokunnan lisäksi vähemmistöosakkeenomistajia.[100] Yhtiön päätöksenteossa pitää aina ottaa huomioon OYL 1:7:n osakkeenomistajien *yhdenvertaisuuden* periaate. Yhtiön edun arvioinnissa on lisäksi otettava huomioon OYL 1:5:n määräys osakeyhtiön toiminnan tarkoituksesta, joka on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ellei toisin ole yhtiöjärjestyksessä määrätty.

Emoyhtiön johdossa voidaan pyrkiä edistämään konserni-intressin näkökulmaa eri tavoin. Tytäryhtiön johto ei voi päätöksenteossaan kuitenkaan asettaa kuntakonsernin kokonaisetua osakeyhtiölainsäädännössä määrättyjen velvoitteiden edelle, sillä johdon näkökulmasta kokonaisedun edistäminen tytäryhtiön kustannuksella saattaa johtaa hallituksen jäsenen vahingonkorvausvastuuseen.[101] Osakeyhtiön johto ei voi tehdä konserniohjeistuksen edellyttämää päätöstä, joka osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesti johtaisi yksittäisen osakkeenomistajan saamaan epäoikeutettuun etuun. Joissain tilanteissa konsernin menestys voi kuitenkin olla tytäryhteisön kannalta tavoiteltavaa[102], ja oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että konserni-intressin mahdollisuutta ei voida pitää täysin poissuljettuna, sillä pitkällä

98 Immonen – Nuolimaa 2017, s. 9; Keay 2016, s. 36; Savela 2015, s. 75–76.
99 Salo 2015, s. 201–202.
100 Osakkeenomistajien intressien erottelusta ks. Pönkä 2013, s. 31.
101 Nyström 2016, s. 190.
102 Savela 2015, s. 369–370.

aikavälillä konserni-intressin huomiointi tytäryhtiön päätöksenteossa voi johtaa parempaan lopputulokseen kuin pelkästään yhtiön oman edun tavoitteleminen lyhyellä aikavälillä[103].

Tytäryhtiössä ei voida *ilman kaikkien osakkeenomistajien suostumusta* (OYL 5:1.2 ja OYL 13:6.4) tehdä päätöstä, joka on selvästi yhtiön edun vastainen mutta kuntakonsernin edun mukainen. Konserni-intressin edistäminen tulee näin ollen usean omistajan yhtiössä kyseeseen lähinnä vain silloin, kun se edistää myös tytäryhtiön etua. Joka tapauksessa tytäryhtiöissä tehtävät päätökset, joilla pyritään edistämään konsernin etua, tulee aina dokumentoida erityisen huolellisesti[104]. Silloin kun yhtiön tavoitteena on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ei ole osakeyhtiön edun mukaista tehdä sellaista päätöstä, joka ilmeisellä tavalla tulee johtamaan osakeyhtiön näkökulmasta liiketaloudellisesti kannattamattomaan lopputulokseen.

3.3.3 Kuntakonsernin kokonaisetu vai yhtiön etu?

Kuntalaissa säädetään kuntakonsernin kokonaisedusta:

> Kuntalaki 47.1 §
> Omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisetu.

OYL 1:8:n mukaan osakeyhtiön johdon on puolestaan huolellisesti toimien edistettävä *yhtiön etua*. Yhtiön edun edistäminen pitää sisällään lojaliteettivelvollisuuden suhteessa yhtiöön ja sen kaikkiin osakkeenomistajiin, ja yhtiön edun mukaan toimiminen pitää sisällään velvollisuuden edistää yhtiön toiminnan tarkoitusta[105]. Esimerkiksi toimiminen ainoastaan tietyn omistajan välittömien etujen mukaisesti ei ole sallittua – ei edes silloin, kun hallituksen jäsen on tämän omistajan toimesta nimetty hallitukseen[106]. Silloin kun on toimittu yhtiön tarkoituksen mukaisesti, on lähtökohtaisesti toimittu

103 Pönkä 2012, s. 339–340.
104 Rasinaho 2013, s. 565.
105 HE 109/2005 vp, s. 40–41. Ks. aiheesta myös Ruohonen 2020, s. 175.
106 HE 109/2005 vp, s. 37–38.

lojaalisti myös suhteessa yhtiöön ja osakkeenomistajiin[107]. Huolimattomasti toimiva osakeyhtiön johtohenkilö on vahingonkorvausvelvollinen aiheuttamastaan vahingosta OYL:n 22:1:ssä säädetyllä tavalla. OYL 1:5:n mukaan osakeyhtiön *tarkoitus* on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä. Tämä johtaa siihen, että lähtökohtaisesti kaikki ne kuntayhtiöt, joiden toiminnan tarkoitusta ei ole yhtiöjärjestyksessä määrätty toisin, toimivat lähtökohtaisesti voitontuottamistarkoituksessa[108]. Yhtiön toiminnan tarkoituksen asettamisella osakkeenomistaja pystyy ohjaamaan kuntayhtiön toimintaa kuntakonsernin kokonaisedun kannalta tarkoituksenmukaiseen suuntaan. Voitontuottamistarkoituksesta poikkeavan määräyksen ottaminen yhtiöjärjestykseen edellyttää OYL 5:29.1:n 1 kohdan mukaan kaikkien osakkeenomistajien suostumusta.

Kokonaisedun edistämisellä tavoitellaan kuntien vahvaa omistajuutta, jossa kunnan toimintaa pyritään ohjaamaan kokonaisvaltaisesti ja jonka yhtenä osatekijänä ovat kunnan tytäryhtiöt.[109] Kuntayhtiöitä koskeva sääntely on aina otettava tässä yhteydessä huomioon, ja *omistajaohjaus on sopeutettava* edellä mainittuihin rajoihin. Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen kytkeytyy valtuuston hyväksymään kuntastrategiaan, jossa määritellään omistajuuden keskeiset tavoitteet ja periaatteet. Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen on voitu määrätä omistajapolitiikan keskeiseksi tavoitteeksi. Kuntayhtiössä voi myös olla yhtiöjärjestysmääräys, jonka mukaan yhtiön toiminnassa on huomioitava kuntakonsernin kokonaisetu. Tällainen yhtiöjärjestysmääräys voi kuitenkin nostaa esiin kysymyksen sen suhteesta erityisesti OYL 1:5:n mukaiseen voiton tuottamistarkoitukseen[110].

Konsernin ja tytäryhteisön *etujen tarkastelu voidaan jaotella seuraaviin ryhmiin*: 1) kuntakonsernin kokonaisetu ja tytäryhtiön etu voivat olla yhtenevät,

---

107 Airaksinen ym. 2018, s. 53.

108 Joissakin ei-voitontuottamistarkoituksessa toimivissa osakeyhtiöissä ei ole nimenomaista määräystä yhtiön tarkoituksesta, mikä on seurausta siitä, että vuoden 1978 osakeyhtiölaissa (734/1978) tai vuoden 2006 osakeyhtiölain voimaanpanolaissa (625/2006) ei edellytetty tällaista määräystä yhtiöiltä, jotka toimivat omakustannusperiaatteella. Toiminnan tarkoitus saattaa ilmetä yhtiöjärjestyksestä muutoin: esimerkiksi toimialamääräyksestä tai osakkeenomistajien oikeuksia ja velvollisuuksia koskevista määräyksistä. Ks. tarkemmin Vahtera 2022, s. 627–643. Ks. aiheesta myös Kyläkallio ym. 2017, s. 11–12.

109 Harjula – Prättälä 2019, s. 379.

110 Ruohonen 2020, s. 175–176.

2) tytäryhtiön toiminta voi olla yhtiön edun vastaista mutta kuntakonsernin edun mukainen, 3) tytäryhtiön toiminta voi olla tytäryhtiön edun mukainen mutta kuntakonsernin edun vastaista ja 4) toiminta voi olla sekä kuntakonsernin että tytäryhtiön edun vastaista.[111] Yhtiöoikeudellisesti ongelmallisia ovat erityisesti kohdat 2 ja 4, joissa johto joutuisi tekemään kuntayhtiön edun vastaisia päätöksiä.

Kuntakonsernin kokonaisedun määrittelyyn liittyy hankalia tulkintakysymyksiä. Kuntalain esitöissä nostettiin esiin, että kokonaisedun määrittäminen ei ole yksiselitteistä. Tämän voi katsoa johtuvan erityisesti kunnan päätöksenteon poliittisia intressejä sisältävästä moniulotteisuudesta.[112] Hallituksen esityksessä todetaan: ”-- esimerkiksi osakeyhtiölain sisältämät velvoitteet eivät kuitenkaan voi olla kunnalle peruste luopua kunnan vahvan omistajuuden tavoitteesta ja pyrkimyksestä kuntakonsernin kokonaisedun tavoitteluun”[113]. Esitettyä kantaa voi pitää ongelmallisena. Lain esitöissä kyllä tunnistetaan vähemmistöosakkeenomistajien ja velkojien asema osakeyhtiössä sekä johdon velvollisuus edistää yhtiön etua, mutta esitöistä ei riittävästi käy ilmi, että yhtiön edun edistämisellä pyritään nimenomaan järjestämään riittävä oikeussuoja velkojille ja vähemmistöosakkeenomistajille.[114]

Tyypillisesti kuntakonsernin kokonaisedun edistämisen yksityiskohtaisista keinoista määrätään juuri *konserniohjeessa*. Osakeyhtiölain pakottavien säännösten vastaista konserniohjeen määräystä ei saa hallituksen päätöksenteossa noudattaa eli esimerkiksi velkojiensuojasäännösten tai vähemmistönsuojasäännösten vastaista määräystä ei saa noudattaa. Erityisesti arvioitavaksi saattaa tulla juuri OYL 1:7:n osakkeenomistajien yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen. Osakkeenomistajien yhdenvertaiseen kohteluun on kiinnitettävä huomiota silloin, kun kuntayhtiössä on useita osakkeenomistajia (kuntaomistajia tai yksityisiä omistajia). Sellainen päätös, joka on kuntakonsernin kokonaisedun mukainen mutta *selvästi osakeyhtiön edun vastainen*, on jätettävä konserniohjemääräyksestä huolimatta yhtiön hallituksessa tekemättä.[115]

---

111 Meklin 2018, s. 9.
112 Ruohonen ym. 2021a, s. 195.
113 HE 268/2014 vp, s. 174.
114 Nyström 2016, s. 189.
115 Ruohonen ym. 2021a, s. 251.

Osakeyhtiön hallituksen on jätettävä tekemättä myös sellainen päätös, joka on *muun pakottavan erityissääntelyn vastainen*. Johdon ei ole mahdollista tehdä esimerkiksi kilpailulain kilpailuneutraliteettisäännösten vastaisia päätöksiä, jotka voivat tulla esiin esimerkiksi kuntakonsernin sisäisten palveluiden järjestämisessä. Myöskään hankintalain vastaisia päätöksiä ei voi tehdä sellaisissa kuntayhtiöissä, jotka toimivat kuntakonsernissa *in house* -asemassa. Esimerkiksi konserniohjeen *konsernipalveluiden* käyttöä koskevat määräykset liittyvät kuntakonsernin tehokkuuden varmistamiseen.

Konserniohjeissa on mahdollista edellyttää, että kuntayhtiöiden tulee kilpailuneutraliteettisääntelyn salliessa käyttää keskitettyjä konsernitoimintoja. Keskitetyillä palveluilla voidaan saavuttaa taloudellista tehokkuutta, mikä tekee niiden käytöstä perusteltua[116]. Sisäisiä palveluita koskevissa konserniohjemääräyksissä on otettava huomioon *kilpailuneutraliteetin* asettamat rajoitukset. Sisäisten palveluiden osalta on kiinnitettävä huomiota esimerkiksi alihinnoitteluun, sillä palvelut eivät saa vääristää kilpailluilla markkinoilla toimivien kuntayhtiöiden toimintaa markkinoilla. Lisäksi on tarkasteltava hankintalainsäädännössä asetettuja vaatimuksia *in house* yhtiötoiminnalle.

3.3.4 Käytännön toimintavaihtoehtoja

Kunta voi tarvittaessa harjoittaa *vahvaa omistajaohjausta*, mutta ohjaus on kuitenkin toteutettava osakeyhtiölain säännöksiä noudattaen. Kuntakonsernin kokonaisetuun vedoten ei ole mahdollista tehdä päätöksiä, jotka ovat pakottavan sääntelyn vastaisia. Yhtiön edun ja kuntakonsernin kokonaisedun väliset ristiriitatilanteet on tarkoituksenmukaista pyrkiä ratkaisemaan kunnan ja yhtiön välisten neuvotteluiden kautta. Kokonaan omistetussa konserniyhtiössä voidaan hyödyntää *yksimielisten osakkeenomistajien päätöstä*. OYL 5:1:n mukaan osakkeenomistajat voivat yhtiökokousta pitämättä yksimielisinä päättää yhtiökokoukselle kuuluvasta asiasta. Päätös on kirjattava, päivättävä, numeroitava ja allekirjoitettava. Jos yhtiössä on useampia kuin yksi osakkeenomistaja, vähintään kahden heistä on allekirjoitettava päätös. Kirjattuun päätökseen sovelletaan muuten, mitä yhtiökokouksen pöytäkirjasta säädetään.

116 HE 268/2014 vp, s. 177.

Hallitus voi tarvittaessa OYL 6:7.2:n nojalla siirtää asian *yhtiökokouksen päätettäväksi*. Hallitus voi saattaa esimerkiksi periaatteellisesti tärkeän yksittäisen asian OYL 6:7.2:n nojalla yhtiökokouksen päätettäväksi, jolloin osakkeenomistajat voivat päättää asiasta haluamallaan tavalla ja ottaa vastuun päätöksestä. Tehtävien siirtämisen nojalla hallituksen on mahdollista vapautua vahingonkorvausvastuusta. Täytäntöönpanovastuu jää kuitenkin edelleen hallitukselle. Lisäksi on huomattava, että yhtiökokouksella ei ole tällaisessa tilanteessa päätöksentekovelvollisuutta.[117] Estettä ei ole sille, että osakeyhtiössä tehdään yhtiön tarkoituksen, edun ja toimialan vastainen päätös *kaikkien osakkeenomistajien* suostumuksella joko OYL 5:1:n perusteella (osakkeenomistajien yksimielinen päätös) tai yhtiökokouksessa.

> KKO 1992:190. Kunta oli osakeyhtiön ainoa osakkeenomistaja. Yhtiö oli päättänyt takauksen antamisesta toisen yhtiön velasta. Koska kunnanhallitus oli kunnan puolesta hyväksynyt takauksen, takaus sitoi yhtiötä riippumatta siitä, oliko sen antaminen ollut osakeyhtiön toimialan vastaista tai oliko päätös syntynyt säädetyssä järjestyksessä.

Velkojiensuojan vastaista päätöstä osakeyhtiössä ei kuitenkaan voi tehdä edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella. Varojenjaon osalta tulee noudattaa OYL 13 luvun varojenjakosäännöksiä. Varojenjakopäätöstä tai -ehdotusta ei siis tule tehdä varojenjakosäännösten vastaisesti, vaikka tytäryhtiölle asetetut konserniohjeen taloudelliset tavoitteet sitä edellyttäisivät. Osakkeenomistaja voi tehdä päätöksen silloin, kun yhtiön johto ei voisi päätöstä kuntayhtiön tarkoituksen tai edun vastaisena tehdä.

3.3.5 Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen kaupunkien konserniohjeissa

Tutkimushanketta varten on laadittu analyysi 25 suurimman kaupungin konserniohjeiden sisällöistä koskien kuntakonsernin kokonaisedun edistämistä.

---

117 HE 109/2005 vp, s. 82.

Suomen 25 suurimman kaupungin *konserniohjeisiin tehdyn tarkastelun* perusteella kuntakonsernin kokonaisedusta on määrätty verraten yleisellä tasolla. Tyypillisesti konserniohjeissa tyydytään toteamaan, minkälaisten toimintojen järjestämisessä kuntakonsernin kokonaisetuun tulee kiinnittää huomiota. Jos kuntayhtiön toiminta ja kuntakonsernin kokonaisetu ovat jatkuvasti vaikeasti yhteensovitettavissa, kunta voi joutua harkitsemaan kyseisen yhtiön omistamisen tarkoituksenmukaisuutta[118]. Kunnassa saatetaan joutua jopa harkitsemaan, tulisiko yhtiön omistuksesta luopua, mikäli kuntakonsernin kokonaisetu ja kuntayhtiön toiminta eivät kohtaa.

Taulukko 3.

Kuntakonsernin kokonaisetua koskevat yleisimmät määräykset 25 Suomen suurimman kunnan konserniohjeissa ryhmiteltyinä keskeisiin teemoihin.[119]

Ristiriita. Konserniohjeen ollessa ristiriidassa yhteisöä koskevan pakottavan lainsäädännön kanssa noudatetaan voimassa olevaa lainsäädäntöä ja/tai konserniohjetta noudatetaan kaupunkikonsernin tytäryhteisöissä, jollei niitä koskevasta lainsäädännöstä muuta johdu.	24 kuntaa
Konsernin kokonaisetu tytäryhteisöjen toiminnassa. Konserniohjeen tarkoituksena on turvata ja edistää kuntakonsernin kokonaisetua tytäryhteisöjen toiminnassa.	21 kuntaa
Talous. Tytäryhteisöjen talouteen, rahoitukseen ja omaisuuteen liittyvissä päätöksissä otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisetu.	9 kuntaa
Konsernijohdon valvonta. Konsernijohto valvoo kaupunkikonsernin kokonaisedun toteutumista tytäryhteisöissä, arvioi tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista ja/tai antaa tarvittaessa ohjeita.	8 kuntaa
Hallituksen asiantuntemus. Yhteisöjen hallituksiin voidaan nimetä konsernin ulkopuolisia asiantuntijoita silloin, kun se on tarkoituksenmukaista kaupunkikonsernin kokonaisedun kannalta.	8 kuntaa
Kuntayhtiön toimielinten velvollisuus. Tytäryhteisön tai yhteisön toimielinten on toiminnassaan otettava huomioon kuntakonsernin kokonaisetu.	8 kuntaa
Sisäiset tukipalvelut. Kaupunki tarjoaa sisäisiä tukipalveluja tytäryhteisöilleen omien resurssiensa ja toiminnan niin mahdollistaessa, mikäli kaupunki katsoo, että yhteisellä käytöllä saavutetaan etua kaupunkikonsernille.	6 kuntaa

Esimerkiksi sisäisten palveluiden järjestämisen ja kuntayhtiön hallituksen asiantuntemuksen yhteydessä kuntakonsernin kokonaisetu mainittiin usein.

118 HE 268/2014 vp, s. 131, 173.
119 Tiedot kerätty 4.–7.10.2022. Tarkemmat tiedot liitteessä 1.

Lisäksi kuntakonsernin kokonaisedun huomioimista korostettiin tytäryhtiöiden taloudellisten päätösten tekemisessä. Konserniohjeissa myös lähes poikkeuksetta korostettiin, että konserniohjeen määräysten ollessa ristiriidassa yhteisöä koskevan pakottavan sääntelyn kanssa tulee noudattaa yhteisöä koskevaa sääntelyä. Tämä on ilmeistä ilman konserniohjeen nimenomaista määräystäkin.

Taulukossa ryhmiteltyjen teemojen lisäksi konserniohjeissa kuntakonsernin kokonaisetu on liitetty *velvollisuuteen hankkia kaupungin kanta* ennen päätöksentekoa sekä siihen, että tytäryhteisö huolehtii omasta tiedottamisestaan, paitsi jos asia vaikuttaisi merkittävästi kaupunkikonsernin kokonaisetuun. Helsingin kaupungin konserniohjeessa linjataan, että markkinaehtoisesti toimivien yhtiöiden yhtiöjärjestyksissä määrätään, että niiden tulee ottaa toiminnassaan huomioon kuntakonsernin kokonaisetu[120]. Lahden kaupungin konserniohjeessa on maininta siitä, että konsernin näkökulma voi poiketa tytäryhteisön välittömästä näkökulmasta[121]. Porin kaupungin konserniohjeessa määrätään, että yhteisöjen tulee toimittaa muun muassa konsernijohdolle ja sisäiselle tarkastukselle näiden pyytämät tiedot ja asiakirjat yhteisön toiminnasta, jos tämä tieto on tarpeen konsernin kokonaisedun arvioimiseksi – huomioiden kuitenkin lainsäädännössä asetetut pakottavat säännökset[122].

Kuntalain 47.2:n mukaan kunnan tytäryhteisön hallituksen kokoonpanossa on otettava huomioon yhteisön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Myös konserniohjetarkastelussa kuntayhtiön *hallituksen asiantuntemus* nousi esille nimenomaan kuntakonsernin kokonaisedun edistämisen keinona. Jotta kuntayhtiö voisi parhaalla mahdollisella tavalla toteuttaa kuntakonsernin kokonaisetua ja kuntayhtiön tarkoitusta, kuntayhtiöön on valittava asiantunteva hallitus. Kunnan on tarkoituksenmukaista nimetä konserniyhtiöihinsä henkilöitä, joilla on kyky huolehtia kuntakonsernin kokonaisedun toteutumisesta.

Konserniohjetta koskevassa säännöksessä edellytetään, että konserniohjeessa annetaan määräykset kunnan *hyvästä hallinto- ja johtamistavasta*. Näissä ohjeissa käydään tyypillisesti läpi omistajan, hallituksen ja toimitusjohtajan

120 Helsingin kaupungin konserniohje 2023, s. 11.
121 Lahden kaupungin konserniohje 2022, s. 2.
122 Porin kaupungin konserniohje 2021, s. 27.

toimivaltaan, vastuuseen ja työskentelyn järjestämiseen liittyviä kysymyksiä. Osalla kaupungeista hyvä hallinto- ja johtamistapa on kuvattu erillisellä *corporate governance* -ohjeella. Niillä kymmenellä kaupungilla, joilla on erillinen corporate governance -ohje, mainintoja kuntakonsernin kokonaisedusta on ohjeissa niukalti. Kuntakonsernin kokonaisedun huomioimista koskevat määräykset liittyvät omistaja-arvon edistämiseen, johtamis- ja hallinnointikäytäntöjen toteuttamiseen sekä riittävän asiantuntemuksen turvaamiseen hallituksessa.

3.3.6 Kunnan ennakkokannan hankkiminen

Kunnan ennakkokannan hankkiminen liittyy kuntakonsernin kokonaisedun toteutumisen varmistamiseen. Kuntalain 47.4 §:n mukaan kunnan konserniohjeessa on määrättävä muun muassa juuri ennakkokannan hankkimisesta. Kunta ei osakkeenomistajana voi suoraan puuttua kuntayhtiön hallituksen päätöksentekoon. Kunta voi kuitenkin edellyttää, että yhtiön johto pyytää kunnan ennakkokannan asiaan. Tyypillisesti ennakkokannan hankkimisvelvollisuus asetetaan hallituksen puheenjohtajalle ja/tai toimitusjohtajalle. Hallituksen on kuitenkin kollektiivina vastattava siitä, että kunnan ennakkokanta on asianmukaisella tavalla hankittu ennen päätöksentekoa, mikäli kunnan konserniohjeessa sitä edellytetään. Toki myös yksittäisten hallituksen jäsenten on viime kädessä huolehdittava, että kunnan konserniohjetta noudatetaan yhtiössä. Kunnan viranhaltijat eivät hallituksen jäseninä toimiessaan voi antaa kunnan ennakkokantaa sellaisessa kuntayhtiössä, jonka hallituksen jäsenenä he toimivat, vaan kunnan kannan antaa konsernijohto.

Kuntayhtiön *hallituksella ei ole velvollisuutta toimia kunnan esittämän ennakkokannan mukaisesti*, eli ennakkokannan tiedustelu ei oikeudellisesti tarkoita kuntayhtiön toimielimen päätösvallan siirtämistä osakkeenomistajalle.[123] Kuntayhtiön johto tekee siis edelleen päätöksensä asiassa itsenäisesti ja saattaa päätyä siihen, ettei ole kuntayhtiön edun mukaista toimia ennakkokannassa esitetyllä tavalla. Yhtiön hallitus lopulta vastaa tekemistään päätöksistä, eikä kunnan ennakkokannan hankkiminen muuta

123 Ruohonen 2018, s. 255–273.

tätä perusasetelmaa[124]. Kunnan kannan hankinta on eri asia kuin yksittäistä asiaa koskevan päätöksenteon siirtäminen yhtiökokouksen käsiteltäväksi. Siirtotilanteessa ei ole kyse kunnan ennakkokannan hankkimisesta, eikä johto tällöinkään voi laittaa täytäntöön osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaista yhtiökokouksen päätöstä. Kuntakonsernin kokonaisetu voi mennä yhtiön edun edelle lähinnä silloin, kun kuntayhtiössä on ainoastaan yksi osakkeenomistaja tai kun päätökselle on kaikkien osakkeenomistajien suostumus[125].

Kunnan kannan hankkiminen ei tarkoita vastuun siirtämistä kunnanhallitukselle tai konsernijohdolle, eikä se merkitse oikeudellisen yhteisvastuun synnyttämistä[126]. Oikeuskirjallisuudessa ei kuitenkaan ole suljettu pois sitä mahdollisuutta, että hallituksen osakkeenomistajalta hankkima kanta saattaisi johtaa yhteiseen korvausvastuuseen osakeyhtiötä, vähemmistöosakkeenomistajaa tai velkojaa kohtaan, mikäli *osakkeenomistaja on ennakkokannan antaessaan myötävaikuttanut* lainvastaisen päätöksen syntymiseen[127]. OYL 22:2.1:n mukaan osakkeenomistajan on korvattava vahinko, jonka hän on myötävaikuttamalla osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen rikkomiseen tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle, toiselle osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle. Kunnan on pidettävä huolta siitä, että se ei anna esimerkiksi osakeyhtiölain vähemmistö- tai velkojiensuojaa rikkovia ennakkokantoja. Kuten aiemmin todettiin, tarkoituksen ja toimialan vastaisen päätöksen *yksimieliset* osakkeenomistajat voivat kuitenkin tehdä, mutta eivät velkojiensuojan vastaista päätöstä.

Toimielinten itsenäinen asema päätöksenteossa on tyypillisesti tunnistettu kuntien konserniohjeissa. Mikäli kuntayhtiö ei ole pyytänyt kunnan ennakkokantaa ennen merkittävän investointipäätöksen tekemistä, kyse on ehdottomaan muotoon kirjoitetun konserniohjemääräyksen rikkomisesta. Konsernin kokonaisetu voisi mennä yhtiön edun edelle lähinnä silloin, kun kuntayhtiössä on vain yksi omistaja, jolloin päätökselle on kaikkien osakkeenomistajien suostumus tai kuntakonsernin kokonaisedun priorisointi pitkällä aikavälillä ajaa myös tytäryhtiön etua. Viime kädessä konsernijohdon on päätettävä, mihin toimenpiteisiin se ryhtyy, mikäli kuntayhtiön hallitus

124 Ks. myös Harjula – Prättälä 2019, s. 383–384.
125 Ruohonen ym. 2021a, s. 197–198.
126 HE 268/2014 vp, s. 176.
127 Nyström 2016, s. 191.

ei toimi kunnan ennakkokannan mukaisesti. Omistajaohjauksen keinoin osakkeenomistajalla on tarvittaessa mahdollisuus vaihtaa kuntayhtiön hallitus, jos yhtiön toiminnassa on ollut selkeitä puutteita eikä hallitus nauti osakkeenomistajan luottamusta.

3.4 Toimintasuositukset – kuntakonsernin kokonaisetu omistajaohjauksessa

Omistajaohjauksen tavoitteena on varmistua siitä, että kuntayhtiöt toteuttavat omistajien yhtiöille asettamia tavoitteita. Yksistään kuntakonsernin kokonaisedun edistämistä koskevalla kuntalain säännöksellä on mahdollista vain rajallisesti vaikuttaa siihen, kuinka onnistunutta kunnan omistajaohjaus on. Konsernijohdon pitää kyetä myötävaikuttamaan yhtiön toimintaan. Kunnissa tulee olla myös taito tunnistaa erilaisia käytettävissä olevia omistajaohjauskeinoja.[128] Kuntakonsernin kokonaisetua on mahdollista edistää useilla omistajaohjauksellisilla välineillä: osakassopimuksella, yhtiökokousedustajille annettavalla ohjeistuksella, henkilövalinnoilla ja konserniohjeistuksella. Kuntakonsernin kokonaisedun edistämiseen velvoittava yhtiöjärjestysmääräys saattaa aiheuttaa hankalia tulkintaongelmia suhteessa OYL 1:5:n mukaiseen voiton tuottamisen tarkoitukseen.

Tyypillisimmin kuntakonsernin kokonaisedun edistämiseen pyritään henkilövalintoja ja kunnan kannan hankintaa koskevilla konserniohjemääräyksillä. Konserniohjeissa on pääosin hyvin tunnistettu, että osakeyhtiön hallitusta ei voi ohjata tekemään päätöstä, joka olisi pakottavan sääntelyn vastainen. Tutkimuksessa havaittiin, että konserniohjeiden määräyksissä oli melko yleisluontoisia määräyksiä koskien kuntakonsernin kokonaisedun edistämistä talouteen, rahoitukseen ja omaisuuteen liittyvissä asioissa. Konserniohjeessa voi olla tarpeen tarkemmin määrätä kuntakonsernin kokonaisedun edistämisestä esimerkiksi sisäisten palveluiden järjestämisessä.

Noin kolmasosassa tarkastelluista konserniohjeista oli määrätty, että kuntayhtiöiden hallituksiin voidaan ottaa ulkopuolisia jäseniä silloin, kun se on kuntakonsernin kokonaisedun kannalta perusteltua. Jää epäselväksi,

128 Vahtera – Ruohonen 2023.

mitä tällä konserniohjemääräyksellä tarkoitetaan. Mahdollisten ulkopuolisten hallitusten jäsenten valinnassa merkityksellistä lienee ulkopuolisten jäsenten kyky edistää kuntayhtiön menestystä.[129] Kuntakonsernin kokonaisedun huomiointia voidaan puolestaan edistää erityisesti luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden valinnoilla kuntayhtiöiden hallituksiin, sillä heillä on paras tuntemus kuntaomistajan tavoitteista. Monesti onkin tarkoituksenmukaista pyrkiä valitsemaan kuntayhtiöihin hybridihallituksia, joissa on sekä poliittista edustusta että ulkopuolista asiantuntemusta.

Kunnissa tulisi myös varmistua tiedonkulusta kunnan tytäryhteisön ja omistajan välillä riittävillä tiedonsaantia ja kunnan ennakkokannan hankkimista koskevilla konserniohjemääräyksillä. Kunnan ennakkokannan hankkiminen liittyy kiinteästi kuntakonsernin kokonaisedun toteutumisen varmistamiseen. Kunnan kannan hankinta on eri asia kuin yksittäistä asiaa koskevan päätöksenteon siirtäminen yhtiökokouksen käsiteltäväksi. Yhtiön hallitus lopulta vastaa tekemistään päätöksistä, eikä kunnan ennakkokannan hankkiminen muuta tätä perusasetelmaa. Viime kädessä konsernijohdon on päätettävä, mihin toimenpiteisiin se ryhtyy, mikäli kuntayhtiön hallitus ei toimi kunnan ennakkokannan mukaisesti. Konserniohjeissa tulee varmistua siitä, että kuntakonsernin kokonaisedun edistämisen kannalta keskeiset asiat on määritelty ennakkokannan tiedustelun piiriin.

Yhtiön edun ja kuntakonsernin kokonaisedun väliset ristiriitatilanteet on tarkoituksenmukaista pyrkiä ratkaisemaan kunnan ja yhtiön välisten neuvotteluiden kautta. Toimintavaihtoehtona kokonaan omistetussa konserniyhtiössä voidaan toki hyödyntää *yksimielisten osakkeenomistajien päätöstä*. OYL 5:1:n mukaan osakkeenomistajat voivat yhtiökokousta pitämättä yksimielisinä päättää yhtiökokoukselle kuuluvasta asiasta. Velkojiensuojan vastaista päätöstä osakeyhtiössä ei kuitenkaan voi tehdä edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella. Lisäksi yhtenä toimintavaihtoehtona on, että hallitus saattaa periaatteellisesti tärkeän yksittäisen asian OYL 6:7.2:n nojalla yhtiökokouksen päätettäväksi, jolloin osakkeenomistajat voivat päättää asiasta haluamallaan tavalla ja ottaa vastuun päätöksestä.

---

129 Kuntayhtiöiden hallitusten jäsenten asiantuntemuksesta ja poliittisen ulottuvuuden merkityksestä valinnoissa ks. Ruohonen 2024.

4 Tilintarkastuksen erityispiirteistä

4.1 Kunnan ja kuntayhtiöiden tilintarkastuksen juridisia lähtökohtia

4.1.1 Kuntayhtiön tilintarkastusvelvollisuus

Kuntayhtiöissä arviointi ja tarkastus jakautuvat kahteen eri lohkoon: tarkastuslautakunnan suorittamaan tavoitteiden toteutumisen arviointiin ja lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tarkastuslautakunta keskittyy arviointityöskentelyssään siihen, miten valtuuston hyväksymässä kuntastrategiassa, talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä muissa konsernia koskevissa valtuuston päätöksissä kuntayhtiöille asetetut tavoitteet ovat toteutuneet. Tilintarkastus puolestaan on pitkälti *laillisuustarkastusta*, eikä tilintarkastaja lähtökohtaisesti puutu kuntayhtiön tekemien päätösten ja toimenpiteiden tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, vaan tarkastelee toimintaa lainmukaisuuden näkökulmasta. Osakkeenomistajan näkökulmasta tilintarkastus on keskeinen osa kuntayhtiöiden toiminnan valvontaa. Kunnan tulee kuntayhtiön osakkeenomistajana pyrkiä varmistumaan yhtiön toiminnan asianmukaisuudesta, ja asianmukainen tilintarkastus on keskeinen osa tätä valvontatehtävää.[130] Kuntayhtiöissä tämä omistajalähtöinen näkökulma on monesta syystä tärkeä: kuntayhtiöillä on usein tärkeä rooli joko itse palveluiden tuottamisessa kuntalaisille tai sitten tulojen tuottamisessa omistajakunnalle tämän palveluiden rahoittamiseksi. Tämän toiminnan lainmukaisuuden varmistaminen on kuntayhtiön tilintarkastajan tärkein tehtävä.

130 Ks. omistajakontrollista ja sen laajuudesta Niskakangas ym. 2011, s. 71–81.

Osakeyhtiön tilintarkastuksesta säädetään osakeyhtiölaissa ja tilintarkastuslaissa. Lisäksi kuntalain 122.2 § kunnan tytäryhteisön tilintarkastuksesta soveltuu kuntayhtiön tilintarkastajan valintaan. Osakeyhtiössä ei ole pakko olla tilintarkastajaa, jos yhtiön toiminta ei ylitä tiettyjä tilintarkastuslaissa asetettuja taloudellisia kriteerejä tai siihen ei ole muuta osakeyhtiölain mukaista perustetta. Velvollisuudesta valita osakeyhtiöön tilintarkastaja säädetään TTL 2:2:ssä. Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta osakeyhtiössä – ja myös kuntayhtiössä – jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai
3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Vaikka yhtiö ei ylittäisikään kahta edellä mainituista kolmesta kriteeristä, tilintarkastaja on valittava, jos yhtiöjärjestyksessä edellytetään tilintarkastajan valintaa. Lisäksi OYL 7:5:n mukaan yhtiössä, jossa ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan ole valittava tilintarkastajaa, yhtiökokouksen on valittava tilintarkastaja, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asiaa kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Omistajaohjauksen ja valvonnan järjestämisen kannalta on usein tarkoituksenmukaista, että myös pienimpiin kuntayhtiöihin valitaan tilintarkastaja, vaikka edellä mainitut taloudelliset kriteerit tai yhtiöjärjestysmääräys eivät tilintarkastuksen toimittamista edellyttäisikään. Käytännössä on kuitenkin havaittu, että jo perustamisvaiheessa kuntayhtiöiden yhtiöjärjestykseen otetaan määräys tilintarkastusvelvollisuudesta, jolloin yhtiön on teetettävä lakisääteinen tilintarkastus. Kuntayhtiöiden osalta tilintarkastukseen liittyy siten piirteitä, jotka käytännössä ovat seurausta kunnan erityisestä roolista yhtiön omistajana. Taloudellisilta tunnusluvuiltaan pienten kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksessä saatetaan siis määrätä tilintarkastajan valinnasta, tai yhtiökokous voi muutoin päättää tilintarkastajan valinnasta. 25 suurimman kaupungin

konserniohjeissa noin neljäsosassa määrätään, että kaikkiin tytäryhteisöihin on valittava tilintarkastaja[131].

4.1.2 Kuntayhtiön tilintarkastajan valinta

Kuntayhtiön tilintarkastajan *valinnasta* päätetään yhtiökokouksessa, eli käytännössä osakkeenomistajan valtaa tilintarkastajan valinnassa käyttää kunnan valitsema yhtiökokousedustaja. Jos tilintarkastajia on valittava useita, osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voidaan OYL 7:2:n mukaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä. Kuntayhtiöiden tilintarkastuksesta määrätään myös kuntalaissa. Kuntalain 122.2 §:n mukaan kunnan tytäryhteisön[132] tilintarkastajaksi on valittava *kunnan tilintarkastusyhteisö*, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Perusteltu syy voi olla esimerkiksi kunnan tytäryhteisöjen suuri määrä.[133] Edellä mainitusta kuntalain säännöksestä huolimatta on mahdollista valita kunnan tytäryhtiöön kunnan tilintarkastusyhteisön *lisäksi* myös muu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö kuin kunnan tilintarkastusyhteisö. Tällöin kunnan tytäryhteisöllä on kaksi tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä. Velvollisuus valita kunnan tilintarkastusyhteisö kuntayhtiön tilintarkastajaksi on olemassa vain silloin, kun kyseessä on *kunnan tytäryhtiö*. Silloin kun kuntayhtiö on useamman kunnan yhteisesti omistama siten, ettei kuntayhtiö ole yhdenkään kunnan kuntalain

---

131 Ks. taulukko 4 luvussa 4.2.2.

132 Kuntalain 6 §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, on *kunnan tytäryhteisö*. KPL 1:5:n pääsäännön mukaan kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohdeyritys*), jos: 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenenemmistö; tai 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Edellä tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta.

133 Ks. Harjula – Prättälä 2019, s. 822.

6 §:ssä tarkoitettu tytäryhtiö, voidaan yhtiön tilintarkastaja siis valita vapaasti (tilintarkastusyhteisö tai luonnollinen henkilö).

Kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämisestä vastaa yleensä kunnan tarkastuslautakunta, mutta tilintarkastajan valinnasta päättää siis tästä huolimatta *kuntayhtiön yhtiökokous*.[134] Mikäli kunnan tytäryhtiön tilintarkastajaksi valitaan muu tilintarkastaja kuin kunnan tilintarkastusyhteisö, päätöksessä tulisi perustella ne tarkastuksen järjestämiseen liittyvät perusteet, joiden seurauksena kunnan tilintarkastusyhteisöä ei ole valittu myös tytäryhtiön tilintarkastajaksi. Jos kuntayhtiön tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tämän on ilmoitettava tilintarkastettavalle yhtiölle, kenellä tilintarkastusyhteisössä työskentelevällä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Jos osakeyhtiölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole tilintarkastusyhteisö, on yhtiökokouksen valittava OYL 7:3:n ja TTL 2:3:n perusteella ainakin yksi varatilintarkastaja.

Kuntalain 122 §:stä seuraa käytännössä se, että kunnan tilintarkastaja eli tilintarkastusyhteisö valitaan yleensä tietyksi toimikaudeksi – yleensä valtuuston toimikaudeksi. Kunnan tilintarkastaja voidaan kuntalain 122 §:n mukaan valita enintään kuuden tilikauden (kalenterivuosi) tarkastamista varten. Vaikka kunnan tilintarkastaja valitaan useammaksi tilikaudeksi, tästä huolimatta kuntayhtiön tilintarkastaja tulee valita osakeyhtiölain tilintarkastajan toimikautta koskevan OYL 7:4:n mukaisesti, jonka perusteella tilintarkastajan toimikausi jatkuu yksityisessä osakeyhtiössä toistaiseksi. Toimikaudesta voidaan kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin, mutta yhtiöjärjestysmääräyksen ei tulisi nykyisin olla sellainen, ettei se mahdollistaisi kunnan tilintarkastusyhteisön valitsemista kuntayhtiön tilintarkastajaksi. Mikäli yhtiöjärjestysmääräys tämän estäisi, olisi yhtiöjärjestystä aiheellista muuttaa. Usein yhtiöjärjestyksen määräyksen perusteella tilintarkastaja valitaan vuosittain varsinaisessa yhtiökokouksessa. Tilintarkastajan toimikausi päättyy ja uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa OYL 7:4:n perusteella uuden tilintarkastajan valinnasta päättävän yhtiökokouksen päättyessä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä tai uutta tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin. Siitä huolimatta, että kuntayhtiön tilintarkastajaksi on valittu tietyksi

134 HE 268/2014 vp, s. 223.

toimikaudeksi kunnan tilintarkastusyhteisö, saattaa se henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö asettaa päävastuulliseksi tilintarkastajaksi, vaihtua tilintarkastajana olevan tilintarkastusyhteisön toimikauden aikana.

4.1.3 Tilintarkastuksen sisältö ja raportointi

TTL 3:1:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon. Kirjanpidon tarkastuksen tarkemmasta sisällöstä ei tilintarkastuslaissa ole säännöksiä.[135] Tilinpäätöksen tarkastamisen osalta tilintarkastajan on tarkastettava, että tilinpäätös on laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti ja antaa noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöstietojen täsmääminen yhtiön kirjanpidon kanssa on tärkeä tarkastuksen kohde.[136] Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuksessa on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3) sekä kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (TTL 3:3). Osakeyhtiön hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tehtävänä on tarkastaa, että yhtiön johto on toiminut lainmukaisesti ja noudattanut yhtiön yhtiöjärjestystä ja ettei ole olennaista syytä epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa (*going concern*).[137]

TTL 3:5:n perusteella tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu *tilintarkastuskertomus*. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta. Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä:

1) antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
2) täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset;

135 Horsmanheimo ym. 2017, s. 84.
136 Ks. Ruohonen 2020, s. 38.
137 Ruohonen 2020, s. 63.

3) onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa; (21.12.2023/1250)
4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa. (21.12.2023/1250)

Tilintarkastajan huomautusvelvollisuudesta säädetään TTL 3:5.5:ssä. Tilintarkastajan on *huomautettava* tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä koskevaa lakia taikka yhteisön yhtiöjärjestystä. Edellä kuvattu tilintarkastajan velvollisuus huomauttaa mahdollisesta johdon vahingonkorvausvastuun synnyttävästä toiminnasta kohdistuu kaikkeen *yhtiön johdon toimintaan*.

Tilintarkastajan huomautusvelvollisuus voi olla toisinaan ongelmallinen kuntayhtiössä, jos yhtiö on yhtiöjärjestyksen perusteella voitontuottamisyhtiö, mutta tosiasiallisesti omistaja on asettanut sille myös muita tavoitteita eikä välttämättä edes odota voiton tavoittelua. Kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä tarkoitukseksi on vain harvoissa tilanteissa määritelty muu kuin voiton tuottaminen.[138] Tällöin kuntayhtiö toimii osakeyhtiölain olettamasäännöksen mukaan voitontuottamistarkoituksessa.

Tilintarkastajan tulee hallinnon tarkastuksen yhteydessä kiinnittää huomiota tehtyjen päätösten lainmukaisuuteen. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko yhtiön johto – hallitus tai toimitusjohtaja – syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta voisi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Jos tilintarkastaja tilinpäätöstä ja hallintoa tarkastaessaan havaitsee, että yhtiössä tehdyt päätökset selkeästi eivät edistä yhtiön voitontuottamistarkoitusta, tilintarkastajan tulisi huomauttaa

138 Ks. Penttilä ym. 2015, s. 77–84.

asiasta tilintarkastuskertomuksessa. Näin ei kuitenkaan juuri koskaan käytännössä menetellä, jos tarkoitus on tosiasiassa muu kuin voiton tuottaminen. Mikäli tilintarkastaja kuitenkin päättäisi asiasta tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa, kuntayhtiön yhtiökokouksen – ja käytännössä kuntaomistajan – päätettäväksi jäisi, mihin toimenpiteisiin se ryhtyy tai jättää ryhtymättä tällaisen huomautuksen johdosta.[139] Tilintarkastaja voi ottaa asian esiin myös lähtökohtaisesti vain yhtiön johdon käyttöön tarkoitetussa tilintarkastuspöytäkirjassa silloin, kun tilintarkastaja katsoo tarkoituksenmukaisemmaksi esittää havaintonsa ei-julkisessa asiakirjassa.[140] Tämäkin ongelma korostaa yhtiön toiminnan tarkoituksen määrittelyn tärkeyttä kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä.

Tilintarkastajalla on oikeus saada kuntayhtiöltä kaikki tiedot, jotka hän tarvitsee tilintarkastustehtävän hoitamiseksi. TTL 3:9:n mukaan yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan.

4.1.4 Lainmukaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden rajanvetoja

Tilintarkastajan on selvitettävä, onko osakeyhtiössä toimittu *lainmukaisesti*. Perinteinen lähtökohta on, että kuntayhtiön tilintarkastaja arvioi ainoastaan johdon toimien laillisuutta eikä tilintarkastajan tule puuttua tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuuskysymyksiä on kuitenkin paikoitellen hankala erottaa toisistaan. Jaottelussa onkin kyse eräänlaisesta *ajattelun apuvälineestä*, jonka tavoitteena on selkeyttää tilin-

139 Penttilä ym. 2015, s. 141.

140 Ks. tilintarkastuspöytäkirjasta TTL 3:7. Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle ja toimitusjohtajalle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava toimielimelle, jonka tehtävänä on huolehtia hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä eli kuntayhtiöissä hallitukselle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

tarkastajan roolia johdon toiminnan valvonnassa[141]. Oikeuskirjallisuudessa on nostettu esiin, että tilintarkastajan olisi *tarvittaessa puututtava tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin*[142]. Tällä viitattaneen siihen, että tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin erottaminen lainmukaisuudesta saattaa joissain tilanteissa olla lähes mahdotonta[143]. Näillä seikoilla on liityntä OYL 1:8:n huolellisuusvelvollisuuteen. Käytännössä tilintarkastajan on kuitenkin hyvin haastavaa puuttua johdon päätöksiin tarkoituksenmukaisuusnäkökulmasta.

Liiketoimintapäätösten tarkoituksenmukaisuudesta päättäminen kuuluu aina ensisijaisesti johdolle. Johdolla on – tai ainakin tulisi olla – yhtiön toimialan tuntemusta. Jos yhtiön johtohenkilöllä ei ole riittävää osaamista, hänen on syytä käyttää apunaan asiantuntijaa tai vaihtoehtoisesti erottava hallituksesta[144]. Tilintarkastajalla ei ole välttämätöntä olla yhtiön toimialan erityisosaamista, eikä tilintarkastajalla sitä usein olekaan. Tarkoituksenmukaisuuskysymysten puntarointi voi liittyä johdon toiminnan lainmukaisuuden arviointiin OYL 1:8:n johdon huolellisuusvelvollisuuden toteutumisen arvioinnin kautta. Tilintarkastajalle velvollisuus tehdä tarkoituksenmukaisuusarviota kuntayhtiön johdon liiketoimintapäätöksistä kuuluu kuitenkin *vain erittäin harvoin, jos lainkaan*. Voitaneen todeta, että tällaisia harvinaisia tilanteita saattaisi tulla eteen esimerkiksi silloin, kun operatiivinen johto on toiminut huolellisuusvelvoitteensa vastaisesti ja aiheuttanut siten olennaista vahinkoa yhtiölle. Lopulta tällaisessa tilanteessa onkin kyse toiminnan lainmukaisuuden arvioinnista.

TTL 3:5.7:n mukaan tilintarkastajan on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa. Asia voidaan kääntää myös niin päin, että *tilintarkastajalla ei edes ole oikeutta* puuttua yhtiön tarkoituksenmukaisuus-

---

141 Tilintarkastajan roolista ks. Horsmanheimo – Steiner 2017, s. 254.
142 Kyläkallio ym. 2017, s. 708.
143 Lars Erik Taxell vaikuttaa pitävän mahdollisena, että tilintarkastaja joutuu puuttumaan tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin esimerkiksi selkeitä puutteita havaitessaan ja erityisesti, kun toimenpiteellä tai laiminlyönnillä on vaikutusta yhtiön maksuvalmiuteen tai vakavaraisuuteen. Taxell 1983, s. 116.
144 Kaisanlahti 2002, s. 17.

kysymyksiin. Jos tilintarkastaja katsoo aiheelliseksi esimerkiksi huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa yhtiössä tehdyn liiketoimintapäätöksen tarkoituksenmukaisuudesta, joka osoittautuu täysin asianmukaiseksi päätökseksi, huomautus saattaa aiheuttaa yhtiölle vahinkoa. Toisaalta tilanne on sama silloin, kun tilintarkastaja tekee virhearvion päätöksen lainmukaisuuden osalta. Osakeyhtiön tilintarkastaja saattaa joutua punnitsemaan johdon toiminnan päätösten tarkoituksenmukaisuutta silloin, kun kyse on tarkoituksenmukaisuuden ja laillisuuden rajapintakysymyksestä. Tällainen tilanne voisi tulla kyseeseen, jos yhtiön johto olisi tehnyt sellaisen liiketoimintapäätöksen, joka ilmeisellä tavalla *vaarantaisi yhtiön toiminnan jatkuvuuden*. Myös tilintarkastuslautakunta on katsonut, että tarkoituksenmukaisuudesta lausuminen ei kuulu tilintarkastajan tehtäviin, vaan tilintarkastajan tulee ensisijaisesti keskittyä tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon laillisuuden tarkastamiseen[145].

Varsinkin verraten vähäisistä asioista tilintarkastajan on usein mielekästä raportoida muulla tavoin kuin tilintarkastuskertomuksessa, jossa huomauttamisen kynnys tarkoituksenmukaisuuskysymyksissä on edellä kuvatuin tavoin *erittäin korkealla*. Silloin kun tarkastuskohteessa ilmenee jotain sellaista, jolla voi katsoa olevan *olennaista* merkitystä yhtiön intressitahojen näkökulmasta, tilintarkastaja voi hyvän tilintarkastustavan estämättä nostaa asian esille. Hyvä tilintarkastustapa kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja harkitsee huomauttamisen kynnystä ja havaintojen raportointitapaa. Myös raportoidessaan muilla tavoin kuin julkisessa tilintarkastuskertomuksessaan tilintarkastajan on pidettävä mielessään, että tilintarkastuksen riippumattomuus ei missään olosuhteissa pääse vaarantumaan. Tarkastuskohteen johdollekaan ei saisi syntyä mielikuvaa, että tilintarkastajan keskeisiin tehtäviin kuuluisi tarkoituksenmukaisuuskysymysten pohtiminen ja niistä suullisesti tai kirjallisesti johdolle raportoiminen.

---

145 Ks. esim. TILA 14/1996. TILAn ratkaisu osoittaa, että laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuustarkastuksen välinen rajanveto saattaa olla häilyvä. Ratkaisusta ei ainakaan seuraa, että tilintarkastajalla olisi hyvän tilintarkastustavan nojalla velvollisuus huomauttaa tarkoituksenmukaisuusarvioinnin pohjalta tekemistään havainnoista yhtiölle.

4.2 Hallintoa ja tarkastusta koskevat määräykset

4.2.1 Kuntien hallintosääntöjen hallintoa ja tarkastusta koskevat määräykset

Suomen kymmenen suurimman kunnan hallintosäännöissä on pitkälti samansisältöisiä määräyksiä talouden ja hallinnon tarkastuksesta.[146] Kaikkien muiden kuntien paitsi Lahden hallintosäännöissä määrätään, että kaupunginvaltuusto valitsee tilintarkastajan tarkastuslautakunnan esityksen pohjalta. Lahtea lukuun ottamatta tilintarkastajan toimikaudeksi asetetaan kaikissa kunnissa enintään kuusi vuotta. Erityisistä pätevyysvaatimuksista määrätään Espoon ja Vantaan hallintosäännöissä: Espoossa tilintarkastajalta vaaditaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksiin erikoistunutta JHT- tai JHTT-tutkintoa ja Vantaalla JHT-tutkintoa. Espoon, Vantaan ja Kuopion hallintosäännöissä määrätään kuntalain 122.2 §:n mukaisesti, että kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä ole erityisestä syystä tarvetta poiketa. Helsingin hallintosäännössä mainitaan erikseen, että tytäryhteisöjen tilintarkastaja voi olla eri kuin kaupungin tilintarkastaja. Edellä mainittuja hallintosääntömääräyksiä tulkittaessa on tärkeää huomata, että esimerkiksi tilintarkastajan pätevyysvaatimukset tulevat suoraan kuntalaista (122.1 §), eivätkä hallintosääntöjen vaatimukset sinällään lisää jo lainsäädännössä olevia velvoitteita tilintarkastusyhteisölle määrätä kunnan päävastuulliseksi tilintarkastajaksi JHT-tutkinnon suorittanut henkilö. Kuntalaista seuraa suoraan myös tilintarkastusyhteisön toimikauden kuuden vuoden enimmäispituus (122.3 §).

Kuntien välillä on hajontaa siinä, mitkä toimielimet muodostavat ulkoisen tarkastuksen kokonaisuuden. Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan lisäksi ulkoisen tarkastuksen yksikkö on yleinen tarkastustoiminnan varsinainen toteuttaja (Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu, Jyväskylä). Helsingissä ulkoiseen tarkastukseen kuuluu tarkastusvirasto, Turussa revisiotoimisto ja Kuopiossa ja Lahdessa puolestaan tarkastustoimisto.

---

146 Tutkimusta varten on tarkasteltu Helsingin, Espoon, Tampereen, Vantaan, Oulun, Turun, Jyväskylän, Kuopion, Lahden ja Porin voimassa olevia hallintosääntöjä. Tiedot on kerätty 27.3.–5.4.2023.

Hallintosääntöjen mukaan kaikkien kymmenen suurimman kunnan tilintarkastajien on laadittava tarkastussuunnitelma. Epäsuorasti tämä käy ilmi Kuopion ja Porin hallintosäännöistä, joissa määrätään tarkastuslautakunnan tehtävästä valvoa tarkastussuunnitelman toteutumista. Muissa hallintosäännöissä määrätään, että tilintarkastaja laatii tarkastussuunnitelman ja työohjelman, jotka se antaa tarkastuslautakunnalle tiedoksi. Helsinkiä ja Vantaata lukuun ottamatta kaikissa hallintosäännöissä lautakunnan tehtäväksi määrätään lisäksi kehitysehdotusten tekeminen tarkastukseen.

Hallintosäännöistä paljastuu hienoinen ero tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan keskinäisen suhteen määrittelyssä. Helsingin ja Oulun hallintosäännöissä on määräys, jonka mukaan tilintarkastaja raportoi suunnitelmiensa ja tavoitteidensa toteutumisesta, tarkastustyön kulusta ja työssä tehdyistä havainnoista *lautakunnan kanssa sovittavalla tavalla*. Muissa kahdeksassa hallintosäännössä puolestaan tilintarkastaja määrätään raportoimaan tarkastuslautakunnalle *sen määräämällä tai päättämällä tavalla*. Vantaan, Jyväskylän, Kuopion ja Porin hallintosäännöissä on lisäksi lauseke, jonka mukaan tilintarkastaja voi ottaa tarkastuslautakunnalta toimeksiantoja lautakunnan käsiteltävien asioiden valmisteluun ja täytäntöönpanoon liittyvien tehtävien suorittamisesta, mikäli ne eivät ole ristiriidassa hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Tampereen, Oulun, Turun, Jyväskylän, Kuopion ja Porin hallintosäännöissä tilintarkastaja määrätään ilmoittamaan havaitsemistaan epäkohdista viipymättä kaupunginhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa.

4.2.2 Tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa koskevat määräykset omistajaohjausasiakirjoissa

Tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa koskevat määräykset on suurimmissa kaupungeissa kirjattu yksinomaan konserniohjeisiin. Määräykset ovat pääosin samansuuntaisia ja mukailevat lakiin kirjattuja velvoitteita tilintarkastajan valinnasta ja tarkastuslautakunnan tehtävistä. Tilintarkastajaehdokkaiden nimeämisoikeus tytäryhteisöjen yhtiökokouksiin on määritetty eri tavoin. Nimeämiseen on otettu kantaa kolmentoista kaupungin konserniohjeissa, joissa nimeämisoikeus on annettu tarkastuslautakunnalle, konsernijohdolle tai konsernijaostolle ja/tai kaupunginhallitukselle.

Taulukko 4.

Tilintarkastusta ja tarkastuslautakuntaa koskevat määräykset 25 suurimman kaupungin konserniohjeissa.[147]

Tytäryhteisön tilintarkastajaksi valittava kunnan tilintarkastusyhteisö	23 (12: ellei mainitusta syystä muuta johdu)
Tarkastuslautakunta suunnittelee/kilpailuttaa tilintarkastuspalvelut	9
Tarkastuslautakunta huolehtii kunnan ja tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta	8
Tilintarkastajaehdokkaiden nimeäminen tytäryhteisöjen yhtiökokouksiin	Tarkastuslautakunta: 3 Konserni-/omistajaohjausjaosto: 6 Kaupunginhallitus: 3 Konsernijohto: 1
Kaikissa tytäryhteisöissä on oltava tilintarkastaja / suoritettava tilintarkastus	6
Tytäryhteisöllä oltava auktorisoitu tilintarkastaja	5

Taulukkoon 4 koottujen yleisimpien määräysten lisäksi konserniohjeissa on yksittäisempiä kirjauksia muun muassa tilintarkastuksen järjestämistavasta, tilintarkastajan velvollisuudesta tehdä huomautuksia, tilintarkastajan muistioista ja lausunnoista, tilintarkastajan toimikaudesta ja tarkastuslautakunnan riippumattomuudesta. Konserniohjeissa on myös edellytetty, että tytäryhteisöihin tulee valita auktorisoitu tilintarkastaja. Tällainen määräys on vanhentunut, sillä tilintarkastajana voi Suomessa nykyään toimia ainoastaan auktorisoitu tilintarkastaja.

4.3 Kunnan ja kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastuksen eroista ja yhtäläisyyksistä

4.3.1 Kunnan tilintarkastuksen sisältö

Kuntayhtiön emokunnan tilintarkastuksen sisältö poikkeaa merkittäviltä osiltaan tilintarkastuslain tarkoittamasta osakeyhtiötä koskevasta tilin-

147 Tiedot kerätty 2.10.2023. Taulukkoon koottu lukumääräisesti yleisimmät määräykset. Tarkat muotoilut vaihtelevat konserniohjeissa. Tarkemmat tiedot liitteessä 1.

tarkastuksesta. Kunnan tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa, laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (18.9.2015/1142) sekä tilintarkastusalan ohjeissa ja suosituksissa[148]. Lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 6 §:n mukaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Käytännössä korostuu nimenomaisesti *Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan* noudattaminen.

Ehkäpä keskeisimpänä erona tilintarkastuslain tarkoittamaan tilintarkastukseen voidaan kunnan lakisääteisessä tilintarkastuksessa pitää kansainvälisten tilintarkastusstandardien roolia. Kansainvälisiä ISA-standardeja ei ole Suomessa säädetty voimaan julkishallinnon ja talouden tilintarkastajista annetussa laissa (ks. aiheesta myös Vaasan hovioikeuden tuomio 31.1.2019 nro 19/104154). Myös Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa todetaan, että ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa[149]. Kansainväliset tilintarkastusstandardit ovat kuitenkin alkaneet juurtua myös osaksi kuntien lakisääteisen tilintarkastuksen käytänteitä tilintarkastajien harjoittaman vapaaehtoisen soveltamisen myötä[150]. Mainitussa Vaasan hovioikeuden ratkaisussa todetaan, että ”ISA-standardit ovat yhteisöjen ja säätiöiden lakisääteisessä tilintarkastuksessa sovellettavien vaatimusten ja hyvän tilintarkastustavan perusta”. Edellä mainittu linjaus koskee siis nimenomaisesti tilintarkastuslain mukaista yhteisöjen (kuten osakeyhtiöt, yhdistykset ja henkilöyhtiöt) ja säätiöiden tilintarkastusta, joihin myös kuntayhtiöiden tilintarkastus lukeutuu.

Kuntalaissa määrätään kunnan tilintarkastajan tehtävistä. Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajan on tarkastettava,

148 Esimerkiksi Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ja soveltuvin osin Suomen Tilintarkastajat ry 2023b, Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA).
149 Suomen Tilintarkastajat ry 2020, s. 6.
150 Rönkkö ym. 2023, s. 282.

1. onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
2. antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta (21.5.2021/419);
3. ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivat ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Havaitsemistaan olennaisista epäkohdista tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

Kunnan tilintarkastajalle osoitettujen tehtävien lisäksi kuntalain 125.1 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastuskertomus osoitetaan kunnanvaltuustolle, jonka tulee käsitellä tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus tilikautta seuraavan kesäkuun loppuun mennessä.

Kuten edellä esitetystä voi havaita, kunnan lakisääteinen tilintarkastus on sisällöltään *laajempi kuin tilintarkastuslain tarkoittama kuntayhtiötä koskeva tilintarkastus*. Laajuus näkyy erityisesti siinä, että tilintarkastaja on ensinnäkin velvoitettu lausumaan tilintarkastuskertomuksessaan valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuudesta, mikä on kunnan tilintarkastuksen tyypillinen erityispiirre. Toisekseen kunnan tilintarkastaja on velvoitettu ottamaan tilintarkastuskertomuksessaan kantaa sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuuteen. Vastaavaa määräystä ei ole tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuslain tarkoittamassa tilintarkastuksessa tilintarkastaja ei anna lausuntoa sisäisen valvonnan tehokkuudesta, vaan muodostaa käsityksen tilintarkastuksen kannalta

relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet[151].

4.3.2 Kuntayhtiön tilintarkastuksen sisältö osana kuntakonsernin tilintarkastusta

Kunnat muodostavat käytännössä aina *kuntakonsernin*, jossa kuntayhtiöt tytäryhtiöinä ovat keskeisessä roolissa. Kuntakonserni on määritelty kuntalaissa kirjanpitolain konsernimääritelmän mukaisesti. Kuntalain 6 §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Kuntalain 114 § velvoittaa kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, joka laaditaan samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös.

Kuntalain 114 §:n mukaan konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi konsernitilinpäätökseen sisällytetään mainitun säännöksen velvoittamana konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Kuntayhtiöiden konsernin ulkoiset tuotot ja kulut, varat ja velat sekä rahavirrat sisältyvät siten kuntakonsernin tuloslaskelmaan, taseeseen ja rahoituslaskelmaan. Kuntalain 123 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan on tarkastettava, antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. On näin ollen luontevaa, että kunnan tilintarkastusyhteisö toimii pääsääntöisesti myös kuntayhtiöiden tilintarkastajana. Näin toimittaessa kunnan tilintarkastaja saa sujuvasti ja ajantasaisesti tiedot myös konserniyhtiöiden tilinpäätösluvuista tarkastaessaan konsernilaskelmia. Konsernilaskelmien lisäksi muun muassa kuntayhtiöiden *taseen ulkopuoliset vastuusitoumukset* ovat yksi konsernin kannalta keskeinen tarkastuskohde.

151 Suomen Tilintarkastajat ry 2023a.

Kuntakonsernin konsernitilinpäätöksen tarkastuksesta on annettu tarkempaa ohjeistusta muun muassa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -ohjeessa[152]. Sitä voidaan pitää kuntakonsernin tilintarkastuksen toteuttamisen kannalta keskeisenä, sillä kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee varmistua tilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tällöin edellä mainitun ohjeen mukaan tilintarkastustoimenpiteiden kohteena ovat muun muassa:

- yhdistelyiden oikeellisuus
- olennaisten eliminointi- ja oikaisukirjausten oikeellisuus
- laskutoimitusten oikeellisuus
- konsernitilinpäätöksen tositeaineiston asianmukaisuus
- konsernitilinpäätöstä koskevan tiedonsiirron oikeellisuus (konsernilaskelmat vs. tilinpäätös)
- konsernitilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuus tilinpäätöksessä huomioiden kirjanpitolautakunnan kuntajaoston konsernitilinpäätöstä ohjaavat yleisohjeet ja lausunnot.

Edellä mainittujen tehtävien sujuvan hoitamisen näkökulmasta voidaan katsoa, että saman tilintarkastusyhteisön toimiminen sekä emokunnan että tytäryhtiöiden tilintarkastajana on tarkoituksenmukaista. Tätä tukevat kansainvälisten tilintarkastusalan ammattistandardien[153] ohjeet, joiden mukaan konsernin tilintarkastajan on muun muassa hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin osien taloudellisesta informaatiosta.

Kuntayhtiöiden tilintarkastuksessa osana kuntakonsernin tilintarkastusta yksi keskeinen näkökulma on siis konsernitilinpäätöksen tarkastaminen ja siihen liittyvien tiedonsaantikysymysten tehokas ratkaiseminen. Toinen keskeinen näkökulma liittyy kuntalain 123 §:ssä tilintarkastajalle säädettyyn

152 Suomen Tilintarkastajat ry 2020.
153 Suomen Tilintarkastajat ry 2023b, ISA 600 Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna).

velvollisuuteen *konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastamisesta*. Konsernivalvonnan tarkastaminen järjestyy sujuvasti, kun kunnan tilintarkastusyhteisöllä on luonteva keskusteluyhteys konserniin kuuluvien kuntayhtiöiden johdon kanssa ja pääsy kuntayhtiön hallinnon pöytäkirjoihin. Kunnan tilintarkastaja kykenee siten keräämään evidenssiä myös konsernivalvonnan asianmukaisesta järjestämisestä toimiessaan tytäryhtiön tilintarkastajana.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan konsernivalvonnan osalta tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys siitä, *miten konsernin emo ohjaa ja valvoo konserniyhtiöidensä toimintaa*. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -ohjeessa todetaan konsernivalvonnan tavoitteena olevan ”varmistaa, että konserniyhtiöihin ei sisälly sellaisia merkittäviä riskejä, joista emoyhteisö ei saisi tietoa, ja jotka voisivat toteutuessaan aiheuttaa merkittäviä taloudellisia seuraamuksia myös emoyhteisölle, jonka rahoitus tapahtuu julkisin varoin”[154]. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan konsernivalvontaa tarkastaessaan tilintarkastaja voi arvioida muun muassa seuraavia seikkoja:

- Miten konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyvät vastuut on jaettu?
- Onko konserniohjeissa määritellyt konsernijohdon tehtävät toteutettu?
- Millaisia konserniohjeita emo on konserniyhtiöille antanut ja miten on varmistettu, että ohjeet on huomioitu yhtiöiden päätöksenteossa?
- Millaisia ohjeita on annettu emoa tytäryhtiöiden päättävissä elimissä toimiville emon edustajille ja miten niiden noudattamista on valvottu?
- Onko tytäryhtiöiden tavoitteiden toteutumista seurattu ja onko edellytetty selvityksiä poikkeamille?
- Ovatko tytäryhtiöiden raportointivelvoitteet toteutuneet konserniohjeessa määritellyllä tavalla?
- Onko konserniohjeita noudatettu niin sanottua ennakkolupaa vaativissa asioissa?

154 Suomen Tilintarkastajat ry 2020.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ohjeistaa konsernivalvonnan tarkastuksessa tilintarkastajaa ottamaan huomioon konserniyhtiöistä saadut tiedot. Ohjeessa tarkennetaan, että näitä tietoja voidaan saada joko yhtiöiden tilintarkastajien raporteista tai *toimimalla konserniyhteisöjen tilintarkastajana*. On ilmeistä, että tiedonsaanti on tehokkaampaa saman tilintarkastusyhteisön tilintarkastajien kesken, jotka hyödyntävät samoja tietojärjestelmiä muun muassa tilintarkastustyönsä dokumentoinnissa.

Kuntayhtiön tilintarkastus on siis kokonaisuutena emokunnasta erillisenä toteutettava tilintarkastustoimeksianto, mutta erillisyydestään huolimatta kyse on myös samaan konsernikokonaisuuteen kuuluvien yhteisöjen tilintarkastuksen yhteensovittamisesta. Kuntalain mukaiset kuntakonsernin tilintarkastajalle osoitetut konsernitilinpäätöksen ja konsernivalvonnan tarkastusvelvollisuudet tekevät kokonaisuudesta tilintarkastuksen näkökulmasta entistä kiinteämmän.

4.3.3 Kunnan ja kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastuksen yhteensovittaminen

Kuntalain 122 §:n mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kunnan kilpailuttama tilintarkastusyhteisö hoitaa koko kuntakonsernin tilintarkastukset mukaan lukien kunnan tytäryhtiöt. Saman tilintarkastusyhteisön käyttäminen koko konsernin tilintarkastajana on perusteltua ensinnäkin *konsernitilinpäätöksen* tarkastamista sujuvoittavan tiedonkulun näkökulmasta. Toisaalta kuntalain 123 §:n vaatimukset poikkeavat tilintarkastuslain tarkoittamasta tilintarkastuksesta siten, että kunnan tilintarkastusyhteisön on tarkastettava konsernitilinpäätöksen lisäksi *konsernivalvonnan järjestämisen* asianmukaisuus. Voidaan näin ollen nähdä perusteltuna, että konsernivalvonnan kohteena olevan kunnan tytäryhtiön tilintarkastajana toimii emokunnan tilintarkastusyhteisö. Kunnan tilintarkastusyhteisön on mahdollista suunnitella, aikatauluttaa ja yhteensovittaa tehokkaasti emokunnan, tytäryhtiöiden ja konsernitilinpäätöksen tilintarkastus tilanteessa, jossa kaikki konsernin osat ovat saman tilintarkastusyhteisön tarkastettavina.

Kunnan tytäryhtiöillä voi varsinkin suuremmissa kaupunkikonserneissa olla useita eri päävastuullisia tilintarkastajia, jotka kukin hoitavat omia toimeksiantojaan osana kuntakonsernin tarkastustiimiä. Näin ollen kuntakonsernin päävastuullisen tilintarkastajan ei tarvitse itse toimia kaikkien konsernin osien vastuutarkastajana erityisesti sellaisissa kunnissa, joissa konserni voi muodostua kymmenistä eri yhteisöistä. Erityisesti pienemmissä ja keskisuurissa kunnissa on mahdollista, että sama JHT-tilintarkastaja toimii kaikkien konsernin osien päävastuullisena tilintarkastajana. Tämä saattaa johtaa tilanteeseen, jossa päävastuullisen tilintarkastajan ei ole mahdollista allokoida rajallista ajankäyttöään yksittäiseen kuntayhtiöön siinä määrin, mitä esimerkiksi kuntayhtiön johto odottaa. Tällaisissa tilanteissa kuntayhtiön on mahdollista nimittää yhtiökokouksessaan yhtiölle kaksi tilintarkastajaa, joista toinen on kunnan tilintarkastusyhteisö ja toinen joku muu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tällöin kuntakonsernin ja kunnan tytäryhtiön tilintarkastusten yhteensovittaminen mahdollistetaan tehokkaasti käyttäen samaa tilintarkastusyhteisöä ja toisaalta kuntayhtiön johto saa tarvitsemaansa tukea mahdolliselta toiselta tilintarkastajalta.

Kuntakonsernin tilintarkastajan tehtäviin ei automaattisesti ilman yhtiökokouksen tilintarkastajan valintaa koskevaa päätöstä kuulu kunnan tytäryhtiöiden toiminnan tarkastaminen, vaan linkki tytäryhtiöihin tulee nimenomaan konsernitilinpäätöksen tarkastamisen ja toisaalta konsernivalvonnan järjestämisen tarkastuksen kautta. Tytäryhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus on säädetty tytäryhtiön oman tilintarkastajan tehtäväksi. Tästäkin näkökulmasta on perusteltua, että kunnan ja sen tytäryhtiön tilintarkastajina toimisivat saman tilintarkastusyhteisön tilintarkastajat.

4.3.4 Tilintarkastajan rooli tarkastuslautakunnan tukena

Perinteisesti kunnan tilintarkastajan rooli tarkastuslautakuntatyöskentelyn tukena on ollut keskeinen. Varsinkin pienemmissä kunnissa viranhaltijakoneiston osaaminen ja mahdollisuudet tukea tarkastuslautakuntatyöskentelyä ovat olleet rajalliset. Näin ollen on ollut tarpeen sisällyttää tilintarkastuspalveluiden kilpailutukseen vaade saada samalta palveluntuottajalta tarkastuslautakunnan sihteeripalvelu. Tämä on käytännössä tarkoittanut

sitä, että pienen kunnan päävastuullinen tilintarkastaja on toiminut tarkastuskohteen tarkastuslautakunnan vaatimuksesta myös tarkastuslautakunnan sihteerinä. Järjestelyllä on saatu ratkaistua viranhaltijakunnan osaamisvajeen ja niukkuuden aiheuttama resurssiongelma, ja toisekseen tiedonkulku kunnan tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan kesken on ollut sujuvaa.

Toisaalta järjestely saattaa aiheuttaa mahdollisen uhan tilintarkastuksen riippumattomuudelle. Kunnan tilintarkastaja saattaa tahtomattaankin vaikuttaa esimerkiksi seuraavan kauden tilintarkastuskilpailutukseen, vaikka jääväisi itsensä tarkastuslautakunnan sihteerin roolissa tilintarkastushankintaa koskevasta päätöksenteosta. Toisaalta myös esimerkiksi tarkastuslautakunnan harjoittama tilintarkastuspalvelun toteutumisen seuranta saattaa häiriintyä tilintarkastajan ollessa lautakunnalle liian läheinen toimija. Riippumattomuuskysymys on siten ilman muuta relevantti. Tilintarkastuksen riippumattomuutta voidaan pitää niin keskeisenä vaatimuksena koko kuntatilintarkastusjärjestelmän uskottavuudelle, että asia on ratkaistava. Tilintarkastushankinnan kilpailutukseen sisällytetään tyypillisesti myös kuntakonserniin kuuluvat yhteisöt, jolloin myös kunnan tytäryhtiöiden tilintarkastukset sisältyvät keskeisenä osana kilpailutettavaan kokonaisuuteen. Kysymys on siten merkityksellinen myös kuntayhtiöiden tilintarkastuksen laadun ja uskottavuuden näkökulmasta.

Erityisesti pienten kuntien tarkastuslautakuntatyöskentelyn toimivuus on pyrittävä takaamaan, joten sihteeripalveluiden hankinta tuskin tulee kokonaan loppumaan. Tällöin nousee ratkaistavaksi ongelma, mistä tarkastuslautakunnan sihteeripalvelut jatkossa saadaan hankittua, jos kunnan oma tilintarkastusyhteisö ei niitä enää olisi oikeutettu tuottamaan. Suurissa kunnissa on tähän päivään asti ollut resursseja palkata omia viranhaltijoita tukemaan tarkastuslautakunnan laadukasta arviointityöskentelyä, joten kysymys ei ole niinkään relevantti Suomen suurimpien kuntien kohdalla. Toisaalta tarkastuslautakunnan sihteeripalveluita saattaisi olla tarkoituksenmukaista pyrkiä hankkimaan esimerkiksi avoimen kilpailutuksen avulla muilta kuin kunnan omalta tilintarkastusyhteisöltä.

Kunnan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön edustajan toimiminen tarkastuslautakunnan sihteerinä tuo mukanaan hyötyjä, mutta toisaalta myös

jännitteitä tilintarkastuksen ja tarkastuslautakuntatyöskentelyn yhteensovittamisessa. Toiminnan yhteensovittamisessa eduksi voidaan nähdä sihteerityöskentelyn aikaansaama sujuva kommunikointi ja suhteiden tiivistyminen. Toisaalta tämä aiheuttaa luontaisia jännitteitä riippumattoman tilintarkastuksen ja lautakunnan arviointityöskentelyn välille. Kokonaisuutena voidaan siten katsoa, että tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan väliset suhteet ovat vielä monilta osiltaan jäsentymättömiä ja kaipaavat pelisääntökeskustelua.

4.4 Kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautuksista

Kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautuksista ei ole kovin kattavasti tutkittua tietoa. Suomalaisia kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautuksia on kuitenkin tutkittu muun muassa opinnäytetyössä, jossa analysoitiin yhteensä 880 kuntayhtiön tilintarkastuskertomusta tilikausilta 2018 ja 2019. Huomionarvoista on, että kyseisessä analyysissa löydettiin vain 29 kappaletta tilintarkastuskertomuksia, jotka olivat mukautettuja eli vakiomuodosta poikkeavia. Tämä tarkoittaa, että kuntayhtiöitä koskevien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä oli vain *noin kolme prosenttia analysoiduista tilintarkastuskertomuksista*.[155] Tätä hanketta varten kerättyjen kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät tilikaudelta 2021 osoittavat niin ikään noin kolmen prosentin tasoa.[156] Määrä poikkeaa merkittävästi *kuntien* tilintarkastuskertomusten mukautusmääristä, sillä eräässä toisessa tutkimuksessa havaittiin, että peräti 33,1 prosenttia Manner-Suomen *kuntien* tilintarkastuskertomuksista oli mukautettuja.[157]

Kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät ovat tätä hanketta varten kerätyn aineiston perusteella niin ikään alhaisempia kuin aikaisemman tutkimuskirjallisuuden mukaan listayhtiöiden vastaavat

155 Honkola 2021.
156 Tutkimushanketta varten kerättiin vuoden 2023 aikana yhteensä 299 kuntayhtiön tilintarkastuskertomukset koskien tilikautta 2021.
157 Tutkimuksessa analysoitiin yhteensä 1 432 kuntakonsernin tilintarkastuskertomusta tilikausilta 2009–2013. Paananen ym. 2020.

(7,2 %).[158] Kansainvälisissä tutkimuksissa listayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät ovat olleet jonkin verran tätä korkeampia, esimerkiksi 9,4 prosenttia (2012)[159] ja 10,9 prosenttia (2008)[160]. Toki on huomattava, että listayhtiöitä ylipäätään koskee yksityisiä osakeyhtiöitä laajemmat velvoitteet. Kokonaisuutena voidaan siis todeta, että tätä hanketta varten kerätyn aineiston perusteella kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät ovat *melko alhaisia*. Juurisyitä mukautusmäärien alhaisuuteen on toistaiseksi tutkittu vähän. Olisi tarpeen selvittää, selittyykö kuntayhtiöiden mukautusmäärien alhaisuus laadukkaammalla talousraportoinnilla ja huolellisemmalla hallinnolla vai onko kyse tilintarkastuksen laatuun liittyvistä seikoista.

Kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmääriin olisi syytä kiinnittää tutkimuksessa tarkempaa huomiota, jotta mahdolliset alhaiset mukautusmäärät saisivat taakseen laajempaa tutkimustietoa ja toisaalta mukautuksiin vaikuttavien tekijöiden ymmärrys lisääntyisi. Kuntakonsernin tilintarkastaja kiinnittää kuntalain mukaisessa tilintarkastuksessaan huomiota myös konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuuteen (kuntalaki 123 §), mutta konsernivalvonnan kohteen, kuntayhtiön, tilintarkastus noudattelee tilintarkastuslain 3 luvun säännöksiä, joiden mukainen tilintarkastuksen laajuus poikkeaa kuntalain vaatimuksista. Tätä taustaa vasten on luontevaa, että myös tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät ovat erilaisia kunnissa ja kuntayhtiöissä. Voidaan siis ajatella, että kunnan tilintarkastus ja kuntayhtiön tilintarkastus ovat toisistaan poikkeavat ”tuotteet”, joista kunnan tilintarkastus on sisällöltään merkittävästi laajempi. Edellä mainittu laajuusero selittyy muun muassa kunnan tilintarkastajan velvollisuudella lausua tilintarkastuskertomuksessaan valtionosuuksien perusteista annetuista tiedoista sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuudesta. Tilintarkastuskertomusten mukautusmäärien poikkeavuus kuntien ja kuntayhtiöiden välillä ei hiljalleen kehittyvän tutkimustiedon valossa näyttäydy siten odottamattomana.

---

158 Vuonna 1998 julkaistussa tutkimuksessa 7,2 prosenttia Helsingin pörssin listayhtiöistä oli saanut mukautetun tilintarkastuskertomuksen Laitinen – Laitinen 1998. Vertailukelpoisuuteen on kuitenkin suhtauduttava varauksella, sillä tutkimus on tehty eri ajankohtana kuin kuntayhtiöitä koskeva tutkimus.
159 Chan ym. 2012.
160 Li ym. 2008.

4.5 Tilintarkastus ja tarkastuslautakunta – toiminnan yhteensovittaminen

Tämän tutkimuksen empiirisessä tarkastelussa havaittiin, että suomalaisten kaupunkien hallintosäännöistä paljastuu hienoinen ero tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan keskinäisen suhteen määrittelyssä. Joissakin hallintosäännöissä määrätään, että tilintarkastaja raportoi suunnitelmiensa ja tavoitteidensa toteutumisesta, tarkastustyön kulusta ja työssä tehdyistä havainnoista *lautakunnan kanssa sovittavalla tavalla*. Joissain hallintosäännöissä puolestaan tilintarkastaja määrätään raportoimaan tarkastuslautakunnalle *sen määräämällä tai päättämällä tavalla.* Muutamien kaupunkien hallintosäännöissä on lisäksi lauseke, jonka mukaan tilintarkastaja voi ottaa tarkastuslautakunnalta toimeksiantoja lautakunnan käsiteltävien asioiden valmisteluun ja täytäntöönpanoon liittyvien tehtävien suorittamisesta, mikäli ne eivät ole ristiriidassa hyvän tilintarkastustavan kanssa. Vaikuttaa siis siltä, että hallintosääntöjen näkökulmasta tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välinen suhde on edelleen joiltain osin jäsentymätön. Tätä teemaa käsitellään tarkemmin tutkimuksen seuraavassa luvussa.

Jännitteitä tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välille saattaa aiheutua kuntakonsernin tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välisistä eroista tiedonsaantioikeuksissa. Tarkastuslautakunnalla saattaa olla intressissä saada tietoja kunnan tytäryhtiön toiminnasta, mutta kuntalain mukaan tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus on sidottu varsin tiukasti arviointitehtävään. Kuntalain 124 §:n mukaan tarkastuslautakunnalla on salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita se pitää tarpeellisina arviointitehtävän hoitamiseksi. Kunnan tilintarkastajalla sen sijaan on kuntalain 124 §:n mukaan salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta ja kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tilintarkastajan on siten huomioitava erilaiset tiedonsaantioikeudet toimiessaan yhteistyössä tarkastuslautakunnan kanssa.

Tiedonsaannin epätasapainoa tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välillä on mahdollista tasoittaa esimerkiksi konserniohjeen määräyksellä, jonka mukaan tarkastuslautakunnalla olisi oikeus saada tietoja suoraan myös

kunnan tytäryhtiöstä. Tällaista tiedonsaantioikeutta haastavat toisaalta tilintarkastuslakiin säädetty tilintarkastajan salassapitovelvollisuus sekä mahdolliset kuntayhtiön toimintaan liittyvät liikesalaisuudet. Tilintarkastuslain 4:8:n mukaan tilintarkastaja ei saa ilmaista ulkopuoliselle tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaa seikkaa, ellei tilintarkastuslaissa toisin säädetä. Tämä aiheuttaa luonnollisesti haasteita tilintarkastajan kommunikoinnille tarkastuslautakunnan suuntaan. Toisaalta on huomattava kuntalain 123 §:n vaatimus, jonka mukaan havaitsemistaan olennaisista epäkohdista tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa ja että tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle. Kuntalain mukaan tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välillä on siten luontainen raportointiyhteys, mutta tämä raportointiyhteys koskee erityisesti kuntalain tarkoittamaa tilintarkastusta.

4.6 Toimintasuositukset – tilintarkastajan rooli ja käytäntöjen kehittäminen

Tilintarkastajan rooliin kuntakonsernien lakisääteisenä tilintarkastajana liittyy monia erityispiirteitä. Näkemyksemme mukaan omistajaohjauksen ja valvonnan järjestämisen kannalta on tarkoituksenmukaista, että myös pienimpiin kuntayhtiöihin valitaan tilintarkastaja, vaikka edellä mainitut taloudelliset kriteerit tai yhtiöjärjestysmääräys eivät tilintarkastuksen toimittamista edellyttäisikään.

Nähdäksemme varsinkin pienissä kuntakonserneissa tilintarkastusyhteisöltä usein edellytetään myös *tarkastuslautakunnan sihteeripalvelun* tuottamista. Käytännössä tämä tarkoittaa monissa tapauksissa sitä, että kuntakonsernin päävastuullinen tilintarkastaja allokoi suuren osan ajankäytöstään tarkastuslautakuntatyöskentelyn tukemiseen. Tämä muodostaa potentiaalisen jännitteen tarkastuslautakunnan ja päävastuullisen tilintarkastajan välille, sillä sihteerityöskentely saattaa läheisyyden uhkan myötä vaarantaa tilintarkastuksen riippumattomuuden. Sihteerityöskentely saattaa toisaalta vaikuttaa ongelmalliseen odotuskuiluun siten, että tarkastuskohteen keskeisten sidosryhmien odotukset tilintarkastajan työskentelyn kattavuutta kohtaan

kasvavat yhä epärealistisemmiksi.[161] Esimerkiksi poliittiset päättäjät, kuntalaiset ja media saattavat ajatella, että tilintarkastaja on kattavasti mukana niin laillisuusvalvonnassa kuin tuloksellisuusarvioinnissa tämän työskennellessä aktiivisena sihteerinä tarkastuslautakunnan apuna.

Tosiasiassa sihteerityöskentely sitoo jo valmiiksi niukkoja resursseja pois tilintarkastuksen lakisääteisistä velvoitteista. Tilintarkastukseen allokoidut resurssit ovat jo valmiiksi useiden kuntien kohdalla niukat, joten lisäodotuksiin vastaaminen ei varsinkaan pienempien kuntien kohdalla ole realistista. Kuntakonsernien tilintarkastusmarkkinan kilpailuasetelman näkökulmasta vaade tuottaa tilintarkastusyhteisön puolesta tarkastuslautakunnan sihteeripalvelua saattaa olla tekijä, joka vähentää markkinatoimijoiden kiinnostusta tarjota palveluitaan kuntakonserneille. Tämä voidaan nähdä ongelmallisena tekijänä markkinassa, jossa toimijoiden määrä on jo lähtökohtaisesti rajallinen ja markkinoille tulon vaatimukset ovat lakisääteisen palvelun kohdalla korkeat. Nähdäksemme ei ole tarkoituksenmukaista, että kunnan tilintarkastusyhteisö toimii tarkastuslautakunnan sihteerinä. Käytännössä sihteeripalvelun voisi hankkia tarvittaessa erikseen.

Kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden *tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät* vaikuttavat olevan verraten alhaiset. Näkemyksemme mukaan tämä on havainto, joka ansaitsee osakseen yksityiskohtaista jatkotutkimusta sekä alan sääntelytoimijoiden että tutkijoiden toimesta. Kirjallisuuskatsauksen perusteella totesimme, että vertailututkimukset erityisesti kuntakonsernien tilintarkastuskertomusten mukautuksista osoittavat, että tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät kuntayhtiöitä omistavien kuntien kohdalla ovat merkittävästi kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautuksia korkeampia. Näitä ei kuitenkaan voi suoraan verrata keskenään, sillä kunnan tilintarkastuksen sisältö poikkeaa kuntayhtiöiden tilintarkastuksen sisällöstä ja myös toiminnan laajuudessa on eroa. Kuntayhtiöiden mukautusmäärien osalta *paras vertailukohta olisi muiden yksityisten osakeyhtiöiden mukautusmäärät*, joista ei ole kattavaa Suomea koskevaa tutkimusta saatavilla.

Jatkotutkimuksen tehtäväksi jää selvittää, liittyvätkö nykyiset alhaiset kuntayhtiöiden tilintarkastuskertomusten mukautusmäärät kuntayhtiöiden

161 Odotuskuilusta ks. Ruohonen 2023b, s. 402–404.

talousraportoinnin ja hallinnon korkeaan laatuun vai kenties puutteisiin havaita olennaisia virheitä kuntayhtiöiden tilinpäätöksissä tai hallinnossa. Kuntayhtiöihin liittyy tilintarkastuksen näkökulmasta monia haasteellisia kysymyksiä, kuten kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen suhteessa kuntayhtiön edistämiseen sekä emokunnan ja tytäryhtiöiden väliset toimet. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Näkemyksemme on, että tarkastuslautakunnissa tulisi pyrkiä suuntaamaan arviointityötä enenevissä määrin konsernivalvonnan ja -ohjauksen menettelytapojen arviointiin. Tämä saattaisi olla omiaan lisäämään päättäjien huomiota myös kuntayhtiöiden tilintarkastusta kohtaan. Taloudellisten toimintaedellytysten arvioinnissa fokuksen pitäisi olla vahvasti kuntakonsernin tunnusluvuissa. Näiden oikeellisuuden varmentamisessa kuntayhtiöiden tilintarkastajilla on keskeinen rooli.

Tarkastuslautakunnan toiminnan riittävään resursointiin tulisi kunnissa kiinnittää huomiota, sillä tarkastuslautakunnalla on keskeinen merkitys talouden arviointitavoitteiden ja toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin lisäksi kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisessa.

5 Tarkastuslautakunnan rooli kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden ja omistajaohjauksen arvioinnissa

5.1 Kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet ja niiden arvioinnin lähtökohdat

Kuntayhtiöille asetetaan tavoitteita monin tavoin, joista osa liittyy yhtiön sisäiseen tavoitteenasettamiseen ja osa yhtiön ulkoiseen, kuntayhtiön omistajakunnan tekemään tavoitteiden asettamiseen. Yhtäältä tavoitteiden asettamista ja niiden toteutumisen seurantaa voidaan siis toteuttaa yhtiön sisäisesti, tyypillisesti yhtiön hallituksen toimesta talousarvion ja hallituksen itsensä linjaaman strategian kautta. Toisaalta kuntayhtiön omistajakunta tai -kunnat asettavat erilaisia kuntayhtiön taloutta ja toimintaa koskevia tavoitteita omissa talousarvioissaan ja -suunnitelmissaan. Tällainen tavoitteenasetanta voi monesti olla sangen yksityiskohtaista. Lisäksi kunnat päättävät kuntayhtiöiden toimintaa koskevista yleisperiaatteista esimerkiksi kuntastrategiassa, konserniohjeissa ja muissa kunnanvaltuustojen tekemissä yksittäisissä päätöksissä. Konsernijohto saattaa antaa kuntayhtiöille myös muuta konserniohjausta, jota kuntayhtiön odotetaan noudattavan. Asetettujen tavoitteiden toteutumista arvioidaan monin erilaisin tavoin. Yhtiön hallitus suorittaa yhtiön sisäistä tavoitteiden toteutumisen seurantaa. Lisäksi kunnan konsernijohto ja tarkastuslautakunta arvioivat yhtiön ulkopuolella, miten yhtiölle asetetut tavoitteet toteutuvat.

Kuntayhtiön hallitus arvioi – tai ainakin sen tulisi arvioida – säännöllisesti sitä, miten kuntayhtiön toimiva johto kykenee täyttämään yhtiön hallituksen

yhtiölle asettamat tavoitteet. Tämä tapahtuu tyypillisesti hallituksen kokouksissa. Esimerkiksi tilikaudelle laaditun talousarvion tai muiden taloudellisten mittarien toteutumista tulisi seurata aktiivisesti tilikauden aikana. Tarvittaessa hallitus voi antaa yhtiön toimitusjohtajalle yksityiskohtaista ohjeistusta, miten yhtiötä tulee johtaa tavoitteiden saavuttamiseksi.

Kunnan konsernijohto arvioi kuntayhtiön tavoitteiden toteutumista säännöllisesti. Kuntalain 48 §:n mukaan konsernijohto vastaa kuntakonsernissa omistajaohjauksen toteuttamisesta sekä konsernivalvonnan järjestämisestä, jollei hallintosäännössä toisin määrätä. Kun konsernijohdolla on velvollisuus huolehtia konsernivalvonnan järjestämisestä, tulee sen osana tätä velvollisuutta seurata myös sitä, miten kuntayhtiö täyttää sille asetetut tavoitteet. *Tarkastuslautakunta* puolestaan arvioi, miten valtuuston hyväksymässä kuntastrategiassa, talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä muissa konsernia koskevissa valtuuston päätöksissä asetetut tavoitteet ovat toteutuneet.

Tässä luvussa keskitytään tavoitteiden asettamiseen kuntayhtiöille omistajakunnan toimesta sekä siihen, miten tarkastuslautakunta suorittaa kuntayhtiöiden toimintaan, kuntakonsernin kokonaisedun toteutumiseen ja omistajaohjaukseen liittyvää arviointia osana tehtäviään. Lisäksi huomiota kiinnitetään siihen, että kuntalain 121 §:ssä lueteltujen tarkastuslautakunnan tehtävien lisäksi tarkastuslautakunta voi kiinnittää huomiota myös toiminnan ja toimintatapojen tarkoituksenmukaisuuteen.[162] Tällä on omat heijastusvaikutuksensa siihen, miten kuntayhtiöille asetetaan tavoitteita ja miten kuntakonsernien omistajaohjausta kehitetään.

5.2 Tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille

Kuntalain 110 §:n mukaan valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi *talousarvio* ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Valtuusto voi talousarviolla asettaa ensinnäkin tavoitteita kunnan tytäryhteisöille. Toiseksi talousarviolla voidaan antaa myös ohjausta siihen, miten kunnan konsernijohdon tulisi johtaa kuntakonsernia ja antaa omistajaohjausta.

162 HE 268/2014 vp, s. 84.

Kuntalain 110.2 §:n mukaan talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Säännös on yleispiirteinen, ja siinä edellytetään vain, että talousarviossa asetetaan myös kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Näin ollen se, miten yksityiskohtaisesti kuntayhtiön omistajakunta asettaa tytäryhteisöjä koskevia tavoitteita talousarviossa ja -suunnitelmassa, jää kunnan itsensä päätettäväksi. Kunnan päätäntävallassa on, antaako se talousarviossa myös muuta omistajaohjausta koskevaa ohjausta, kuten tavoitteen siitä, että konsernijohdon tulee pitää esimerkiksi tavoitekeskustelu jokaisen kunnan tytäryhtiön kanssa vuosittain.

Talousarviota täydentävän muun omistajaohjauksen ja tavoitteenasetannan antaminen on sekin pitkälti kunnan itsensä päätettävissä oleva tarkoituksenmukaisuuskysymys. Kuntalain 47 §:ssä on kuitenkin edellytetty, että kunnalla tulee olla konserniohje, sekä edellytetty kunnan antamaan konserniohjeessa määräykset tietyistä seikoista. Kuitenkin se, miten asioista on konserniohjeessa määrätty, jää kunnan omaan päätäntävaltaan. Kunnalla voi olla myös muita kuntayhtiöitä ja niiden omistajaohjausta koskevia ohjeistuksia, mikäli kunnassa koetaan sellaiset tarpeellisiksi. Suurimmissa kaupungeissa, joissa on monesti lukuisia tytäryhtiöitä, saattaa olla esimerkiksi valtuuston hyväksymä *erillinen ohje* hyvästä hallinto- ja johtamistavasta (corporate governance), vaikka kuntalaissa määrätään, että konserniohjeessa on oltava määräys kunnan tytäryhteisöjen hyvästä hallinto- ja johtamistavasta.

Vaikka kuntalain 110.2 §:ssä ei suoraan edellytetä tavoitteiden asettamista kuntayhtiöille, kuntayhtiöiden huomattava merkitys omistajakuntien palveluiden tuottajana sekä kuntien tulonlähteenä puoltaa sitä, että omistajakunnan valtuusto asettaa kuntayhtiöitä koskevia tavoitteita talousarviossaan. Tällöin yhtäältä valtuuston päätöksellä korostetaan kunnan konserniohjauksen tehtävää huolehtia koko kuntakonsernista ja kuntayhtiöiden riittävästä omistajaohjauksesta tilikauden aikana. Toisaalta omistajakunnan kuntastrategiassa, talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä konserniohjeessa asetetut tavoitteet ovat suora *osoitus kuntayhtiön johdolle* siitä, millaisia odotuksia kuntaomistajalla on kyseisenä talousarviovuotena kuntayhtiölle, vaikka näin asetetut tavoitteet eivät ole suoraan kuntayhtiötä ja sen toimielimiä yhtiöoikeudellisesti velvoittavia linjauksia. Kuntalaissa on korostettu strategisen

suunnittelun merkitystä kunnassa ja koko kuntakonsernin huomioon ottamista sekä kuntastrategiassa että talousarviossa ja -suunnitelmassa.[163] Kun strategista suunnittelua korostetaan kunnan toiminnan ohjaamisessa, sen on perusteltua vaikuttaa myös kunnan tytäryhtiöihin asti sekä mahdollisuuksien mukaan osakkuusyhtiöihin.

Kuntayhtiöille asetettavien tavoitteiden lähtökohtana tulisi olla se, *mitä omistajakunta yhtiöltä odottaa*. Tämän lisäksi kuntayhtiölle olisi perusteltua asettaa kunnan talousarviossa sellaisia tavoitteita, jotka heijastavat ennen kaikkea sitä, miten kuntayhtiön toimintaa halutaan toteutettavan sekä miten konsernijohdon tulisi hoitaa kyseiseen yhtiöön liittyvää omistajaohjausta. Sellaisten tavoitteiden asettaminen kuntayhtiölle, jotka voidaan saavuttaa yhtiön oman toiminnan perusteella, on kuitenkin haasteellista. Yleensä kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet ovat ainakin jossain määrin sellaisia, joiden toteutumiseen vaikuttavat myös ulkoiset tekijät.

Se, että kunkin kunnan on ratkaistava tarkoituksenmukaisuuskysymys, liittyy siihen, kuinka yksityiskohtaista tavoitteenasetanta on. Suositeltavana on pidetty sitä, että kunnan toiminnan kannalta keskeisimmille kuntayhtiöille asetettaisiin omistajakunnan omassa *talousarviossa yksilöllisiä tulostavoitteita ja toiminnallisia tavoitteita.* Näin tulisi tehdä ainakin silloin, kun kuntayhtiöllä on kokonaisuutena merkittävä vaikutus koko kuntakonsernin toiminnalle ja taloudelle.[164] Koska osalla kunnista, erityisesti suurilla kaupungeilla, on huomattavan pieniä ja kuntakonsernin kokonaisuuden kannalta vähämerkityksisiä kuntayhtiöitä, ei tällöin ole perusteltua asettaa talousarviossa jokaiselle kuntayhtiölle nimenomaisia tavoitteita. Näin on erityisesti, jos kunnalla on lukuisa määrä kuntayhtiöitä. Silloin voi kokonaisuuden kannalta olla perusteltua asettaa olennaisuuden periaatetta korostaen yksityiskohtaisia tavoitteita vain kuntakonsernin merkittävimmille tytäryhtiöille.[165] Toisaalta silloin, jos kunnalla on esimerkiksi vain yksittäisiä tai muutamia tytäryhtiöitä, on omistajaohjausmielessä perusteltua asettaa niille taloudellisia

163 Ks. HE 268/2014 vp, s. 215.
164 Ruohonen ym. 2021a, s. 284–285.
165 Ks. esimerkiksi Helsingin talousarvio 2021 s. 74, jossa tavoitteita on asetettu kaupungin avustusta saaville ja keskeisille tytäryhteisöille.

tunnuslukutavoitteita sekä tyypillisille kiinteistöalan kuntayhtiöille tilojen vuokraus- tai käyttöastetta koskevia tavoitteita.

Omistajakunnan valtuuston talousarviossaan ja -suunnitelmassaan asettamat tavoitteet ilmentävät ensisijaisesti omistajan odotuksia, eikä niissä ole kysymys kuntayhtiön toimivaa johtoa tai hallitusta suoraan velvoittavista määräyksistä, vaan siitä, että *yhtiön päätöksenteko toteutetaan osakeyhtiölaissa asetettujen säännösten perusteella*. Esimerkiksi se, että omistajakunta on asettanut talousarviossaan tavoitteen, paljonko se odottaa saavansa kuntayhtiöstä talousarviovuotena tuloutettavia osinkotuottoja, ei velvoita kuntayhtiön hallitusta esittämään yhtiökokoukselle kyseisen suuruista voitonjakoa tai yhtiökokousta päättämään tämän suuruisesta voitonjaosta.[166] Erityisesti velkojiensuojasäännöksistä seuraa yhtiön johdolle velvollisuuksia, joista ei voida poiketa edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella.

Kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet voivat olla yleisiä kaikkia kuntayhtiöitä koskevia tavoitteita tai yksilöllisiä yksittäiseen kuntayhtiöön kohdistuvia tavoitteita. Kaikkiin kuntayhtiöihin kohdistuvat tavoitteet saattavat kohdistua esimerkiksi toiminnan kannattavuuteen, kuten siihen, että kaikkien kuntayhtiöiden odotetaan olevan toiminnaltaan voitollisia. Kuntayhtiöiden erilaisuudesta ja esimerkiksi yhtiöiden erilaisesta toiminnan tarkoituksesta johtuen kuntayhtiöitä koskevat yleiset tavoitteet saattavat johtaa yksittäistapauksessa epätarkoituksenmukaiseen lopputulokseen. Jos esimerkiksi kuntayhtiöille olisi talousarviossa asetettu tietty kannattavuustasotavoite, ei tällainen tavoite olisi mielekäs yhtiölle, jonka tarkoitus ei ole voiton tuottaminen vaan esimerkiksi palveluiden tuottaminen omakustannushintaan. Näin ollen kuntayhtiöitä koskevien yleisten tavoitteiden asettaminen talousarviossa ja niiden käyttäminen omistajaohjausvälineenä ei ole useinkaan tarkoituksenmukaista.

Usein tarkoituksenmukaisin tapa asettaa talousarviossa tavoitteita kuntayhtiölle on yksilöllisten tavoitteiden asettaminen, jolloin yhtiön tarkoituksesta, toimialasta, liikevaihdosta ja muun muassa omistusrakenteesta seuraavat erityispiirteet on mahdollista ottaa huomioon. Kun kysymys on voittoa tavoittelevasta kuntayhtiöstä tai sellaisesta yhtiöstä, jonka tehtävänä on tuottaa

166 Ruohonen ym. 2021a, s. 285.

kunnalle hyödykkeitä kustannustehokkaasti, saattaa tämä tarkoitus olla keskeinen ja mahdollisesti jopa ainoa mielekäs yhtiölle asetettava tavoite.[167] Kun voiton tuottamista voidaan tavoitella lähinnä voitonjaon tai vaihtoehtoisesti osakkeen arvoa kasvattamalla, on kuntaomistajan mahdollista tavoitteen asettamisella vaikuttaa siihen, kumpaa voiton tuottamisen tapaa se haluaa tietyn kuntayhtiön kohdalla suosia.

Suurissa kaupungeissa on monesti lukuisia ja merkitykseltään huomattavia kuntayhtiöitä. Yhtiökohtaisten taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden asettaminen tällaisille kuntayhtiöille vuosittain talousarviossa on kuntakonsernin kokonaisedun varmistamiseksi ja omistajakunnan tahtotilan todentamiseksi perusteltua. Voitontuottamisyhtiöiden osalta tavoitteiden asettaminen on mielekästä tehdä tarkoituksen pohjalta lähinnä tilikauden voiton perusteella, vaikka voiton tuottamista tuleekin arvioida pitkällä aikavälillä. Vaikka muulla tarkoituksella kuin voiton tavoittelulla on kunnille merkitystä, ei ole syytä vähätellä voiton tuottamisen merkitystä, koska voittoa tavoittelevista yhtiöistä saaduilla tuotoilla, kuten kunnallisten energiayhtiöiden osinkotuloilla, on olennainen merkitys monille kunnille niiden ydintoimintojen rahoituskeinona.[168]

Tarkasteltaessa muita kuin *voitontuottamisyhtiöitä* tulee tällaiselle yhtiölle asetettavat tavoitteet perustaa siihen tarkoitukseen, joka yhtiöllä on. OYL 1:5:n mukaan osakeyhtiön toiminnan tarkoitus on voiton tuottaminen, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä. OYL 13:9:n perusteella, jos yhtiöllä on kokonaan tai osittain muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille, yhtiöjärjestykseen on otettava tätä koskeva määräys.[169] Käytännössä on huomattava, että toiminnan tarkoituksesta poikkeaminen yhtiöjärjestyksen määräyksellä ei ole kuitenkaan kaikissa tilanteissa ainoa vaihtoehto voiton tuottamisesta poikkeamiseen. Osakkeenomistajat voivat myös yksimielisinä päättää yhtiöjärjestystä muuttamatta, että yhtiö ei pyri tuottamaan voittoa.[170]

---

167 Osakeyhtiön voiton tavoittelu ei tarkoita velvollisuutta tuottaa mahdollisimman suurta määrää voitonjakokelpoisia varoja lyhyellä aikavälillä, vaan voiton tuottamista tarkastellaan pidemmällä tähtäyksellä. Ks. HE 109/2005 vp, s. 38–39.
168 Vahtera 2022, s. 639–640.
169 Yhtiöjärjestyksessä on tällöin määrättävä oman pääoman käyttämisestä osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa varojenjakotilanteissa.
170 Airaksinen ym. 2018, s. 30.

OYL 5:1.2:n mukaan osakkeenomistajat voivat yhtiökokousta pitämättä yksimielisinä päättää yhtiökokoukselle kuuluvasta asiasta. Päätös on kirjattava, päivättävä, numeroitava ja allekirjoitettava. Ei ole pidettävä poissuljettuna, etteikö tällainen päätös voisi syntyä myös konkludenttisesti ilman nimenomaista päätöstä.[171]

Erityisesti kuntaomistajilla on usein muitakin tavoitteita yhtiöilleen kuin voiton tavoittelu, kuten tietyn toiminnan tai asian edistäminen alueellaan. Näin ollen joskus silloinkin, kun yhtiö on lain olettamasäännöksen perusteella voitontuottamisyhtiö, yhtiö saattaa olla omistajakunnan konkludenttisen toiminnan perusteella muu kuin voittoa tavoitteleva yhtiö. Tällaisten muiden kuin voitontuottamisyhtiöiden osalta tavoitteet voidaan asettaa tarkoitusta kuvaavin tunnuslukukriteerein tai sanallisin kuvauksin.

Kuntayhtiöiden toiminnan tuloksellisuuteen liittyvät tavoitteet ovat keskeisimpiä kuntayhtiöille asetettavia tavoitteita. Näin on siitä huolimatta, että kuntayhtiöille omistajakunnan talousarviossa asetettavat tavoitteet voivat olla kvantitatiivisia tai kvalitatiivisia. *Kvantitatiiviset* eli numeeriset tavoitteet liittyvät tyypillisesti erilaisiin kuntayhtiöiden tilikautta, joka lähes poikkeuksetta on kalenterivuosi, koskeviin taloudellisiin tunnuslukuihin. Tällaisia tavoitteita ovat esimerkiksi liikevaihdon suuruus, toiminnan voitollisuus, varojenjaon suuruus sekä erilaiset tunnusluvut, jotka voivat liittyä pääoman tuottoon tai kuntayhtiön omavaraisuusasteeseen. Voittoa tavoittelevilla ja markkinaehtoisesti toimivilla yrityksillä liikevaihdon suuruus ja tilikauden tulos ovat keskeisiä yhtiön toiminnan tavoitteita. Silloin, jos kysymys on kunnalle palveluita tuottavasta ja muusta kuin voittoa tavoittelevasta yhtiöstä, on tarkoituksenmukainen tavoite kilpailukykyinen kustannustaso ja sen muutokset.[172]

Kuten jo edellä on todettu, kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet tulisi määritellä niin, että kuntayhtiössä tehtävällä päätöksenteolla ja toimenpiteillä sekä konserniohjauksella voidaan vaikuttaa asetettujen tavoitteiden *toteutumiseen*. Lisäksi on huomattava, ettei kuntayhtiön omistajakunnan talousarviossa tule pyrkiä yksityiskohtaisesti

171 Vahtera 2022, s. 633.
172 Ruohonen ym. 2021a, s. 287.

asettamaan keinoja ja toimenpiteitä, joilla esimerkiksi taloudelliset tavoitteet, kuten liikevaihdon kasvu, tulee saavuttaa. Tällaisista toimenpiteistä päättäminen kuuluu osakeyhtiölain päätöksentekosääntöjen perusteella kuntayhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle, eikä ole tarkoituksenmukaista, että operatiivisia päätöksiä pyritään tekemään kunnanvaltuuston talousarviopäätöksillä. Yhtiöittämisen ja osakeyhtiöiden keskeisenä toimintaperiaatteena on se, että *yhtiön asioihin perehtynyt toimiva johto ja hallitus huolehtivat yksityiskohtaisesta liiketoiminnallisesta päätöksenteosta*.

Kuntayhtiölle asetetut tavoitteet voivat myös olla *kvalitatiivisia*. Toisinaan omistajakunnalla saattaakin olla pidemmän aikavälin laajamittaisia ja *strategisia tavoitteita*, jotka voivat koskea kunnan oman toiminnan lisäksi kunnan omistuksessa olevia tytäryhtiöitä. Mikäli tällaisia strategisia, esimerkiksi uusiutuvan energian käyttämiseen liittyviä tavoitteita asetetaan, on kunnan konsernijohdossa kuitenkin huolehdittava siitä, että omistajaohjauksen keinojen avulla on mahdollista ohjata kuntayhtiöitä saavuttamaan tällaisia tavoitteita. Tällaiset tavoitteet eivät saisi myöskään olla sellaisia, että ne ovat ristiriidassa kuntayhtiön toiminnan tarkoituksen, toimialan tai muun kuntayhtiön johtoa velvoittavan normiston kanssa. Tämä koskee myös muuta omistajaohjausta, eli omistajaohjauksen eri keinoin annettava ohjaus *ei saisi olla keskenään ristiriitaista.*

Kuntalain 1.2 §:n mukaan kunta edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestävällä tavalla. Tämän on perusteltua vaikuttaa kuntayhtiöille asetettaviin tavoitteisiin. Usein on tarkoituksenmukaista asettaa myös sellaisia tavoitteita, jotka heijastuvat muihin seikkoihin kuin kuntayhtiön toiminnan tuloksellisuuteen. Kuntayhtiölle voidaan asettaa omistajakuntaa ja yhteiskuntaa yleisesti hyödyttäviä tavoitteita, kuten työllisyyttä tai ympäristönäkökulmaa korostavia tavoitteita. Nämä tavoitteet voivat koskea esimerkiksi kuntayhtiön työntekijöiden hyvinvointia, hiilineutraalisuutta, asiakastyytyväisyyttä ja yhteistyökumppaneita.[173] Tällaiset tavoitteet eivät ilmennä suoraan kuntayhtiön toiminnan tuloksellisuutta, mutta näillä tavoitteilla on usein välillinen positiivinen vaikutus kuntayhtiön

173 Ruohonen ym. 2021a, s. 288.

toiminnan tuloksellisuuteen ainakin pitkällä aikavälillä. Lisäksi ne toteuttavat yleensä hyvin kunnan kuntalaista seuraavaa tarkoitusta.

Kuntayhtiöiden toiminnan järjestämiselle saatetaan asettaa tavoitteita *omistajaohjausasiakirjoissa*, kuten konserniohjeessa ja konsernin hyvää hallintotapaa koskevassa ohjeessa. Nämä tavoitteet eivät ole talousarviotavoitteiden kaltaisia talousarviovuotta koskevia toiminnallisia tavoitteita, vaan yleensä hyvää hallintotapaa koskevia tavoitteita. Ohjeissa voidaan määrätä esimerkiksi siitä, millaisia toimintatapoja kuntakonserniyhtiöiden yhtiökokouksissa ja hallituksen työskentelyssä tulee noudattaa ja miten toimitusjohtajan asema sekä yhtiöiden sisäinen valvonta ja riskienhallinta tulee järjestää. Ohjeissa voidaan edellyttää, että kyseiset ohjeet käsitellään tytäryhteisön hallituksessa, ja tästä toimitetaan tieto konsernijohdolle.[174]

Periaatteessa tavoitteita voidaan asettaa talousarviossa ja muissa omistajaohjausasiakirjoissa myös muille kuin tytäryhteisöille. Tällöin on otettava huomioon, etteivät tällaiset kunnan osittain omistamat yhtiöt ole vastaavalla tavalla kunnan välittömässä ohjausvallassa kuin suoraan kuntakonserniin kuuluvat tytäryhtiöt. Toisin sanoen kysymys on tällöin pikemminkin kunnan tahtotilan osoittamisesta kuin suoranaisesta ohjausvallan käyttämisestä. Omistajakunnat voivat keskinäisin sopimuksin pyrkiä järjestämään tällaisten yhtiöiden omistajaohjausta ja hyväksyttää esimerkiksi yhtiössä hyvää hallintotapaa koskevan ohjeistuksen.

5.3 Omistajaohjaukselle asetettavat tavoitteet

Kunnan omistajaohjauksen lähtökohdat asetetaan kuntalain 47 §:ssä, jossa säädetään kunnan kokonaisedun huomioimisesta, hallituksen asiantuntemusvaatimuksesta sekä konserniohjeen sisällöstä. Säännöksessä asetetaan omistajaohjaukselle yleiset kriteerit, mutta käytännössä jokainen kunta asettaa omilla omistajaohjausmekanismeillaan laissa säädettyjä vaatimuksia täydentäviä ja täsmentäviä tavoitteita.

174 Ks. esimerkiksi Tampereen Hyvä hallinto- ja johtamistapa Tampereen kaupunkikonsernissa (corporate governance), päivitetty 1.8.2021 kohta 3.

Tyypilliset tavat asettaa tavoitteita omistajaohjauksen järjestämiselle ovat erilaiset omistajaohjausasiakirjat, kuten konserniohje ja hyvää hallintotapaa koskeva ohjeistus. Toisin kuin talousarviossa kuntayhtiöille asetettavat talousarviovuotta ja suunnitelmavuosia koskevat tavoitteet, omistajaohjaukselle asetettavat tavoitteet ovat yleensä pitkäkestoisia ja liittyvät pitkän aikavälin toimintatapoihin. Konserniohjetta tai hyvää hallintotapaa koskevaa ohjetta ei ole tarkoituksenmukaista päivittää lähtökohtaisesti kuin muutaman vuoden välein. Omistajaohjausta koskevia tavoitteita voidaan asettaa myös vuosikohtaisesti talousarviossa. Tämä voi olla tarkoituksenmukaista erityisesti silloin, kun omistajaohjauksen toivotaan ratkaisevan nopeasti johonkin tiettyyn yhtiöön tai tiettyyn omistajaohjauskeinoon liittyvän akuutin ongelman.

Kuntalain 47.1 §:n perusteella kunnan omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisetu. Lisäksi kuntalain 47.2 §:ssä edellytetään, että kunnan tytäryhteisön hallituksen kokoonpanossa on otettava huomioon yhteisön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Kuntayhtiön hallituksen kokoonpanon on oltava myös tasa-arvolain 4 a §:n 2 momentin mukainen, eli kuntayhtiön hallituksessa tulee olla tasapuolisesti sekä miehiä että naisia. Kunnan eri omistajaohjausasiakirjoissa on saatettu asettaa yksityiskohtaisia tavoitteita sille, miten tytäryhteisön hallitus tulee muodostaa. Esimerkiksi konserniohjeessa on voitu määritellä yksityiskohtaisesti hallituksen jäsenten valinnasta sekä valinnassa käytettävistä kriteereistä. Lisäksi esimerkiksi yhtiökohtaisessa omistajastrategiassa on saatettu asettaa yksittäisen yhtiön hallituksen jäsenille kollektiivisesti asetettavia osaamis- ja pätevyysvaatimuksia. Konserniyhtiöiden hallinnossa toimivien henkilöiden osaamistason parantamiseksi on konserniohjeessa tai muissa omistajaohjausasiakirjoissa saatettu myös määrätä siitä, että konsernijohdon tulee huolehtia konsernitasolla riittävän koulutuksen järjestämisestä konserniyhtiöiden johdossa toimiville henkilöille.[175] Kuntalain 47.4 §:ssä säädetään myös konserniohjeesta, jonka määräykset kohdistuvat kuntayhtiöiden lisäksi siihen, miten kunnan omistajaohjaus tulee järjestää.

175 Ks. Ruohonen ym. 2019a, s. 734–735, 741–744.

5.4 Kuntayhtiöille ja omistajaohjaukselle asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Tavoitteiden asettamisen mielekkyyden kannalta on tärkeää, että konsernijohdon ja tarkastuslautakunnan on mahdollista arvioida tavoitteiden toteutumista. Kuntayhtiölle ja omistajaohjaukselle asetettujen tavoitteiden toteutuminen ilmenee yleensä vuosittaisten tavoitteiden osalta tilinpäätöksestä ja sen liitteenä olevista asiakirjoista. Kuten edellä on todettu, kuntayhtiöille ja omistajaohjaukselle on asetettu myös muualla kuin talousarviossa talousarviovuotta pitkäkestoisempia tavoitteita, joiden toteutuminen ei aina ilmene tilinpäätösasiakirjoista. Näiden tavoitteiden toteutumista täytyy usein arvioida muun kunnan tuottaman informaation avulla.

Kuntalain 113.2 §:n mukaan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Sekä tilinpäätös että toimintakertomus ovat välineitä sen varmistamiseksi, että tilinpäätöksen lukija saa kunnan ja kuntayhtymän tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikean ja riittävän kuvan.[176] Näin ollen tilinpäätös, erityisesti konsernitilinpäätös, sekä toimintakertomus antavat informaatiota myös siitä, miten kuntayhtiöille talousarviossa asetetut tavoitteet ovat toteutuneet.

Kuntalain 115 §:ssä säädetään kunnan toimintakertomuksesta. Kyseisen säännöksen mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät käy ilmi kunnan tai kuntakonsernin taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta. Nämä dokumentit antavat kunnanvaltuustolle ja tarkastuslautakunnalle tärkeää informaatiota, kun mainitut toimielimet arvioivat, miten valtuuston asettamat tavoitteet ovat toteutuneet. Kunnan toimintakertomuksessa tulee kuvata kuntakonsernissa tapahtuneita olennaisia muutoksia. Tästä seuraa, että kuntakonsernin keskeisten kuntayhtiöiden

176 HE 268/2014 vp, s. 218.

olennaisten tapahtumien tulisi ilmetä toimintakertomuksesta. Toimintakertomus sisältää tyypillisesti tietoja esimerkiksi yhtiöiden omistussuhteissa tapahtuneista muutoksista, toiminnan keskeisistä tapahtumista kyseisenä tilikautena sekä konserniyhtiöiden merkittävimmistä investoinneista ja niiden rahoitusjärjestelyistä.[177]

Tilinpäätöksessä eli osana toimintakertomusta tai tilinpäätöksen erillisenä osiona tulee olla tieto siitä, miten kunnan konserniyhtiöille talousarviossa asetetut toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet. Tavoitteiden toteutuminen voidaan tällöin kuvata yksittäisten yhtiöiden osalta näille asetettujen tavoitteiden toteutumisena. Tämän lisäksi talousarviossa voi olla osioita, joissa on käyty läpi sitä, miten konserniyhtiöille asetetut tavoitteet ovat kokonaisuutena toteutuneet. Tällainen osio sisältää tyypillisesti kuvauksen kuntayhtiölle asetetusta tavoitteesta sekä tiedon siitä, onko tavoite toteutunut vai ei tai miten asetettu tavoite on toteutunut. Lisäksi kyseisen tavoitteen kohdalla voi olla esimerkiksi kirjallinen selvitys tavoitteen toteutumisesta. Tällaisessa selvityksessä voidaan avata perusteita sille, miksi jokin tavoite on jäänyt toteutumatta tai miksi tavoite on ylittynyt huomattavasti.

Tilinpäätöksen liitteenä olevan toimintakertomuksen tulisi sisältää kuvaus siitä, *miten konsernivalvonta on järjestetty*. Tämä pitää sisällään yleensä katsauksen eri tahojen vastuunjakoon valvonnan järjestämisessä sekä siitä, millaisin keinoin omistajaohjausta on toteutettu. Lisäksi tulee tehdä selkoa siitä, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella sekä miten konsernivalvontaa on tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.[178]

Vaikka toimintakertomuksessa voikin olla kuvaus kuntayhtiöiden omistajaohjauksen toteuttamisesta tilikaudella, täytyy omistajaohjauksen toteutumista arvioida muun informaation avulla. Esimerkiksi käymällä läpi kunnanhallituksen ja mahdollisen konsernijaoston pöytäkirjoja tai konserniyhtiöiden toimintakertomuksia saa yleensä käsityksen, miten omistajaohjausta on toteutettu ja ovatko kuntayhtiöissä tehdyt päätökset sopusoinnussa omistajaohjausasiakirjoissa päätettyjen linjausten kanssa.

---

177 Ruohonen ym. 2021a, s. 289.
178 Harjula – Prättälä 2019, s. 785.

5.5 Tarkastuslautakunta kuntayhtiöiden ja omistajaohjauksen arvioitsijana

5.5.1 Kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi

Kuntalain 121 §:n mukaan valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. Kuntalain perusteella tarkastuslautakunnan on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat.[179] Tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuitenkaan kuntalain esitöiden mukaan kuulu kuntakonsernin ja siihen kuuluvien kuntayhtiöiden toiminnan ja talouden tarkastaminen.[180] Tarkastuslautakunnan tehtävät keskittyvät valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin.

Kuntalain 121.2 §:n 2 kohdan mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Säännöksen perusteella tarkastuslautakunnan arviointi kohdistuu tällöin kunnan oman toiminnan lisäksi *tytäryhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumiseen*.[181] Kun tarkastuslautakunnan keskeisenä tehtävänä on kunnanvaltuuston tahdon toteutumisen arvioiminen, keskittyy arviointityö siihen, miten kunnanhallitus, kunnan viranomaiset ja kunnan tytäryhteisöt ovat onnistuneet toteuttamaan valtuuston tahtoa.[182] Tällöin *arviointikertomuksessa* voidaan ottaa kantaa siihen, miten tytäryhtiöt ovat toteuttaneet niitä vaatimuksia ja odotuksia, joita niille on kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa, konserniohjeessa sekä valtuuston muissa päätöksissä asetettu.

Tarkastuslautakunnan tulee *ensisijaisesti arvioida*, ovatko valtuuston talousarviossa kunnalle ja kuntakonsernille asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet toteutuneet.[183] Kun arvioitavana on myös kuntakonsernille talous-

179 Ks. tarkastuslautakunnan toimikaudesta ja kokoonpanosta Harjula – Prättälä 2019, s. 808–809.
180 HE 268/2014 vp, s. 223.
181 Harjula – Prättälä 2019, s. 812.
182 Harjula – Prättälä 2019, s. 812.
183 HE 268/2014 vp, s. 223.

arviossa asetettujen tavoitteiden toteutuminen, arvioi tarkastuslautakunta *välillisesti kuntayhtiöiden toimintaa*, vaikka sen tehtäviin ei siis kuulukaan nimenomaisesti yksittäisten yhtiöiden toiminnan ja talouden tarkastaminen. Tämä arviointi toteutetaan tyypillisesti arvioimalla talousarviossa asetettua tavoitetta suhteessa tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa oleviin toteutumatietoihin. Lisäksi tarkastuslautakunta voi saada tietoja tavoitteiden toteutumisesta kunnan toimielinten pöytäkirjoista ja esimerkiksi konsernijohtoon kuuluvien henkilöiden kuulemisella.

Arvioinnissa tarkastuslautakunta voi käyttää tilinpäätöksestä ilmenevien tietojen ja toimintakertomuksen selvitysosan lisäksi muita selvityksiä konserni- ja omistajaohjauksen toimivuudesta ja tytäryhtiöiden toiminnan tuloksellisuudesta.[184] Monissa kunnissa on saatettu konserniohjeen määräyksellä antaa tarkastuslautakunnalle suora tiedonsaantioikeus konsernin tytäryhtiöiden tietoihin ja asiakirjoihin tai oikeus kutsua konserniyhtiön johtohenkilöitä kuultavaksi. Tällöin tarkastuslautakunta voi esimerkiksi tutustua kyseisen kuntayhtiön hallituksen pöytäkirjoihin tai kuulla yhtiön toimitusjohtajaa tai hallituksen jäseniä valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arvioimiseksi.[185] Tällöin on kuitenkin muistettava, että *tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuulu* kuntakonsernin yhtiöiden toiminnan ja talouden tarkastus eli tarkastuslautakunta ei voi ryhtyä arvioimaan sitä, onko yhtiö saavuttanut esimerkiksi yhtiön hallituksen yhtiölle asettamat tavoitteet.

Edellä kuvattu *konserniohjeen määräys tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta* ei koske kunnan osakkuusyhtiöitä, vaan tiedonsaannista tällaisesta yhtiöstä on sovittava yhdessä kyseisen yhtiön ja yhtiön muiden osakkeenomistajien kanssa. Lisäksi on huomattava, että tietojen antamista tytäryhtiöstäkin *rajoittaa OYL 1:7:n yhdenvertaisuusperiaate* eli tytäryhtiö tai sen johdon jäsen ei saa antaa sellaisia tietoja emokunnalle, joiden antaminen tarkoittaisi epäoikeutettua etua emokunnalle muiden osakkeenomistajien kustannuksella. Esimerkiksi silloin, jos omistajakunnat kävisivät neuvotteluita osakkeiden kaupoista, saattaisi olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista informoida vain jotain tai joitain kuntia yhtiöllä olevasta ei-julkisesta osakkeen

184 Harjula – Prättälä 2019, s. 813.
185 Ks. Ala-Aho ym. 2019, s. 76.

arvoon vaikuttavasta seikasta. Tällaista tilannetta, jossa tietojen antaminen emokunnalle olisi yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista, on kuitenkin käytännössä pidettävä hyvin harvinaisena.

Valtuuston asettamien tavoitteiden perustan asettaa *kuntayhtiön* toiminnan *tarkoitus ja toimiala*. Näiden pohjalta voidaan arvioida, onko kuntayhtiö kyennyt toteuttamaan sen toiminnan tarkoitusta ja onko kuntayhtiö toteuttanut sitä toimialansa mukaisesti. Tarkoituksen toteutumisen osalta on tärkeää, että valtuuston yhtiölle talousarviossa asettamat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ovat sopusoinnussa toiminnan tarkoituksen kanssa. Kun yhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen, toiminnalliset tavoitteet tulee olla jollakin tavalla sidoksissa tämän tavoitteen saavuttamiseen joko yksittäisenä talousarviovuotena tai pidemmällä aikavälillä. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on ensisijaisesti arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Tämä tarkoittaa sitä, että tarkastuslautakunnan tulee lähtökohtaisesti ottaa kuntayhtiön toiminnan tarkoitus annettuna.[186] Poikkeuksen muodostaa kuitenkin se, jos tavoitteiden asettaminen on ristiriitaista.

Tavoitteiden toteutumisen arvioinnissa lähtökohtana on siis kyseisen yhtiön tarkoituksen toteutuminen. Jos kuntayhtiön tarkoitus on voiton tuottaminen, vuositavoitteet on saatettu asettaa talousarvioon esimerkiksi tilikauden voiton, omistajalle maksettavien osinkojen, sijoitetun pääoman tuoton tai omavaraisuusasteen perusteella. Tällöin tarkastuslautakunnan on suhteellisen helppo arvioida toteutuneiden yksittäisten tunnuslukujen perusteella sitä, miten valtuuston asettamat toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet.[187] Jos voittoa tavoittelevalle yhtiölle on asetettu myös sanallisia tavoitteita, on tilinpäätöstietojen tai muun informaation perusteella arvioitava, onko kyseinen tavoite toteutunut. Jos voitontuottamisyhtiölle on asetettu numeerisia ja sanallisia tavoitteita, näitä tulee tarkastella rinnakkain ja kokonaisuutena, koska esimerkiksi liikevoiton ja toiminnan laajuuden merkittävä kasvattaminen samanaikaisesti voi olla haasteellista.[188]

Muiden kuin suoraa voittoa tavoittelevien kuntayhtiöiden, kuten yleishyödyllisten tai omakustannusperiaatteella kunnille hyödykkeitä tai palveluita

186 Ruohonen ym. 2021a, s. 294.
187 Penttilä ym. 2015, s. 146.
188 Penttilä ym. 2015, s. 146.

tuottavien[189] niin sanottujen mankala-yhtiöiden, osalta tavoitteet on voitu asettaa numeerisin tai sanallisin kriteerein. Jos muiden kuin voittoa tavoittelevien yhtiöiden osalta on asetettu tunnuslukukriteerejä, tavoitteiden toteutumista tulee arvioida sen perusteella, ovatko asetetut tunnuslukukriteerit täyttyneet.

Tarkastuslautakunnan ei tulisi omassa arviointityössään *sekaantua päivänpolitiikkaan tai puuttua kunnan omistajaohjauksen tai kuntayhtiöiden operatiiviseen toimintaan.*[190] Näin ollen tarkastuslautakunnan tehtävänä ei ole lähteä varsinaisesti kyseenalaistamaan valtuuston eri tavoin kuntayhtiöille asettamien tavoitteiden (talousarvio ja -suunnitelma, konserniohje, kuntastrategia) asianmukaisuutta tai tarkoituksenmukaisuutta. Tarkastuslautakunnan ei pitäisi arviointikertomusta laatiessaan kyseenalaistaa sitä tarkoitusta, jonka kuntaomistaja on yhtiöjärjestyksen tarkoitusmääräyksellä tai voiton tuottamista koskevalla olettamalla asettanut yhtiön toiminnan tarkoitukseksi. Tarkastuslautakunnan voi olla syytä todeta arviointikertomuksessaan, mikäli kunnan talousarviossa on kuntayhtiölle asetettu sellaisia tavoitteita, jotka ovat *ristiriidassa* voiton tuottamisen tarkoituksen kanssa ilman, että kyseisen kuntayhtiön yhtiöjärjestysmääräyksessä on määrätty myös tästä muusta tarkoituksesta. Kun tarkastuslautakunnan on kuntalain perusteella arvioitava, onko toiminta järjestetty tarkoituksenmukaisella tavalla, tämänkaltaisiin omistajaohjauksen ristiriitoihin on kiinnitettävä huomiota ja huomautettava, ettei tavoitteiden asettamista kuntayhtiölle ja omistajaohjausta ole järjestetty tarkoituksenmukaisella tavalla.

Tarkastuslautakunta arvioi tyypillisimmin sitä, ovatko kuntayhtiöt saavuttaneet niille talousarviossa asetetut tavoitteet. Suppeimmillaan arviointi voidaan toteuttaa toteamalla vain se, onko kuntakonserni tai kuntayhtiö saavuttanut sille asetetun tavoitteen vaiko ei. Tätä yksityiskohtaisempaa arviointi on silloin, kun arvioidaan kuntayhtiölle talousarviossa asetettua tavoitetta ja saavutettua tulosta sekä analysoidaan sitä, mistä syystä asetettu tavoite on toteutunut tai jäänyt toteutumatta. Tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa on syytä tavoitella sellaisen informaation antamista, josta on

189 Tällaisia yhtiöitä ovat tyypillisesti esimerkiksi seudulliset vesi- ja jätevesiyhtiöt sekä energiantuotantoyhtiöt.
190 Ks. HE 268/2014 vp, s. 223.

hyötyä kuntaorganisaation eri toimijoille näiden tehdessä päätöksiä ja kehittäessä toimintaansa. Tarkastuslautakunnan arviointityön tarkoitus ei siis ole etsiä virheitä, vaan tuottaa tietoa uuden suunnittelemista ja kehittämistä varten.[191] Tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa olisi aiheellista tuoda esiin sellaisia syitä tavoitteiden toteutumisessa tai toteutumatta jäämisessä, jotka ovat kunnan konserniohjauksen ja konserniyhtiöiden oman toiminnan vaikutuspiirissä.

Jos kuntayhtiölle asetetun tavoitteen toteutumatta jääminen johtuu kuntaan ja kuntayhtiöön nähden ulkoisesta seikasta, kuten kyseisen vuoden markkinaolosuhteista, muuttuneesta kilpailutilanteesta tai yhtiön toiminnalle tärkeän hyödykkeen hinnasta, ei tavoitteen toteutumatta jääminen ole kuntayhtiön toiminnassa tai sen konserniohjauksessa olevan puutteen seurausta. Tämä on perusteltua todeta tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa.[192]

Yhtiön toimiessa voitontuottamistarkoituksessa voidaan mainitun tavoitteen toteutumista ja sen suhteellista hyvyyttä arvioida tarkastelemalla esimerkiksi edellä selostettuja kunnan tai itse kuntayhtiön tilinpäätöksestä johdettavia tunnuslukuja, kuten tilikauden voittoa, liikevoittoprosenttia ja sijoitetun tai oman pääoman tuottoa. Toimintaa voidaan tällöin verrata *vastaavanlaisten, saman toimialan yhtiöiden tunnuslukuihin* ja sen perusteella tehdä päätelmiä, miten kyseinen kuntayhtiö on onnistunut voiton tuottamisessa. Jos kuntayhtiö on omistajilleen palveluita tai hyödykkeitä omakustannushintaan tuottava mankala-yhtiö, tarkoituksen toteutumisen mittarina on hyödykkeen tai palvelun hinta. Tällöin verrokkikohteena tarkoituksen toteutumisen arvioinnissa voidaan käyttää jonkin toisen vastaavan yhtiön hyödykkeen tai palvelun hintaa.[193] Mikäli yhtiön tarkoitus on jokin muu kunnan yleistä intressiä palvelevan tavoitteen, kuten elinkeinoelämän tai matkailun, edistäminen, joudutaan tavoitteen toteutumisen arviointi tekemään muunlaisena arviona yhtiön toiminnasta, johon vaikuttavat esimerkiksi kunnan tai yhtiön

191 Virtanen – Vakkuri 2016, s. 148.
192 Ruohonen ym. 2021a, s. 296
193 Tällainen hinta on esimerkiksi sähkön, sähkönsiirron tai vedenpuhdistuksen yksikköhinta, mutta esimerkiksi vedenpuhdistuksen hintoja verratessa on otettava huomioon monia eri tekijöitä, kuten puhdistettavan veden likaisuus.

tilinpäätöksessä tai sen liitteenä olevassa toimintakertomuksessa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta annetut tiedot.[194]

Kuten edellä on todettu, tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuulu kuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen toiminnan ja talouden tarkastus. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että *tarkastuslautakunnan arviointitehtävän tulokset on tarkoitettu kunnanvaltuustolle*. Tarkastuslautakunta ei siis suoraan arvioi kuntayhtiöille itselleen sitä, miten niiden toimintaa ja taloutta on talousarviovuonna hoidettu, puhumattakaan siitä, että tarkastuslautakunta ryhtyisi antamaan suoria kehittämisehdotuksia kunnan tytäryhteisöjen johdolle. Mikäli joitakin suosituksia esimerkiksi omistajaohjauksen kehittämiseksi esitetään, niiden mahdollinen *vaikuttavuus suhteessa kuntayhtiöihin toteutuu konsernijohdon välityksellä.*

Tarkastuslautakunnan arviointityön tavoitteena on tuottaa lisäarvoa ja tukea valtuuston päätöksentekoa.[195] Tarkastuslautakunnan antaman arviointikertomuksen sekä sen antamien mahdollisten muiden selvitysten tulisi olla objektiivisia, ja niiden tulisi tukea kunnan päätöksentekoa ja toiminnan kehittämistä. Lisäksi arvioinnin tulisi painottua tuloksellisuuden kannalta keskeisiin tavoitteisiin ja toimintoihin.[196] Näin ollen tarkastuslautakunnan tulisi painottaa kuntayhtiöiden osalta kunnan kannalta *merkittävimpien kuntayhtiöiden tavoitteiden toteutumista*. Tarkastuslautakunnan suorittama valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi pitää kuntayhtiöiden osalta sisällään tarkoituksenmukaisuustarkastelua, jossa arvioidaan, miten hyvin kunnan omistamat yhtiöt ovat kyenneet valtuuston asettamia tavoitteita toteuttamaan. Arvioinnissa on yleisesti kiinnitettävä huomiota sellaisiin *tavoitteisiin, jotka eivät ole toteutuneet*.[197] Tarkastuslautakunnan arviointitoiminnan tarkoituksena on paitsi arvioida sitä, miten päättyneellä tilikaudella asetettuja tavoitteita on saavutettu, antaa myös ohjeistusta siihen, miten kunnan toimintaa voidaan jatkossa kehittää. Kuntayhtiöiden osalta tällaiset arviointikertomuksen havainnot voivat tarkoittaa esimerkiksi tavoitteenasetannan uudistamista.

---

194 Ruohonen ym. 2021a, s. 294–295.
195 Ala-Aho ym. 2019, s. 70.
196 HE 268/2014 vp, s. 223.
197 HE 268/2014 vp, s. 223.

Silloin, jos tarkastuslautakunta arvioi muiden kunnan omistamien yhtiöiden kuin kunnan tytäryhtiöiden osalta tavoitteiden toteutumista, on otettava huomioon kunnan ohjausvallan rajallisuus. Tavoitteiden toteutumatta jääminen voi olla seurausta esimerkiksi muiden omistajien poikkeavasta tahtotilasta, jos esimerkiksi yhtiön enemmistö vastustaa varojenjakoa tai vaikka tietyn investoinnin toteuttamista. Kun tarkastellaan muiden kuin kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden omistajaohjausta, tarkastuslautakunta voi arvioida, kuinka hyvin omistajaohjauksen avulla on onnistuttu saavuttamaan kunnan strategian tai tavoitteiden mukaisia tuloksia muissa kuin kunnan suorassa ohjauksessa olevissa tytäryhtiöissä.

5.5.2 Kuntakonsernin kokonaisedun arviointi

Kuntayhtiöiden omistajaohjauksen tavoitteena on varmistua kuntakonsernin kokonaisedun toteutumisesta, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että kuntayhtiöiden toiminnassa tulisi ottaa huomioon omistajana olevan kunnan intressi. Tämän huomioiminen voi olla ongelmallista silloin, jos yhtiössä olisi esimerkiksi vähemmistöosakkeenomistajia ja pääomistajan intressin huomioiminen olisi ristiriidassa yhtiön kaikkien osakkeenomistajien edun kanssa. Tällöin kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen olisi osakeyhtiölain vastaista eikä näin toimimista voisi pitää hyväksyttävänä. Pääosa kuntayhtiöistä on kuitenkin emokunnan kokonaan omistamia tytäryhtiöitä, jolloin tällaista ongelmaa ei synny.

Kuntakonsernin kokonaisedun toteutumista ei voi arvioida minkään yksittäisen kriteerin kautta. Konsernin edun huomioiminen tarkoittaa lähinnä sitä, että erityisesti täysin omistettujen tytäryhtiöiden toiminta organisoidaan niin, että *pyritään välttämään päätöksiä, jotka olisivat kyseisen yhtiön edun mukaisia mutta kokonaisuutena kuntakonsernin edun vastaisia*. Toisaalta konsernin kokonaisedun mukaiset toimet ovat usein myös niiden tytäryhtiöiden edun mukaisia, joissa on vähemmistöomistusta. Esimerkiksi konsernitilijärjestely, jossa emokunta huolehtii kaikkien konserniyhtiöiden rahoituksesta ja likviditeetistä, on usein rahoituskustannuksiltaan sekä konsernin että yksittäisen konserniyhtiön edun mukainen.

Tarkastuslautakunnan saattaa olla haasteellista arvioida, ovatko konserniyhtiöt kokonaisuutena tai tietyt nimenomaiset konserniyhtiöt edistäneet konserni-intressiä. Käytännössä kuntakonsernin kokonaisedun toteutumista voi arvioida lähinnä sen kautta, ovatko konserniyhtiöt hyväksyneet valtuuston hyväksymän konserniohjeen ja toimineet tämän ohjeen mukaisesti. Jos tarkastuslautakunta havaitsisi, että osa kokonaan omistetuista konserniyhtiöistä ei noudattaisi valtuuston hyväksymän konserniohjeen määräyksiä vaan edistäisi omaa etuaan esimerkiksi hankkimalla emon keskitetysti tuottamia palveluita muualta emolta konserniohjeen vastaisesti, tulisi tällainen havainto nostaa esiin arviointikertomuksessa. Edellä konserniohjeesta todettu soveltuu myös muihin omistajaohjausasiakirjoihin.

Kunnan kokonaisedun arviointia tapahtuu kuntayhtiöiden osalta myös silloin, kun tarkastuslautakunta arvioi sitä, toteuttavatko talousarviossa konserniyhtiöille asetetut tavoitteet kuntastrategiaa. Koska kuntastrategian voidaan katsoa ilmentävän kuntaomistajan tahtotilaa ja etua, tulisi myös konserniyhtiöille asetettujen yksilöllisten tavoitteiden olla sopusoinnussa kuntastrategian kanssa. Tämän arviointi tapahtuu osana toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointia, jolloin tarkastuslautakunta analysoi, onko kuntayhtiöiden toiminta ja tapa, jolla omistajaohjausta annetaan, sopusoinnussa kuntastrategian kanssa. Mikäli näin ei ole, tällöin myöskään tytäryhtiön toiminta ei ole sopusoinnussa konsernin kokonaisedun kanssa.

Konsernin kokonaisetuun ja kuntastrategiaan liittyvä tarkastuslautakunnan arviointitehtävä on myös se, onko jonkin kunnan konserniyhtiön toiminta ja omistaminen ylipäätään sopusoinnussa kuntakonsernin kokonaisedun ja kuntastrategian kanssa. Mikäli esimerkiksi jonkin tytäryhtiön toiminta on ollut pitkään tappiollista tai yhtiön toiminnalla ei ole mielekästä liityntää omistajakunnan strategisten tavoitteiden kanssa, on tarkastuslautakunnan mahdollista kyseenalaistaa tällaisen yhtiön toiminnan mielekkyys osana kuntakonsernia.

5.5.3 Omistajaohjauksen arviointi

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Tähän tehtävään sisältyy myös sen arvioiminen, onko

kunnan konsernijohto huolehtinut kunnan omistajaohjauksesta valtuuston tahdon mukaisesti. Lisäksi omistajaohjauksen osalta tulee arvioida sitä, kuinka hyvin omistajaohjaus täyttää kuntalaissa omistajaohjaukselle säädetyt kriteerit.

Tarkastuslautakunnan suorittama omistajaohjauksen arviointi pitää ensinnäkin sisällään sen, onko konsernijohto kyennyt omalta osaltaan huolehtimaan kuntayhtiöiden toiminnalle ja taloudelle asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikauden aikana. Kysymys on tällöin erityisesti siitä, että konsernijohto on informoinut ja ohjeistanut konserniyhtiöitä valtuuston sille asettamista tavoitteista ja niiden saavuttamiseen vaikuttavista seikoista. Toiseksi tarkastuslautakunnan tulee arvioida, onko kunnan omistajaohjaus järjestetty siten kuin valtuuston päättämässä konserniohjeessa ja muissa omistajaohjausasiakirjoissa on määrätty. Kolmanneksi tarkastuslautakunta voi arvioida sitä, onko kuntakonsernin omistajaohjaus järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla.

Tilikauden aikaisen omistajaohjauksen arviointityö kohdistuu erityisesti konserniyhtiöihin kokonaisuutena sekä siihen, miten kunnan konsernijohto on omistajaohjauksella onnistunut talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisen varmistamisesta koko konsernissa ja näin ollen myös tytäryhtiöissä. Tällaista arviointia tehtäessä on otettava huomioon, ettei konsernijohto vastaa kunnan tytäryhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisesta, vaan ainoastaan siitä, että se suorittaa konsernijohdolle kuuluvat tehtävät asianmukaisesti, kuten informoi valtuuston asettamista tavoitteista kuntayhtiöitä. Tällöin arvioidaan sitä, miten kunnan konsernijohto on onnistunut omassa omistajaohjaustehtävässään, kun se on pyrkinyt ohjaamaan tytäryhtiöitä sekä mahdollisia muita kunnan omistuksessa olevia yhteisöjä kunnanvaltuuston haluamaan suuntaan. Arviointi kohdistuu tällöin erityisesti konsernijohdon ja muiden tytäryhtiöiden valvojiksi nimettyjen viranhaltijoiden toimintaan.[198]

Tarkastuslautakunnan arvioidessa valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista huomio tulee kiinnittää myös siihen, miten kuntakonsernin tytäryhtiöt ovat noudattaneet *omistajapolitiikan yleisiä tavoitteita*. Kun

198 Harjula – Prättälä 2019, s. 813.

omistajaohjauksen tavoitteena on se, että kunnan tytäryhteisöt toimivat omistajakunnan eri tavoin osoittaman omistajatahdon mukaisesti, on kuntayhtiöiden tavoitteiden toteutumisen arvioimisessa kysymys myös siitä, miten omistajaohjaus on onnistunut omassa ohjaustehtävässään. Kun tarkastuslautakunta arvioi kuntayhtiöiden omistajaohjausta, voidaan huomiota kiinnittää siihen, onko omistamisen strateginen tavoite selkeä ja onko tästä tavoitteesta viestitetty riittävästi tytäryhtiölle.[199]

Omistajaohjausta voidaan arvioida myös sen kannalta, onko omistajaohjaus ollut määrältään ja sisällöltään onnistunutta. Tällöin arvioitavana on se, onko konsernijohto ohjeistanut riittävällä tavalla kuntayhtiötä, muttei kuitenkaan ole puuttunut yhtiön johdon operatiiviseen ja muuhun toimivaltaan epäasianmukaisella tavalla. Silloin arvioidaan omistajaohjauksen vaikutuksia itse kuntayhtiön toiminnan kannalta, jolloin arvioitavana on se, ovatko omistajaohjauksen toimenpiteet edistäneet omistajatahdon toteutumista haittaamatta yhtiön toimintaa. Tarkastuslautakunta voi tällöin ottaa *arviointikertomuksessaan kantaa omistajaohjauksen puutteisiin* sekä toisaalta siihen, miltä osin omistajaohjauksessa on onnistuttu. Myös omistajaohjauksen puutteiden mahdollisten syiden analysointi osana arviointikertomusta antaisi kunnalle arvokasta tietoa tulevaan päätöksentekoon sekä toiminnan ja omistajaohjauksen kehittämiseen.[200]

Vaikka tilintarkastajan tehtävä on tehdä laillisuustarkastusta, myös tarkastuslautakunta voi arvioida kuntalain 47 §:ssä omistajaohjaukselle asetettujen kriteerien täyttymistä. Tämä tarkoittaa ensinnäkin sen arvioimista, onko konserniohje laadittu kuntalain 47.3 §:n mukaisesti niin, että kaikki säännöksessä edellytetyt seikat on siinä käsitelty. Lisäksi tarkastuslautakunta voi arvioida sitä, onko kunnan tytäryhteisöjen *hallituksen kokoonpano* muodostettu kuntalain 47.2 §:n edellyttämällä tavalla, jolloin siinä on tullut huomioida toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Kunnan tytäryhteisöjen hallituksen muodostamisen asianmukaisuutta arvioidessaan tarkastuslautakunnan on syytä huomioida tasa-arvolaissa säädetyt vaatimukset eli se, että yhtiöiden hallituksessa on oltava kumpaakin

199 Ruohonen ym. 2021a, s. 296–297.
200 Ruohonen ym. 2021a, s. 297.

sukupuolta.[201] Lisäksi huomiota voidaan kiinnittää siihen, ovatko kuntayhtiöiden hallituksissa toimivat konsernijohdon jäsenet jäävänneet itsensä niiden asioiden käsittelystä, jotka koskettavat sellaista konserniyhtiötä, jonka hallituksessa he toimivat.

Mikäli kuntayhtiön hallituksesta puuttuu kuntalaissa edellytetty toimialan edellyttämä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus tai hallituksessa olisi esimerkiksi vain toista sukupuolta, tulisi tästä mainita arviointikertomuksessa. Näistä tasa-arvolain kriteerien arvioiminen on suhteellisen kaavamaista, mutta kuntalain 47 §:ssä säädetyn asiantuntemusvaatimuksen täyttyminen pitää sisällään tapauskohtaista arviointia siitä, onko hallituksen jäsenillä kokonaisuutena arvioiden yhtiön toimialaan nähden riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Konserniyhtiöiden hallituksen valintapäätöksissä ei yleensä erikseen mainita sitä, täyttääkö kuntayhtiön hallitus kuntalain 47 §:ssä säädetyn kollektiivisen asiantuntemusvaatimuksen. Näin ollen tarkastuslautakunta joutuu muilla keinoin, kuten henkilöhaastatteluin, selvittämään, onko mainittu kriteeri huomioitu hallitusta valittaessa ja täyttääkö valittu hallitus kuntalaissa säädetyn asiantuntemusvaatimuksen.

Hallitukselle asetetun asiantuntemusvaatimuksen arvioinnin voidaan nähdä olevan erityisen perusteltua ainakin silloin, jos kuntayhtiö ei noudata siihen kohdistuvaa ohjeistusta, kuten konserniohjetta, tai kuntayhtiö jää toistuvasti sille talousarviossa asetetuista toiminnallisista tavoitteista. Tällöin hallituksen koostumus on yksi tekijä, joka saattaa selittää sitä, miksi kuntaomistajan asettamia tavoitteita ei ole saavutettu.

5.5.4 Tarkastushavaintojen esittäminen arviointikertomuksessa tai muiden kertomusten ja raporttien avulla

Vuositasolla talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi suoritetaan pääsääntöisesti *tilikausittain* annettavan arviointikertomuksen avulla, joka esitetään yleensä valtuustolle touko- tai kesäkuussa. Tarkastuslautakunta voi kuitenkin antaa valtuustolle tilinpäätöksen yhteydessä käsiteltävän arviointikertomuksen ohella muitakin selvityksiä tilikauden aikana

201 Ks. tästä Ruohonen ym. 2019b.

arvioinnin tuloksista. Tällaiset muut selvitykset voivat liittyä yksittäiseen kiireelliseen asiaan tai johonkin tavoitteiden toteutumisen kannalta tärkeään kysymykseen. Suurimmissa kaupungeissa, joissa konserniyhtiöillä ja niiden omistajaohjauksella on iso merkitys omistajakaupungille, voidaan konserniyhtiöistä ja niiden omistajaohjauksesta antaa varsinaista arviointikertomusta täydentävä erillinen selvitys.

Tarkastuslautakunnan tulee kuntalain 121.4 §:n perusteella laatia *arviointisuunnitelma.* Tarkastuslautakunnan arviointisuunnitelma voi kattaa koko tarkastuslautakunnan toimikauden, ja sitä voidaan tarkentaa vuosittain laadittavalla arviointi- tai työohjelmalla.[202] Arviointisuunnitelmassa voidaan päättää tarkastuslautakunnan kauden arviointiteemat ja painopistealueet, kuten asukas- ja asiakaslähtöisyys kunnan palvelujen tuotannossa.[203] Tarkastuslautakunnan on perusteltua ottaa arviointisuunnitelmassaan huomioon kunnan tytäryhteisöjen ja omistajaohjauksen arviointi. Käytännössä tämä tarkoittaa, että kunnan tytäryhteisöjen tavoitteiden toteutumiseen ja omistajaohjaukseen sekä näihin liittyvän toiminnan tuloksellisuuden arviointi tulisi ottaa arviointisuunnitelmassa huomioon sillä painoarvolla, joka mainituilla seikoilla on koko kunnan toimintakentässä. Näin ollen arviointiohjelmassa asetetaan lähtökohdat tarkastuslautakunnan toimikauden aikana toteutettavalle konserniyhtiöiden ja omistajaohjauksen arvioinnille.

Tarkastuslautakunnan arviointisuunnitelman lisäksi vuosittain eli tyypillisesti keväällä tai kesällä laaditaan lautakunnan arviointiohjelma ja sitä toteutetaan seuraavaan kevääseen eli seuraavan arviointikertomuksen valmistumiseen saakka.[204] Tämä luo puitteet vuosittaiselle arvioinnin toteuttamiselle kuntayhtiöiden arvioinnin osalta.

Kuntien tarkastuslautakuntien käytänteet siitä, miten yksityiskohtaisesti kuntayhtiöitä ja omistajaohjauksen toteutumista käsitellään arviointikertomuksissa, vaihtelevat. Arviointi voi olla kirjallista, mutta hyvin tyypillistä on, että tarkastuslautakunta käyttää arvioinnin tulosten havainnollistamiseksi erilaisia mittareita tai arvoasteikkoja.[205] Se, miten kuntayhtiöitä ja omistaja-

202 Ala-Aho ym. 2019, s. 70.
203 Ala-Aho ym. 2019, s. 75.
204 Ala-Aho ym. 2019, s. 75.
205 Harjula – Prättälä 2019, s. 812.

ohjausta koskevat arviointihavainnot esitetään, vaihtelevat usein riippuen siitä, kuinka suuri kunta on ja millainen merkitys kuntayhtiöillä kyseiselle kunnalle on. Viime kädessä arviointikertomuksen laajuus ja siinä esitettävät tarkastushavainnot ovat tarkastuslautakunnan päätettävissä oleva tarkoituksenmukaisuuskysymys. Osassa kunnista on tyydytty varsin suppeaan esitystapaan, kun taas toisten kuntien arviointikertomuksissa on laajat ja kattavat taulukot siitä, miten tytäryhteisöt ovat onnistuneet taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisessa. Se, miten yksityiskohtaisesti kuntayhtiöiden tavoitteiden toteutumista on mahdollista käsitellä arviointikertomuksessa, on riippuvainen myös siitä, miten yksityiskohtaisesti ja asiantuntevasti kuntayhtiöille on asetettu tavoitteita emokunnan talousarviossa ja muilla omistajaohjausvälineillä. Jos siis tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille on suppeaa, tarkastuslautakunnan on haasteellista arvioida tavoitteiden toteutumista laajamittaisesti.

Kuntayhtiöiden tavoitteiden toteutumiseen liittyvä arviointityö perustetaan kunnan tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta saadun informaation lisäksi muuhun kuntayhtiöitä koskevaan tietoon. Tällaista muuta informaatiota on saatavissa kuntayhtiöiden omista tilinpäätöksistä ja niiden liitteenä olevista toimintakertomuksista sekä konsernijohdon asiakirjoista. Lisäksi lautakunta voi tehdä henkilöhaastatteluja. Arviointikertomuksessa voi olla perusteltua kertoa, mihin lähteeseen saadut tiedot perustuvat ainakin silloin, jos ne eivät ilmene suoraan kunnan tilinpäätöksestä. Se, millainen pääsy tarkastuslautakunnalla on suoraan kuntayhtiötä koskevaan aineistoon, määräytyy esimerkiksi konserniohjeen perusteella, ja toisinaan pääsy voi olla rajallista, mikä vaikeuttaa lautakunnan arviointityötä. Tarkastuslautakunnan on aiheellista mainita arviointikertomuksessaan, mikäli sillä ei ole ollut riittävästi tytäryhtiötä koskevaa tietoa käytettävissään talousarviotavoitteiden toteutumisen arvioimiseksi.

5.5.5 Toiminnan tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta koskevat arviot ja niiden seuranta

Kuten jo edellä on todettu, tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Tarkastuslauta-

kunnan tuodessa arviointikertomuksessaan tai muissa kertomuksissaan esiin kuntayhtiöiden ja omistajaohjauksen toiminnan tuloksellisuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen liittyviä huomioita ei tarkoitus ole, että tarkastuslautakunta alkaa kuitenkaan itse ohjeistamaan, millaisia tavoitteita valtuuston tulee asettaa kuntayhtiöille, miten kunnan konserniohjaus ja kuntayhtiöiden valvonta tulee toteuttaa tai millaisia päätöksiä kuntayhtiöissä tai konsernijohdossa tulisi tehdä. Kun tarkastuslautakunnalle on kuntalaissa säädetty tehtäväksi ottaa kantaa siihen, onko toiminta tuloksellista ja tarkoituksenmukaisella tavalla järjestetty, voi se ensinnäkin ottaa kantaa kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden puutteellisuuteen tai niiden huonoon mitattavuuteen.[206] Myös silloin, jos sinänsä hyvin mitattavissa olevat kuntayhtiöille asetetut tavoitteet ovat epätarkoituksenmukaisia tai eivät kuvaa kyseisen yhtiön tarkoitusta, on tarkastuslautakunnan syytä kiinnittää tällaisiin tavoitteisiin huomiota.

Tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille ei ole tarkoituksenmukaista ja tuloksellista esimerkiksi silloin, jos merkittävälle tytäryhtiölle ei ole asetettu lainkaan taloudellisia ja toiminnallisia tavoitteita tai jos asetetut tavoitteet ovat epätarkoituksenmukaisia tai riippumattomia kuntayhtiön omasta toiminnasta. Arviointikertomuksessa tarkastuslautakunnan on myös syytä kiinnittää huomiota siihen, jos *talousarviotavoitteet on asetettu epätarkoituksenmukaisesti* sellaisella tavalla, ettei niihin vaikuttaminen ole mahdollista kunnan omistajaohjauksen tai kuntayhtiössä tehtävien päätösten ja toimenpiteiden avulla.

Kunnan konsernijohdon toteuttaman omistajaohjauksen ja sen toteuttamisessa ilmeneviin puutteisiin tulisi kiinnittää arviointikertomuksessa huomiota osana toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointia. Näin on ainakin silloin, jos konsernijohto ei juurikaan suorita konserniohjausta eikä huolehdi kunnan kokonaisedun varmistamisesta konserniyhtiöissä.

Tarkastuslautakunnan tuloksellisuusarvioinnilta voidaan edellyttää arvioinnin riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Arviointikertomusten ja raporttien lukijan tulee löytää myös kuntayhtiöiden ja omistajaohjauksen

206 Ks. Harjula – Prättälä 2019, s. 812.

osalta arviointikohdetta koskevat havainnot, johtopäätökset ja kehittämisehdotukset. Tärkeää on myös tuoda esille, miten arviointikriteereistä on päädytty esitettyihin johtopäätöksiin ja niistä edelleen toimenpidesuosituksiin.[207]

Tarkastuslautakunnan arviointityön vaikuttavuutta parantaa kuntayhtiöiden osalta se, että kunnanhallituksen tulee kuntalain 121.5 §:n perusteella antaa valtuustolle lausunto toimenpiteistä, joihin arviointikertomus antaa aihetta. Käytännössä menettely yleensä edellyttää, että kunnanhallitus pyytää alaisiltaan toimielimiltä tarvittavat vastineet arviointikertomuksesta ja kokoaa niistä koko kuntaa koskevan kunnanhallituksen lausunnon.[208] Osana edellä mainittua prosessia konserniyhtiö voi joutua toimittamaan kunnanhallitukselle selvityksen siitä, miksi valtuuston kuntayhtiölle asettamat tavoitteet eivät ole toteutuneet.[209]

Tarkastuslautakunnan on perusteltua seurata sen *aiemmissa arviointikertomuksissa* kuntayhtiöistä ja omistajaohjauksesta tekemien suositusten aiheuttamia toimenpiteitä.[210] Tarkastuslautakunnan tulisi arvioida tällöin sitä, millaisiin jatkotoimenpiteisiin kuntayhtiöitä sekä konserniohjauksen järjestämistä koskevat suositusluonteiset tarkastushavainnot ovat johtaneet. Mikäli ilmeisiin ongelmiin, kuten mahdollisiin lainvastaisuuksiin, ei ole reagoitu, on tämä syytä todeta seuraavassa arviointikertomuksessa. Toisaalta, jos kyse on ollut jonkinlaisesta tarkoituksenmukaisuutta koskevasta suosituksesta, on muistettava, että tällaisten toteuttaminen on kunnan toimielinten, viranhaltijoiden ja kuntayhtiöiden vapaassa harkinnassa eikä tarkastuslautakunta voi edellyttää konsernijohdon toimivan lautakunnan itsensä puoltamien tarkoituksenmukaisuusnäkökohtien mukaisesti.

---

207 Saarelainen – Viitala 2021, s. 290.
208 Ks. HE 268/2014 vp, s. 224.
209 Ruohonen ym. 2021a, s. 297.
210 HE 268/2014 vp, s. 224.

5.6 Arviointitoiminta käytännössä

5.6.1 Kuntayhtiöihin liittyvät havainnot tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa

Arviointikertomus on tarkastuslautakunnan tärkein keino esittää tarkastushuomioita ja antaa valtuustolle palautetta tavoitteiden saavuttamisesta.[211] Tarkastuslautakuntien arviointikertomusten konserniyhtiöitä ja niiden omistajaohjausta käsittelevä sisältö on vaihtelevaa.[212] Kuntayhtiöiden arvioinnissa toistuvat yhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi prosentuaalisesti ja/tai sanallisesti, tarkastuslautakunnan antamien suositusten jälkikäteisarviointi, uusien suositusten antaminen, tytäryhtiöiden johdon käsittely, tarkastuslautakunnan tiedonsaanti, hyvinvointialueiden aiheuttamat muutokset kuntien konsernirakenteisiin, muut yhtiöittämisjärjestelyt sekä muutamassa tapauksessa tytäryhtiöiden roolin tai määrän tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Omistajaohjausta käsitellään pääasiallisesti arvioimalla tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden mitattavuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Muutoin *omistajaohjauksen arviointi jää arviointikertomuksissa satunnaiseksi.*

Taulukko 5.

25 suurimman kaupungin tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa yleisimmin arvioituja aiheita.

Tytäryhtiöiden toiminnan arviointi	19 (muut paitsi Joensuu, Järvenpää, Kokkola, Lahti, Porvoo, Vaasa)
Tarkastuslautakunnan tiedonsaannin arviointi	15 (tiedonsaannin riittävyyttä arvioidaan kolmessa arviointikertomuksessa)
Tavoitteiden asettamisen ja mitattavuuden arviointi	12
Tytäryhtiöiden johdon arviointi	9
Tilintarkastajaan liittyvät maininnat	7
Tytäryhteisöjen roolin yleinen arviointi kaupunkikonsernissa	7
Tarkastuslautakunnan suositusten vaikuttavuuden arviointi	3 (kootusti), yksittäisten tavoitteiden vaikuttavuutta arvioitu useammassa arviointikertomuksessa hajanaisesti

211 Ruostetsaari – Holttinen 2004, s. 28.

212 Analyysia varten on käyty läpi Suomen 25 suurimman kaupungin tarkastuslautakuntien arviointikertomukset vuodelta 2021. Tiedot on kerätty 14.–17.4.2023 kaupunkien verkkosivuilta.

Tilintarkastuksesta ja tilintarkastajasta arviointikertomuksissa esitetään vain yleisiä toteamuksia toimitetuista raporteista ja yhteistyön sujuvuudesta. Lahden arviointikertomuksessa tuodaan esiin, ettei tilintarkastuksen suosittamistapaan ja määrään oltu tyytyväisiä konserniyhtiöissä.[213] Tarkastuslautakunnan suositukset ohjaavat monessa kaupungissa tavoitteiden ja niiden mitattavuuden tarkentamiseen. Laajaa arviointia tytäryhtiöiden roolista tai omistajapolitiikan tarkoituksenmukaisuudesta on arviointikertomuksissa vain satunnaisesti.

5.6.2 Tytäryhtiöiden toiminnan arviointi arviointikertomuksissa

Kaupungin tytäryhtiöitä on tutkimuksessa arvioitu 19 kaupungin arviointikertomuksessa vaihtelevalla laajuudella. Joensuun arviointikertomuksessa raportoidaan, ettei tytäryhtiökohtaista arviointia ole voitu tehdä, sillä tavoitteet oli asetettu ylimalkaisesti kaikille tytäryhtiöille.[214] Muuten arvioinnin tekemättä jättämiselle ei kerrota syitä. Esimerkiksi Porvoon arviointikertomuksessa keskitytään liikelaitosten arviointiin ja Kokkolan arviointikertomuksessa arviointi on tehty ”salkkukohtaisten” tavoitteiden pohjalta.

Joidenkin kaupunkien arviointikertomuksissa tytäryhtiöiden toimintaa arvioidaan taloudellisten lukujen pohjalta, mutta niille asetetut tavoitteet eivät välttämättä käy ilmi. Esimerkiksi Lohjan arviointikertomuksessa todetaan, ettei toiminnallisia tavoitteita ole asetettu, joten niiden toteutumista ei voida arvioida.[215] Tästä huolimatta tytäryhtiöitä arvioidaan tilinpäätöstietojen perusteella. Seikkaperäisimmin tytäryhtiöitä arvioidaan Porin arviointikertomuksessa, jossa käytetään sanallisen ja taloudellisille luvuille perustuvan arvioinnin lisäksi ”liikennevalomittaristoa” yhtiöille asetettujen tavoitteiden arvioimiseksi. Arviointikertomusten perusteella voidaan todeta, että yleisten, kaikkia tytäryhteisöjä koskevien taloudellisten tavoitteiden lisäksi toiminnallisia tavoitteita on asetettu vähän.

Tarkastuslautakunnan aiemmin antamien suositusten vaikutusten arvioinnista on raportoitu varsin harvassa arviointikertomuksessa. Helsingin

213 Lahden arviointikertomus 2021, s. 13.
214 Joensuun arviointikertomus 2021, s. 53.
215 Lohjan arviointikertomus 2021, s. 35.

arviointikertomuksessa kerrotaan, että suosituksista 92 prosentin kohdalla ryhdyttiin toimenpiteisiin.[216] Porin arviointikertomuksessa on esitetty taulukkomuodossa suositus, asianomaisen tahon lausunto ja vielä tarkastuslautakunnan kommentti lausuntoon.

Lisäksi arviointikertomuksissa oli yksittäisiä havaintoja ja suosituksia kyberturvallisuudesta (Pori, Turku), omistajaohjauksen riittävästä resursoinnista (Turku), konsernijohdolle asetettujen tavoitteiden arvioinnista (Porvoo), riskienhallinnan kehittämisestä tytäryhtiöissä (Rovaniemi), konserniohjeiden käsittelystä tytäryhtiöissä (Vaasa) ja konserniohjeen pikaisesta päivittämistarpeesta (Järvenpää).

5.6.3 Omistajaohjauksen ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointi arviointikertomuksissa

Omistajaohjauksen yksi keskeisimmistä tehtävistä on kuntayhtiöiden hallituksen valitseminen. Kunnan konsernijohto eli tyypillisesti kunnanhallitus tai sen konsernijaosto nimeää yhtiön hallituksen jäsenen, ja sen tulee ottaa huomioon hallitusta ja sen jäseniä koskeva sääntely, kuten kuntalain asiantuntemusvaatimus, esteellisyysnäkökohdat sekä laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta (8.8.1986/609, tasa-arvolaki). Laajemmassa tarkastelussa voidaan havaita, että tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa omistajaohjausta koskevat kirjaukset liittyvät pitkälti tytäryhteisöjen hallitusten nimeämiskäytäntöihin ja kokoonpanoihin.

Omistajaohjauksen arviointia tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa ei voida pitää kovin johdonmukaisena. Mikäli omistajaohjausta käsitellään lainkaan arvioinnin näkökulmasta, sitä arvioidaan yksittäisissä tapauksissa eikä esimerkiksi yleisesti koko kuntakonsernin näkökulmasta. Viidestä suurimmasta kaupungista kolmessa omistajaohjausta on arvioitu. Helsingissä omistajaohjausta on käsitelty useammassa kohdassa ja lyhyesti myös yleisellä tasolla.[217] Tampereella ja Vantaalla arvioinnissa on kiinnitetty erityistä huomiota pysäköintiliiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden omistaja-

216 Helsingin arviointikertomus 2021, s. 12.
217 Helsingin arviointikertomus 2021.

ohjaukseen.[218] Tampereella tarkastuslautakunta on lisäksi arvioinut tytäryhtiöiden toiminnan tarkoitusta yhtiöjärjestysmääräysten ja osakeyhtiölain näkökulmasta. Huomiota on kiinnitetty 20 tytäryhteisöön, joiden toiminnan tarkoitusta ei ole erikseen määritelty, joten niiden tulisi tuottaa omistajilleen voittoa, mutta joista lähes puolet ei ole maksanut kaupungille osinkoa useana vuonna. Kaupunginhallitus ei ole nähnyt tarvetta muuttaa yhtiöjärjestyksiä.[219]

Taulukko 6.

Omistajaohjausta koskevat maininnat viiden suurimman kaupungin tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa 2021.[220]

Helsinki	• Suositusten vaikuttavuuden arvioinnissa puutteita sekä toimenpiteiden että vaikutusten havaitsemisen osalta • Liikunta- ja kulttuuripalvelujen omistajaohjauksessa ryhdytty suositusten mukaisiin toimenpiteisiin, ja vaikutukset ovat olleet myönteisiä • Tarkastuslautakunta erimielinen kaupunginhallituksen kanssa omistajaohjauksen esteellisyyssääntelystä; TLK pitää ongelmana kaupungin johdon toimimista tytäryhteisöjen johdossa • Kaupunki ei ole kaupungin vuokra-asuntojen omistajaohjauksessaan korostanut vuokralaisdemokratiaa
Espoo	Omistajaohjausta ei arvioida.
Tampere	• Tarkastuslautakunta kysynyt, voiko omistajaohjaus edesauttaa toiminnan tarkoitusta koskevan tiedon lisäämistä tytäryhtiöiden yhtiöjärjestyksiin; kaupunginhallituksen mukaan voiton tavoittelun perustavoitetta ei tarvetta muuttaa edes in house -yhtiöiden kohdalla • Finnpark Oy:n omistajaohjausta arvioitu kattavasti ja suosituksia annettu
Vantaa	Omistajaohjausta ei arvioida.
Oulu	• Oulu Pysäköinti Oy:n omistajaohjausta arvioitu kattavasti: kaupunkistrategisiin linjauksiin ja omistajapoliittisiin linjauksiin perustuvien tavoitteiden osalta, omistajaohjauksen tuloksellisuuden osalta sekä omistajan ja yhtiön näkemysten yhteneväisyyden osalta. TLK esittänyt myös kannanottoja omistajaohjauksen kehittämiseksi.

25 suurimmasta kaupungista kahdentoista kaupungin arviointikertomuksessa kiinnitetään huomiota tytäryhtiöiden tavoitteiden asettamiseen ja niiden mitattavuuteen. Vain Porin arviointikertomuksessa todetaan, että

218 Tampereen arviointikertomus 2021, s. 79; Vantaan arviointikertomus 2021, s. 78.
219 Tampereen arviointikertomus 2021, s. 11.
220 Arviointikertomukset kerätty lokakuussa 2022, tiedot kerätty 9.10.2023. Ks. liite 1.

”vuositavoitteiden toteutumisen mitattavuus on parantunut aikaisemmista vuosista”.[221] Kehitettävää havaitaan myös tavoitteiden toteutumisen esittämisessä ainakin neljän kaupungin arviointikertomuksissa. Esimerkiksi Helsingin arviointikertomuksessa tarkastuslautakunta toteaa, että tytäryhteisöjen tavoitteiden toteutuminen tulee esittää yhdenmukaisesti ja selkeästi perusteltuna tilinpäätöksessä.[222] Tytäryhteisöjen tavoitteiden asettamista suositellaan kehitettävän ainakin kuudessa kaupungissa. Joissakin arviointikertomuksissa arvioidaan kaupungin kaikkien sektorien tavoitteiden asettamista yleisesti. Viiden kaupungin kohdalla on pystytty toteamaan numeerisesti, kuinka moni tytäryhtiöille asetetuista tavoitteista on saavutettu.

Seitsemän kaupungin arviointikertomuksessa arvioidaan yleisemmin tytäryhtiöiden roolia kaupunkikonsernissa. Kokkolassa tarkastuslautakunta kehottaa miettimään, ”ovatko kaikki tytäryhtiöt kaupungin ydintoimintaa”.[223] Lahdessa suositellaan harkitsemaan uusien tytäryhtiöiden perustamista kilpailuille markkinoille jatkossa tarkoin.[224] Porin tarkastuslautakunta pitää kaupungin linjausta vähentää tytäryhtiöiden määrää ”tärkeänä tavoitteena tehokkaan konserniohjauksen toteuttamiseksi”.[225] Neljän muun kaupungin arviointikertomuksissa arvioidaan (etukäteisesti) tytäryhteisöjen roolin muuttuvan vuonna 2023 toteutetun hyvinvointialueuudistuksen myötä.

Tytäryhtiöiden johtoon kiinnitetään huomiota yhdeksässä arviointikertomuksessa. Arviointi kohdistuu konsernijohdon jäsenten toimimiseen tytäryhteisöjen johdossa (Helsinki), hallitusten nimeämisen avoimuuteen (Joensuu), hallitusten jäsenten asiantuntemuksen kehittämiseen (Järvenpää, Pori, Salo), hallituskokoonpanojen uudistamisen suotavuuteen (Kokkola), hallitusten jäsenten ongelmalliseen vaihtuvuuteen (Lahti), hallitusten jäsenten parempaan ”evästykseen” omistajatahdon toteuttamiseksi (Rovaniemi) ja poliittisten ryhmien asettamien ehdokkaiden asiantuntemuksen todentamiseen (Turku).

---

221 Porin arviointikertomus 2021, s. 9.
222 Helsingin arviointikertomus 2021, s. 19.
223 Kokkolan arviointikertomus 2021, s. 21.
224 Lahden arviointikertomus 2021, s. 19.
225 Porin arviointikertomus 2021, s. 49.

5.7 Toimintasuositukset – tarkastuslautakunnan arviointityön kehittäminen

Tarkastuslautakuntien arviointitoimintaa kuntayhtiöille asetettavien tavoitteiden osalta on mahdollista kehittää. Valtaosassa suurimpia kaupunkeja tarkastuslautakunta arvioi kaupungin tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista, mutta monessa suuressakin kaupungissa tytäryhteisöjen tavoitteiden toteutuminen jää arvioimatta. Keskeisten kuntayhtiöiden ottaminen arvioinnin kohteeksi edellyttää toki sitä, että kaupungin talousarviossa on asetettu yhtiöitä koskevia tavoitteita. Mikäli näin ei ole tehty, *tarkastuslautakunta voi huomauttaa tästä puutteesta* arviointikertomuksessaan osana kuntien toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointia. Yleensä ei ole kaupunkikonsernin toiminnan mielekkyyden kannalta perusteltua olla asettamatta talousarviossa tavoitteita konsernin tytäryhtiöille, kuten ei myöskään ole perusteltua, että tarkastuslautakunta jättäisi arvioimatta tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista.

Kuntayhtiöiden tavoitteiden arviointiin nähden tarkastuslautakunnat eivät erityisen paljon näytä kiinnittävän huomiota *kuntayhtiöiden omistajaohjauksen arvioimiseen*. Kun kuntayhtiöiden merkitys kuntakonserneissa on kasvanut ja kun omistajaohjauksella tulee tavoitella kuntakonsernin kokonaisedun toteutumista, pitäisi omistajaohjaukselle asetettavien tavoitteiden asettamista ja niiden toteutumisen arviointia lisätä kuntakonserneissa. Tämä voidaan toteuttaa asettamalla talousarviossa omistajaohjaukselle tavoitteita, kuten säännöllisten tavoitekeskusteluiden pitäminen konserniyhtiöiden kanssa ja omistajan toimesta toteutettava hallitustyön arviointi osana hallituksen valintaprosessia. Mikäli omistajaohjaukselle ei ole asetettu tavoitteita, tarkastuslautakunta voi kiinnittää tähän huomiota osana toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointia.

6 Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin tiedonsaannin turvaaminen

6.1 Kuntayhtiöitä koskevien tietojen julkisuuteen ja salassapitoon liittyvät tavoitteet

Kunnan luottamushenkilöt ovat saattaneet kunnan luottamustehtävien hoidossa tottua käsittelyssä olevien julkisten asioiden verraten avoimeen käsittelyyn esimerkiksi omien poliittisten viiteryhmiensä kanssa. Kuntayhtiön hallitustyöskentelyssä on kuitenkin huomattava, että hallituksessa käsiteltävät asiat ovat lähtökohtaisesti luottamuksellisia ja ne saattavat sisältää yhtiön tai sen sopimuskumppanien liikesalaisuuksia. Kuntayhtiöitä koskevien tietojen julkisuutta ja salassapitoa voidaan lähestyä kolmen erilaisen tavoitteen kannalta. Ensinnäkin osakeyhtiöiden kuten muidenkin yritysten toiminnan perusluonteeseen kuuluu se, että yrityksen toimintaan sisältyy *liikesalaisuuksia*, minkä seurauksena toimintaa koskevat tiedot ovat lähtökohtaisesti salassa pidettäviä lukuun ottamatta yhtiötä koskevia yleisesti julkisia tietoja. Tämä tavoite pitää salassa liikesalaisuuksia koskeva tieto soveltuu myös kuntayhtiöiden liikesalaisuuksiin. Tämä tavoite puoltaa sitä, että kuntayhtiöihin liittyvät asiakirjat ja tiedot pidetään mahdollisimman pitkälle salassa.

Toinen kuntayhtiöiden toiminnan julkisuuteen vaikuttava tavoite on *osakkeenomistajien intressi* saada omistamistaan yhtiöistä tietoa yhtiökokouksen päätöksentekoon liittyen, mutta myös muuta mahdollista päätöksentekoa varten. Kuntaomistajan tiedonintressi on suuri erityisesti silloin, jos yhtiö on kuntakonsernin tytäryhtiö. Tiedonintressi seuraa tällöin jo omistajan velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös, mutta myös yleisestä omistajaintressistä ja siihen liittyvästä omistajaohjauksen järjestämisestä, kuten

konserniohjeen noudattamisen seurannasta ja edellä käsitellystä talousarviotavoitteiden toteutumisen arvioimisesta. Omistajan tiedonintressistä seuraa, että kuntaomistajalla tulee olla mahdollisimman kattavasti saatavilla informaatiota ja asiakirjoja erityisesti kuntakonserniin kuuluvista tytäryhtiöistä. Tästä tavoitteesta seuraa se, että kuntayhtiöihin liittyviä asiakirjoja ja tietoja toimitetaan kattavasti omistajakunnalle, mutta omistajaohjaukselisesta intressistä ei vielä suoraan seuraa tarvetta julkistaa yleisölle kuntayhtiöitä koskevia tietoja.

Kolmas kuntayhtiöiden julkisuuteen vaikuttava tavoite on *kaikkeen julkiseen toimintaan liittyvä julkisuusperiaate*. Kuntienkin toimintaan sovelletaan julkisuusperiaatetta, josta säädetään julkisuuslaissa. Sen mukaan viranomaisten asiakirjat ovat julkisia, jollei kyseisessä laissa tai muussa laissa erikseen toisin säädetä. Tästä seuraa se, että kunnalla olevat sen omistamaa kuntayhtiötä koskevat asiakirjat ovat lähtökohtaisesti julkisia.

Näistä keskenään ristiriitaisista tavoitteista seuraa se, että kuntayhtiöstä annettavien asiakirjojen ja tietojen julkisuus sekä salassapito ovat yksi kuntayhtiöiden hyvän hallinnon järjestämisen tärkeimpiä mutta myös hankalimpia kysymyksiä. Se on myös yksi suurimmista ongelmien ja kysymysten aiheuttajista kuntayhtiöiden hallinnoinnissa ja omistajaohjauksessa. Huolehdittaessa kunnissa tarkastuksen ja arvioinnin riittävästä tiedonsaannista on käytännössä otettava huomioon kaikki edellä esitetyt kolme näkökohtaa.

Kuntayhtiön tietojen ja asiakirjojen salassapidon taustalla vaikuttaa kuntayhtiön johdon yhtiöoikeudellinen *velvollisuus olla julkistamatta* sellaisia tietoja, joiden antaminen voi olla yhtiölle vahingollista. Vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta voi periaatteessa seurata rikosoikeudellisia sanktioita tai vahingonkorvausvastuun realisoituminen. Sanktioiden pelko ja riski yhtiön kannalta vahingollisen tiedon paljastamisesta voivat rajoittaa yhtiön, sen yksittäisten hallituksen jäsenten tai toimitusjohtajan halukkuutta antaa yleisesti informaatiota omistajakunnan edustajille. Koska kuntayhtiöiden toimintaan liittyy yleisesti liikesalaisuuksia, julkisuuslakia tai kuntalaissa olevia luottamushenkilön tiedonsaantioikeutta koskevia säännöksiä ei säädetty sovellettavaksi kunnan tytäryhteisöön tai osakkuusyhtiöön.

Vaikka *julkisuuslaki ei koske kuntayhtiöitä*, julkisuuslaki koskee niiden omistajakuntia. Kuntayhtiötä koskevista asioista tulee julkisuuslain piirissä

olevia viranomaisen asiakirjoja silloin, kun asiakirja toimitetaan omistajakunnalle. Julkisuuslain 5.2 §:n mukaan *viranomaisen asiakirjalla* tarkoitetaan viranomaisen hallussa olevaa asiakirjaa, jonka viranomainen tai sen palveluksessa oleva on laatinut taikka joka on toimitettu viranomaiselle asian käsittelyä varten tai muuten sen toimialaan tai tehtäviin kuuluvassa asiassa. Kun kuntayhtiö toimittaa itseään koskevia asiakirjoja kunnan konsernijohdolle tai kunnalle muutoin, tulevat kuntayhtiötä koskevat asiakirjat *julkisuuslain piiriin*. Tällä on vaikutusta siihen, millainen tiedonsaantioikeus kuntayhtiötä koskevista asiakirjoista eri tahoilla on olemassa, koska käytännössä kuntayhtiöt, erityisesti kuntakonsernien tytäryhtiöt raportoivat toiminnastaan kattavasti osakkeenomistajilleen.

Julkisuuslain 3 §:n mukaan lain tarkoituksena on toteuttaa avoimuutta ja hyvää tiedonhallintatapaa viranomaisten toiminnassa sekä antaa yksilöille ja yhteisöille mahdollisuus valvoa julkisen vallan ja julkisten varojen käyttöä, muodostaa vapaasti mielipiteensä sekä vaikuttaa julkisen vallan käyttöön ja valvoa oikeuksiaan ja etujaan. Julkisuuslain tarkoituksesta seuraa kunnille yleinen velvollisuus edistää avoimuutta.[226] Kuntiin kohdistuva velvollisuus edistää avoimutta ei konkretisoidu julkisuuslaissa tai kuntalaissa suoraan kuntayhtiöitä koskevina normeina. Kun kuntalaissa velvoitetaan määräämään konserniohjeella konsernin raportointivelvollisuuksista ja luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeudesta, on kunnan mahdollista edistää kuntayhtiöidensä tietojen julkisuutta konserniohjeiden määräysten avulla. Kun kuntia kuitenkin yleisesti koskee velvollisuus edistää toiminnan avoimuutta, tiedon salassapitoa koskevat intressit eivät saisi johtaa laajamittaisesti siihen, että kuntayhtiöissä *tarpeettomasti salataan* toimintaa koskevia asiakirjoja tai muuta informaatiota.[227]

Vaikka edellä on todettu, että kuntien tulisi edistää kuntayhtiöitä koskevien tietojen julkisuutta, ei tätä julkisuusperiaatetta pidä tavoitella julkistamalla kuntayhtiötä koskevia tietoja, jotka ovat julkisuuslain perusteella salassa pidettäviä tietoja tai asiakirjoja. Tällaisista asiakirjoista säädetään julkisuuslain

---

226 Julkisuuslain 20 §:n mukaan viranomaisen on edistettävä toimintansa avoimuutta ja tiedotettava toiminnastaan ja palveluistaan sekä yksilöiden ja yhteisöjen oikeuksista ja velvollisuuksista toimialaansa liittyvissä asioissa.
227 Ruohonen ym. 2021a, s. 299–303.

24 §:ssä. Julkisuuslain 24 §:n 17 kohdan perusteella lähtökohtaisesti *salassa pidettäviä asiakirjoja* ovat muun muassa asiakirjat, jotka sisältävät tietoja kunnan liikesalaisuudesta, samoin kuin sellaiset asiakirjat, jotka sisältävät tietoja muusta vastaavasta liiketoimintaa koskevasta seikasta, jos tiedon antaminen niistä aiheuttaisi mainituille yhteisöille taloudellista vahinkoa tai saattaisi toisen samanlaista tai muutoin kilpailevaa toimintaa harjoittavan julkisyhteisön tai yksityisen parempaan kilpailuasemaan tai heikentäisi yhteisön mahdollisuuksia edullisiin hankintoihin tai sijoitus-, rahoitus- ja velanhoitojärjestelyihin. Julkisuuslain 24 §:n perusteella liikesalaisuuksia koskevat tiedot kuuluisivat ehdottoman asiakirjasalaisuuden piiriin.[228] Julkisuuslain 24 §:n 19 kohdan mukaan salassa pidettäviä ovat myös viranomaisen oikeudenkäynnin osapuolena *oikeudenkäyntiin valmistautumista* varten laatimat ja hankkimat asiakirjat, jos tiedon antaminen asiakirjasta olisi vastoin julkisyhteisön tai julkisuuslain soveltamisalaan kuuluvan julkisoikeudellisen yhteisön, laitoksen, säätiön tai henkilön etua oikeudenkäynnissä. Edellä todetuista salassapitoa sääntelevistä julkisuuslain säännöksistä seuraisi, että kuntayhtiöiden asiakirjoista varsin monet olisivat julkisuuslain perusteella salassa pidettäviä, vaikka julkisuuslakia sovellettaisiin kuntayhtiöihin.

Vaikka merkittävä osa kuntayhtiön asiakirjoista onkin usein salassa pidettäviä, kuntayhtiöiden toiminnassa tulisi kuitenkin tavoitella *avoimuutta*. Tämä on aiheellista myös sen perusteella, että yksilöillä ja yhteisöillä tulee olla mahdollisuus kohdistaa valvontaa ja vaikuttaa julkisesti omistettujen yhteisöjen, kuten *kuntayhtiöiden, varojen käyttöön*.[229]

Vaikka kuntayhtiöissä on lähtökohtana sen asiakirjojen ja sen liiketoimintaan kuuluvien tietojen salassapito, tulee kunnan huolehtia ensinnäkin siitä, että tarkastusta ja arviointia toteuttavat henkilöt ja toimielimet saavat riittävästi tietoa arvioinnin kohteesta. Käytännössä kuntayhtiön ja kunnan tilintarkastajalla sekä tarkastuslautakunnalla tulee olla riittävä pääsy kuntayhtiöitä koskeviin tietoihin. Kuten jäljempänä todetaan, kunnan tilintarkastajalla on tarkastuslautakuntaa laajempi pääsy kuntayhtiöitä koskeviin tietoihin. Näin ollen kuntien on ainakin jossain määrin omaehtoisesti huolehdittava siitä,

228 HE 49/2018 vp, s. 122.
229 Ruohonen ym. 2021a, s. 302.

että myös tarkastuslautakunnalla on riittävä pääsy kuntayhtiöiden tietoihin arviointitehtävänsä toteuttamiseksi. Kunnalla on *kaksi vaihtoehtoista tapaa huolehtia tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta*:

1) Kunta voi huolehtia tiedonsaannista niin, että se hankkii arviointityössä tarvittavat asiakirjat itselleen, jolloin tarkastuslautakunnalla on mahdollisuus saada asiakirjat ja tiedot itselleen kunnan konsernijohdolta; tai
2) Konserniohjeessa kunta voi antaa tarkastuslautakunnalle oikeuden saada tietoa suoraan kunnan tytäryhtiöistä.

6.2 Kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajan tiedonsaantioikeus

Kuntayhtiön tilintarkastajan oikeus saada tietoa yhtiöstä ja yhtiön johdon velvollisuus avustaa tilintarkastajaa määräytyvät TTL 3:9:n perusteella.[230] Lisäksi kuntalaissa on tätä täydentävä säännös, jossa on vielä erikseen säädetty kunnan tilintarkastajan oikeudesta saada tietoa suoraan kuntayhtiöstä. Näin on siitä huolimatta, että kuntalain 122 §:n perusteella kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua, tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Kun lähes poikkeuksetta kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajana on sama tilintarkastusyhteisö, saa kunnan tilintarkastaja kunnan omistamista yhtiöistä tiedot jo oman tilintarkastustehtävänsä kautta.

Kuntalain 124.2 §:n perusteella kunnan tilintarkastajalla on kuitenkin *salassapitoa koskevien säännösten estämättä* oikeus saada kunnan viranomaisilta ja kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Kunnan tilintarkastajan laaja tiedonsaantioikeus on tarpeellinen, jotta tilintarkastaja voi varmistua konsernitilinpäätöksen oikeellisuudesta siihen yhdisteltävien tietojen osalta.[231] Käytännössä säännös

230 Ks. Horsmanheimo ym. 2017, s. 157–158.
231 Harjula – Prättälä 2019, s. 830–831.

turvaa tilintarkastajan tiedonsaantioikeuden kunnan tytäryhteisöihin silloinkin, jos tytäryhteisössä olisi tilintarkastajana muu kuin emokunnan tilintarkastaja. Tilintarkastuslaissa ja kuntalaissa säädetyistä tilintarkastajan tiedonsaantioikeuksista seuraa se, että sekä kunnan että kuntayhtiön tilintarkastajalla on jo lain perusteella tarvittava laaja tiedonsaantioikeus kuntayhtiöiden tarkastamista varten. Näin ollen kunnan omilla omistajaohjaustoimenpiteillä, kuten konserniohjeen määräyksillä, ei ole tarvetta eikä oikeastaan mahdollisuuttakaan laajentaa tilintarkastajan tiedonsaantioikeutta.

On kuitenkin huomattava, että kunnan tilintarkastajan tiedonsaantioikeus on rajattu vain kunnan *tytäryhteisöihin*. Näin ollen, jos tilintarkastajan toivottaisiin saavan tietoja myös kunnan osakkuusyhtiöstä, tällainen tiedonsaanti pitäisi mahdollistaa erikseen. Kunnan tilintarkastajan tarkastusvelvollisuus on kuitenkin sisällöltään sen kaltainen, ettei tarkastustehtävän hoitaminen lähtökohtaisesti edellytä tietojen saamista osakkuusyhtiöistä.

Edellä on todettu, että kuntayhtiöiden tiedoissa ja asiakirjoissa on informaatiota, joka on salassa pidettävää. Kunnan tilintarkastajaa koskee salassapitovelvollisuus. Laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta on säädetty tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Mainitun lain 8 §:n mukaan tilintarkastajan tai tilintarkastajan palveluksessa olevan vaitiolovelvollisuuteen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädetään. Kunnan tilintarkastaja ei voi kertoa salassa pidettäviä tietoja tai antaa salassa pidettäviä asiakirjoja ulkopuoliselle taholle. Myös kuntayhtiön tilintarkastajaa koskee TTL 4:8:ssä tarkoitettu salassapitovelvollisuus. Näin ollen kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajien kattavien tiedonsaantioikeuksien ei ole katsottava muodostavan ongelmaa, vaikka kyseessä on kuntayhtiöihin liittyvä salassa pidettävä tieto. Heidän voidaan olettaa pitävän nämä tiedot salassa.

6.3 Tarkastuslautakunnan ja sen yksittäisen jäsenen tiedonsaantioikeus

Kuntalain 121.2 §:n 2 kohdan mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja

tarkoituksenmukaisella tavalla. Lisäksi kuntalain 122.2 §:n 4 kohdan perusteella tarkastuslautakunnan pitää huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Vaikka tarkastuslautakunnan tehtäviin ei sisälly kunnan tytäryhteisöjen talouden ja toiminnan tarkastaminen, tarkastuslautakunnan edellä kuvatuista tehtävistä muodostuu tarkastuslautakunnalle *tarve saada ja myös velvollisuus hankkia* kuntayhtiöitä koskevaa tietoa ja asiakirjoja.

Tarkastuslautakunnalla on kuntalain 124.1 §:n perusteella salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tiedot ja nähtävikseen asiakirjat, joita se pitää tarpeellisina arviointitehtävän hoitamiseksi. Käytännössä tarkastuslautakunnalla on oikeus saada kyseisen kuntalain säännöksen perusteella käyttöönsä ne kuntayhtiöitä koskevat asiakirjat, jotka ovat kunnan konsernijohdolla.[232] Kunnan *konsernijohto ei voi kieltäytyä antamasta* sen hallussa olevaa, kuntayhtiöitä koskevaa tietoa tai asiakirjoja tarkastuslautakunnalle sen perusteella, että tieto on julkisuuslain 24 §:n perusteella salassa pidettävää. Koska kyse on tarkastuslautakunnan tehtävien hoitamista varten tarvittavista tiedoista, tiedontarvetta voi arvioida lähinnä vain tarkastuslautakunta itse.[233] Tarkastuslautakunnalla on kuitenkin tarvittavien tietojen tiedonsaantioikeus vain kollektiivisesti eli toimielimenä.[234] Toisin sanoen lautakunta päättää siitä, millaista tietoa se katsoo kuntayhtiöiden osalta tarvitsevansa. Tarkastuslautakunnan yksittäisellä jäsenellä ei ole oikeutta saada kuntalain 124 §:n perusteella kuntayhtiötä koskevaa ja salassa pidettävää tietoa kunnan muilta viranomaisilta muutoin kuin lautakunnan tekemän päätöksen perusteella. Yksittäisellä tarkastuslautakunnan jäsenellä voi kuitenkin olla oikeus saada kuntayhtiötä koskeva tieto luottamushenkilön tiedonsaantioikeuden perusteella. Tällöin edellytyksenä on se, että *tietoa tarvitaan luottamustehtävän hoitamisessa*.

Tarkastuslautakunnan kollektiivinen tiedonsaantioikeus on *laajempi kuin luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeus*. Tarkastuslautakunnalla ei kuitenkaan ole edellä mainittujen säännösten perusteella oikeutta vaatia tietoja suoraan kunnan tytäryhteisöltä. Tältä osin tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus

232 HE 268/2014 vp, s. 227.
233 Harjula – Prättälä 2019, s. 830.
234 Harjula – Prättälä 2019, s. 831.

on kunnan tilintarkastajaa suppeampi ja luonnollisesti myös kuntayhtiön omaa tilintarkastajaa rajallisempi. Tätä voidaan perustella sillä, että tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tehtävät suhteessa konsernin tytäryhteisöihin ovat kuntalain mukaan erilaiset.[235] Tarkastuslautakunnan suoraa tiedonsaantioikeutta kuntayhtiöltä käsiteltiin kuntalakia säädettäessä eduskuntakäsittelyn aikana. Koska erityisesti *markkinaehtoisesti toimivien kuntayhtiöiden asiakirjat* pitävät kattavasti sisällään salassa pidettävää ainesta, katsottiin eduskunnan hallintovaliokunnan käsittelyssä aiheelliseksi olla puoltamatta tarkastuslautakunnan suoraa tiedonsaantioikeutta kuntayhtiöiltä.[236]

Siihen, että kuntalaissa ei ole salassa pidettävän tiedon määrää koskevista syistä säädetty tarkastuslautakunnan suorasta tiedonsaantioikeudesta tytäryhtiöiltä kunnan tilintarkastajaa vastaavalla tavalla, voidaan suhtautua myös kriittisesti. Silloin, kun esimerkiksi kunnanvaltuusto on hyväksynyt kunnan yhtiöitä koskevia taloudellisia ja toiminnallisia tavoitteita talousarviossa, on tarkastuslautakunnan tehtävä arvioida näiden tavoitteiden toteutumista, vaikka lautakunta ei varsinaisesti yhtiön toimintaa ja taloutta tarkastakaan. Näin ollen tarkastuslautakunnalla on tehtäviensä perusteella tiedonintressi myös kuntayhtiöitä koskevaan tietoon.

Erikseen voidaan arvioida sitä, onko tietojen mahdollinen salassapitotarve riittävä peruste rajoittaa tarkastuslautakunnan suoraa tiedonsaantioikeutta kuntayhtiöistä. Tarkastuslautakunnan jäsenet toimivat virkavastuulla, joten heillä on velvollisuus pitää salassa ne kuntayhtiöitä koskevat tiedot, jotka he kuntalain 124 §:n nojalla ovat saaneet kunnan konsernijohdolta ja jotka ovat *salassa pidettäviä tietoja*. Kun lautakunnan jäsenillä on salassapitovelvoite, on pelkkään tietojen salassapitoperusteeseen suhtauduttava kriittisesti tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden rajoittajana. Näin on erityisesti siitä syystä, että tarkastuslautakunnalla on yleisesti oikeus saada kaikki tehtävässään tarvitsemat kuntaa koskevat salassa pidettävät tiedot, jotka sisältävät myös kaikki ne tiedot, joita kuntayhtiöt ovat kunnalle toimittaneet.

Tarkastuslautakunta *ei voi myöskään kollektiivisesti julkistaa salassa pidettävää tietoa*. Tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa tai muussa

235 Ruohonen ym. 2021a, s. 309.
236 Ks. HaVM 55/2014.

raportissa ei ole sallittua julkistaa sellaisia tietoja, jotka ovat julkisuuslain 24 §:n perusteella salassa pidettäviä asiakirjoja, joissa on esimerkiksi kuntayhtiöitä tai niiden sopimuskumppaneita koskevia liikesalaisuuksia. Salassapitointressi on siis kuntayhtiön lisäksi yhtiön sopimuskumppaneilla, ja salassapidon rikkomisella voisi tulla paljastaneeksi kuntayhtiön lisäksi muiden yhtiöiden salassa pidettäviä tietoja. Kuntayhtiötä koskeva salassa pidettävä tieto voidaan tietyin edellytyksin ottaa huomioon myös tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa tai muussa raportissa. Arviointikertomusta laadittaessa tarkastuslautakunta muotoilee analysoimansa yksityiskohtaisen aineiston perusteella kuntayhtiöitä koskevat arvioinnin tulokset ja havaintonsa sellaisiksi, ettei arviointikertomus pidä sisällään salassa pidettäviä tietoja. Näin on mahdollista toimia siitä huolimatta, että arviointityössä on voitu hyödyntää salassa pidettäviä asiakirjoja.[237]

Kunnan tarkastuslautakunta voi osana tehtäviään arvioida kunnan osin omistamien yhtiöiden omistajaohjausta *myös muiden kuin kunnan tytäryhtiöiden* osalta. Tarkastuslautakunnan mahdollisuus saada tietoja sellaisesta kuntayhtiöstä, joka ei ole kyseisen kunnan konserniin kuuluva tytäryhtiö, on vähäinen, ellei kuntayhtiö toimita yleisesti tietoja kaikille omistajakunnille. Jos kunnan osakkuusyhtiö on jonkin muun kunnan kuntakonserniin kuuluva tytäryhtiö, on tarkastuslautakunnalla mahdollisuus saada julkisuuslain perusteella muita kuin salassa pidettäviä asiakirjoja emokunnan konsernijohdolta, joita yhtiö on sille toimittanut. Jos kuntayhtiö ei kuulu minkään kunnan konserniin, vaan sillä on hajautunut omistus, on tarkastuslautakunnan mahdollisuus saada tietoa yhtiöstä käytännössä riippuvainen siitä, mitä tietoa kuntayhtiö on itse halukas omistajakunnilleen antamaan. Tällöin ainakin sellaisessa yhtiössä, jossa on ainoastaan kuntaomistajia, omistajakuntien olisi hyvä koordinoida yhtiön omistajaohjausta siten, että kaikille kunnille turvattaisiin jonkinlainen tiedonsaantioikeus tällaisesta yhtiöstä. Tämä tiedonsaantioikeus voisi koskea yleisesti julkisten tietojen lisäksi esimerkiksi yhtiön talousarviota siltä osin, kun siihen ei sisälly salassa pidettävää tietoa.

Tarkastuslautakunnalla on edellä käsitelty kollektiivinen tiedonsaantioikeus kunnan konsernijohdolta. Tämän lisäksi tarkastuslautakunnan yksittäisellä

237 Ruohonen ym. 2021a, s. 310.

jäsenellä on oikeus saada tietoja konserniyhtiöistä kuntalaissa säädetyn luottamushenkilön tiedonsaantioikeuden kautta. Kuntalain 83.2 §:n mukaan luottamushenkilöllä on oikeus saada kunnan konsernijohdolta konsernijohdon hallussa olevia kunnan tytäryhteisöjen toimintaa koskevia tietoja, jollei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu. Luottamushenkilöllä, kuten tarkastuslautakunnan jäsenellä, ei ole oikeutta saada tietoja suoraan kuntayhtiöltä.

Käytännössä tarkastuslautakunnan yksittäisen jäsenen tiedonsaantioikeus kunnan konserniyhtiöiden osalta on tosiasiassa riippuvainen tarkastuslautakunnan tavoin siitä, millaista tietoa kunnan konsernijohdolla on kyseisestä kuntayhtiöstä. Luottamushenkilön tiedonsaantioikeuden laajuus on riippuvainen luottamustoimen sisällöstä. Perinteisesti on katsottu, että valtuutetun ja kunnanhallituksen jäsenen tiedonsaantioikeus on laaja, koska heidän luottamustoimensa koskevat kaikkea kunnan toimintaa. Kun tarkastuslautakunnan tehtäväkenttä on vastaavalla tavalla laaja, ei kunnan konsernijohto voi kovinkaan helposti rajoittaa tarkastuslautakunnan jäsenen tiedonsaantioikeutta salassa pidettävistä asiakirjoista samalla tavalla kuin jonkin muun toimielimen jäsenen tiedonsaantioikeutta. Silloinkin, kun yksittäiselle tarkastuslautakunnan jäsenelle annetaan salassa pidettävää tietoa, on syytä korostaa tietoon liittyvää salassapitointressiä sekä *muistutettava henkilöä salassapitovelvollisuuden rikkomisen seurauksista*.

6.4 Kuntaomistajan tiedonsaantioikeudet

6.4.1 Kunnan tiedonsaanti osakkeenomistajana ja kuntalain perusteella

Kuntayhtiön kuntaomistajalla ei ole yleistä osakeyhtiölaista tai kuntalaista seuraavaa jatkuvaa tiedonsaantioikeutta yhtiön asioista tai asiakirjoista. Osakkeenomistaja pystyy kuitenkin aina hankkimaan yleisesti julkiset tiedot kuntayhtiöstä, kuten tilinpäätökset, osakasluettelon, tiedot vastuuhenkilöistä ja yhtiön yhtiöjärjestyksen. Lisäksi osakeyhtiölain tietyissä säännöksissä on annettu osakkeenomistajalle tiedonsaantioikeus tiettyihin yhtiön dokumentteihin omistusosuudesta riippumatta.

Joissain tapauksissa osakkeenomistajalla on oikeus saada tietyt asiakirjat, kuten *yhtiökokouksen pöytäkirja*, joka yhtiön tulee OYL 5:23.4:n perusteella toimittaa sitä pyytävälle osakkeenomistajalle.[238] Myös yhtiökokoukseen liittyen osakkeenomistajalla on OYL 5:21:n perusteella oikeus nähdä tietyt asiakirjat, kuten päätösehdotukset sekä tietyissä tilanteissa tilinpäätös, toimintakertomus ja tilintarkastuskertomus. Osakkeenomistajan tiedonsaantioikeus on riippumaton siitä, onko kuntayhtiö kuntakonsernin tytäryhtiö vai ei. Osakkeenomistajan *yksityiskohtaisesta tiedonsaantioikeudesta olisi mahdollista määrätä yhtiöjärjestyksessä* yhtiöoikeudellisesti velvoittavalla tavalla, mutta näin ei liene useinkaan tehty.

Kuntalaissa on säädetty kunnan tytäryhtiön tiedonantovelvollisuudesta, mutta kunnan osakkuusyhtiöllä ei ole vastaavia lakiin perustuvia velvollisuuksia. Kunnan tytäryhtiön tiedonantovelvollisuuteen sovelletaan kuntalain 116 §:ää. Säännöksen perusteella kunnan tytäryhteisön ja kuntayhtymän on annettava *kunnanhallitukselle* kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.[239] Kyseisen säännöksen perusteella emokunnalla on katsottava olevan verraten laaja oikeus esittää kysymyksiä sekä selvittää tarkemmin annettujen tietojen sisältöä, jotta konsernitilinpäätös tulisi oikein laadituksi. Tämä merkitsee kuntayhtiön tiedonanto-oikeuden ja -velvollisuuden huomattavaa laajentumista verrattuna siihen, ettei yhtiö kuulu mihinkään kuntakonserniin.[240]

6.4.2 Kunnan tiedonsaanti konserniohjeen perusteella

Käytännössä kuntaomistajan on huolehdittava riittävän tiedonsaantioikeuden turvaamisesta konserniohjeen määräyksillä, joissa kuntayhtiöille asetetaan tiedonantovelvoitteita. On kuitenkin huomattava, että konserniohjeen määräyksillä ei ole suoraa yhtiöoikeudellista vaikutusta, ellei kuntayhtiön

238 Mähönen – Villa 2019, s. 256. Yhtiö voi luovuttaa yhtiökokouksen pöytäkirjan ulkopuolisellekin taholle, jos se hallituksen harkinnan pohjalta on yhtiön edun mukaista. Ks. HE 109/2005 vp, s. 75.

239 Säännös on sisällöltään pitkälti OYL 6:15:n 2. virkettä vastaava, mutta kuntalain erityissäännös on tarpeen, koska OYL 6:15.2:n tiedonantovelvollisuus soveltuu vain silloin, kun emoyhteisö on osakeyhtiö.

240 Ks. OYL 6:15:n osalta Airaksinen ym. 2018, s. 525–530.

hallitus ole tehnyt päätöstä, jossa se on päättänyt, että yhtiössä noudatetaan konserniohjeen määräyksiä sisäisenä ohjeena.[241] Tällöinkään tiedonantovelvollisuus ei voi kuitenkaan olla kuntayhtiön toimielinten yhtiöoikeudellisia velvollisuuksia rikkova.

Kuntalain 47.4 §:ssä säädetyn konserniohjeen sisällön mukaisesti konserniohjeessa on oltava määräykset konsernivalvonnan ja raportoinnin järjestämisestä. Se, millaisia määräyksiä konserniohjeeseen otetaan konserniraportoinnista, on kuntaomistajan tarkoituksenmukaisuusharkinnassa. Konserniohjeessa voidaan määrätä tietojen toimittamisesta omistajakunnalle tai -kunnille sekä siitä, mitä tietoja kuntayhtiön on omistajakunnan konsernijohdolle toimitettava. Osa toimitettavista kuntayhtiötä koskevista tiedoista voi olla sellaisia, että ne ovat vapaasti myös julkisista lähteistä saatavissa olevia tietoja, kuten yhtiöjärjestys, osakasluettelo, vastuuhenkilöt tai kaupparekisteriote. Tällaisella konserniohjeen määräyksellä varmistutaan, että kuntaomistajalla ja sen konsernijohdolla on tarpeellinen informaatio kuntayhtiöstä, jolloin konsernijohdon ei tarvitse seurata kuntayhtiötä koskevia asioita julkisista rekistereistä.[242]

Osa asiakirjoista tai tiedoista, joita kuntayhtiö voi olla velvollinen konserniohjeen perusteella toimittamaan omistajakunnalle, voi kuitenkin pitää sisällään tietoja, jotka eivät ole yleisesti julkisia. Lisäksi osa yhtiöstä annettavista tiedoista voi olla sellaisia, että niihin kohdistuu salassapitointressi, jos tiedoissa on esimerkiksi kuntayhtiön tai sen sopimuskumppanin liikesalaisuuksia.

6.4.3 Kuntaomistajan mahdollisuudet edistää tarkastuksen ja arvioinnin tiedonsaantia

Kuntalain 47.3 §:ssä säädetään, että kuntayhtiöiden omistajakuntien on omissa konserniohjeissaan annettava kuntalain 47.4 §:n perusteella määräykset konsernivalvonnan ja raportoinnin sekä riskienhallinnan järjestämisestä. Tämä tarkoittaa sitä, että konserniohjeeseen otetaan tarvittavat määräykset

241 Hyvänä käytäntönä voidaan pitää sitä, että konserniohjeessa määrätään siitä, miten konserniohje on käsiteltävä kuntakonserniin kuuluvissa yhtiöissä.
242 Ruohonen ym. 2021a, s. 304.

tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurantaa varten. Käytännössä määräysten tarkoitus on varmistaa, että konserniyhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista ja konserniohjeen noudattamista seurataan.[243] Kun tiedot tulevat konserniohjeen raportointia koskevien määräysten perusteella kuntayhtiön omistajakunnalle ja sen konsernijohdolle, on tietojen käyttäminen kunnan sisällä kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin toteuttamisessa yksinkertaisempaa kuin tietojen hankkiminen suoraan kuntayhtiöstä.

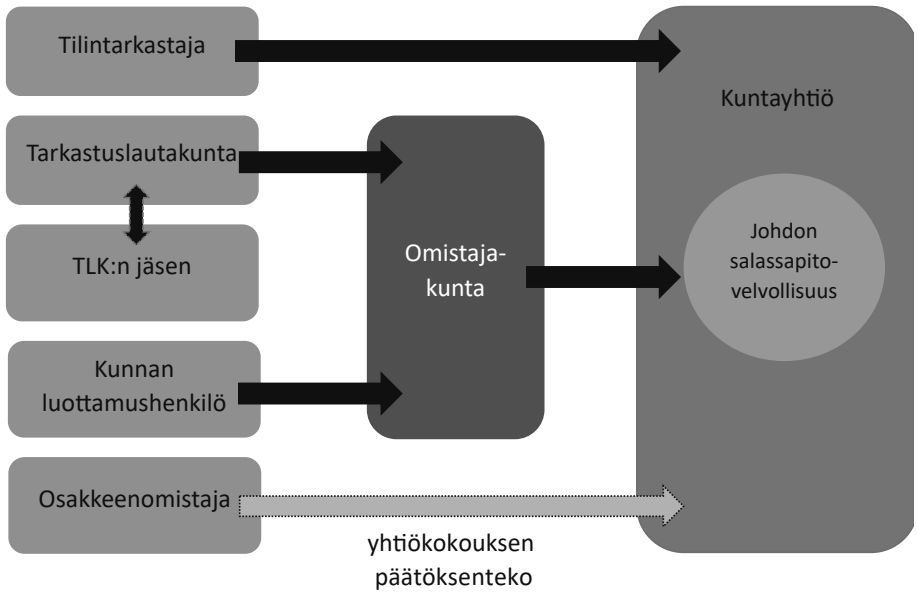
Kuntalain 47 §:n perusteella konserniohjeessa on määrättävä myös tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeuden turvaamisesta. Kuntalain hallituksen esityksessä olevan alkuperäisen säännösehdotuksen mukaan konserniohjeessa tuli antaa tarpeelliset määräykset tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilön tiedonsaantioikeudesta. Perustuslakivaliokunnan ja hallintovaliokunnan tekemien kannanottojen perusteella säännöksen sanamuotoa muutettiin kuntalain eduskuntakäsittelyn aikana. Kuntalain nykyisen 47.3 §:n mukaan konserniohjeessa on määrättävä tiedottamisesta ja kunnan luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeuden turvaamisesta.[244] Tämän perusteella konserniohjetta koskevaa kuntalain säännöstä on perusteltua tulkita niin, että konserniohjeen määräyksillä on kyettävä huolehtimaan tiedottamisen lisäksi siitä, että luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeus toteutuu konserniyhtiöiden osalta riittävässä laajuudessa.[245] Käytännössä kunta siis pystyy konserniohjeen määräyksillä turvaamaan tarkastuslautakunnan ja sen yksittäisten jäsenten tiedonsaantioikeutta, mutta tämä tiedonsaantioikeus toteutuu siis kuntayhtiön omistajakunnan määräysten eikä lain säännösten kautta. Erikseen on huomattava, ettei konserniohjeen määräyksillä voida rajoittaa luottamushenkilöiden kuntalain mukaista tiedonsaantioikeutta.[246]

Konserniohjeen määräyksillä *voidaan antaa tarkastuslautakunnalle suora tiedonsaantioikeus kuntayhtiön asiakirjoihin,* ja tämä oikeus kattanee yleensä

243 Harjula – Prättälä 2019, s. 282–383.
244 Ks. HaVM 55/2014 ja PeVL 63/2014. Hallintovaliokunta piti tärkeänä, että konserniohjeella turvataan luottamushenkilöiden tiedonsaantioikeus.
245 Ruohonen ym. 2021a, s. 321.
246 HaVM 55/2014 vp.

myös salassa pidettävät asiakirjat, ellei määräyksessä ole toisin todettu. Kuntayhtiön on tällöin muistutettava tarkastuslautakuntaa salassapidosta silloin, kun toimitetut tiedot pitävät sisällään salassa pidettävää tietoa. Tarkastuslautakunnalle voidaan myös antaa konserniohjeen määräyksellä *oikeus kutsua kuntayhtiön johdon jäsen kuultavaksi tarkastuslautakunnan kokoukseen*. Tällainen kuuleminen voi olla tarpeen erityisesti sen selvittämiseksi, mistä syistä kuntayhtiölle asetetut tavoitteet eivät ole toteutuneet, tai kun selvitetään, minkälaista kanssakäymistä konsernijohdon ja kuntayhtiön välillä on ollut.

Kuultavaksi voidaan tyypillisimmin kutsua kuntayhtiön hallituksen puheenjohtaja tai toimitusjohtaja. Kuultavana voi olla myös muu kuntayhtiön toimivan johdon jäsen, kuten talousjohtaja tai tietystä liiketoiminnasta vastaava johtaja, jos tarkastuslautakunnan arvioitavana on esimerkiksi juuri kyseisen henkilön tehtäväkenttään kuuluvan tavoitteen toteutuminen. Kuulemisessa voidaan käsitellä myös salassa pidettäviä asioita, mutta tällöin yhtiön edustajan on tuotava esiin informaatioon sisältyvä salassapitointressi.



Kuvio 5.
Tiedonsaantioikeudet kuntayhtiöstä.

6.4.4 Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus konsernijohdon välityksellä

Kuntayhtiön toimittaessa itseään koskevia asiakirjoja kunnan *konsernijohdolle asiakirjat tulevat julkisuuslain piiriin*. Tällöin kuntayhtiön asiakirjojen jaottelulla julkisiin ja salassa pidettäviin asiakirjoihin on merkitystä, kun kunnan konsernijohdossa joudutaan arvioimaan sitä, milloin asiakirja on julkisuuslain perusteella salassa pidettävä. Yleensä on tarkoituksenmukaista, että *kuntayhtiö itse määrittelee* toimittaessaan tietoa omistajakunnalle tai -kunnille, mitkä asiakirjat ovat yhtiön käsityksen mukaan julkisuuslain perusteella salassa pidettäviä.[247] Tämä helpottaa yhtiöstä saadun tiedon ja asiakirjan käsittelemistä konsernijohdossa sekä asiakirjojen antamista tarkastuslautakunnalle. Tarkastuslautakunnan on käytännössä mahdoton ryhtyä itse arvioimaan sitä, ovatko sen konsernijohdolta saamat, kuntayhtiötä koskevat dokumentit salassa pidettäviä vai julkisia.

Mikäli tarkastuslautakunnan konsernijohdolta saamista kuntayhtiöiden tiedoista ei ilmene, onko tiedot salassa pidettäviä vai eivät, on tarkastuslautakunnan aiheellista tiedustella konsernijohdolta tai siltä kuntayhtiöltä, jota tieto koskee, onko tieto salassa pidettävää vai ei. Näin on ainakin silloin, jos kunnan konsernijohto tai tarkastuslautakunta tai sen esittelijä epäilee kyseessä olevan julkisuuslain perusteella salassa pidettävän tiedon, kuten kuntayhtiön liikesalaisuuden. Myöskään konsernijohdon ei tulisi yleisluonteisten tietopyyntöjen perusteella toimittaa tarkastuslautakunnalle salassa pidettäviä tietoja ilman, että konsernijohto ilmoittaa samalla kyseessä olevan salassa pidettäviä asiakirjoja.

6.5 Salassapitovelvollisuus

6.5.1 Yleistä salassapitovelvollisuudesta

Kun kysymyksessä on kuntayhtiötä koskeva *julkinen tieto*, ei sen ilmaisemisesta seuraa mitään sanktiota tilintarkastajalle, tarkastuslautakunnan jäsenelle tai tarkastuslautakunnan esittelijälle, vaikka tieto olisikin saatu

247 Ruohonen ym. 2021a, s. 305.

tehtävän hoitamisen yhteydessä. Salassapitovelvollisuuden tai vaitiolovelvollisuuden rikkominen ja siitä seuraavat *sanktiot* tulevat kysymykseen silloin, jos henkilö on paljastanut tietoja, jotka olisi tullut pitää salassa. Salassapitovelvollisuus koskee sekä kuntayhtiön että omistajakunnan tilintarkastajaa. Lisäksi salassapitovelvollisuus koskee omistajakunnan viranhaltijoita ja luottamushenkilöitä, kuten tarkastuslautakunnan yksittäisiä jäseniä. Salassapitovelvollisuuden käsite on *yläkäsite*, joka sisältää sekä asiakirjasalaisuuden säilyttämisvelvollisuuden että muuta salaisuutta koskevan vaitiolovelvollisuuden.[248] Salassapitovelvollisuus pitääkin sisällään sekä kiellon olla luovuttamatta salassa pidettävää asiakirjaa että kiellon olla ilmaisematta salassa pidettävää tietoa.

Eri tahojen salassapitovelvollisuus ja sen rikkomisesta seuraavat sanktiot määräytyvät eri säännösten perusteella. Omistajakunnan kautta salassa pidettävää tietoa saavat henkilöt voivat puolestaan joutua rikosoikeudellisten sanktioiden kohteeksi, jos he rikkovat virkasalaisuutta.

6.5.2 Luottamushenkilön, kunnan konsernijohtoon muutoin kuuluvan henkilön ja kunnan tilintarkastajan salassapitovelvollisuus

Kunnan luottamushenkilö ei saa luovuttaa kuntalain tiedonsaantioikeuden nojalla saamiaan tietoja eteenpäin, koska tiedot on tarkoitettu vain hänelle henkilökohtaisesti *luottamustehtävän hoitamista varten*. Tämä koskee luonnollisesti vain sellaisia tietoja, jotka ovat salassa pidettäviä. Sama koskee kunnan tilintarkastajaa sekä kunnan konsernijohdossa työskentelevää henkilöä.[249]

Julkisuuslain 22 ja 23 §:ssä säädetään salassapitovelvoitteista eli asiakirjan salassapitovelvollisuudesta ja vaitiolovelvollisuudesta. Asiakirjan salassapitovelvollisuus sisältää kiellon näyttää salainen asiakirja tai antaa siitä kopio. Vaitiolovelvollisuus puolestaan merkitsee kieltoa ilmaista tieto siitä riippumatta, onko tieto tallennettu vai ei. Vaitiolovelvollisuuden piiriin kuuluva

248 Ks. HE 94/1993 vp, s. 146, jossa on salassapitorikoksen ja -rikkomuksen yhteydessä määritelty asiaa näin.

249 Kuntalain 48.1 §:n mukaan kunnan konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset.

tieto voi olla peräisin asiakirjoista tai saatu esimerkiksi suullisesti. Vaitiolovelvollisuus on näin ollen laajempi kuin asiakirjan salassapitovelvollisuus.[250] Julkisuuslain 35 §:ssä on viittaukset *rangaistussäännöksiin, eli tarkastuslautakunnan jäsen voi saada rikosoikeudellisia sanktioita, mikäli hän paljastaa salassa pidettävää tietoa.*

6.6 Tarkastuslautakunnan tiedonsaantia koskevat konserniohjeen määräykset käytännössä

Valtaosa Suomen 25 suurimmasta kaupungista määrää tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta joko konserniohjeessaan tai muussa omistajaohjausasiakirjassaan.[251] Suurista kaupungeista Espoon, Järvenpään, Lohjan, Porvoon ja Tampereen omistajaohjausta käsittelevissä dokumenteissa ei linjata tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta mitään.

Taulukko 7.

Linjaukset tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuksista Suomen 25 suurimman kaupungin konserniohjeissa ja omistajaohjausasiakirjoissa.

Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus rajoittuu konsernijohdon antamiin tietoihin	10 (Hämeenlinna, Jyväskylä, Kokkola, Lahti, Mikkeli, Oulu, Rovaniemi, Salo, Turku, Vaasa)
Tarkastuslautakunnalla oikeus pyytää ja saada tietoja tytäryhteisöiltä	6 (Hyvinkää, Joensuu, Kouvola, Kuopio, Lappeenranta, Seinäjoki)
Tytäryhtiöllä velvollisuus antaa tarkastuslautakunnan pyytämät tiedot	4 (Helsinki, Vantaa, Pori, Kotka)
Ei mainintoja tai määräyksiä tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta	3 (Espoo, Porvoo, Lohja)

Kymmenessä kaupungissa on linjattu tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta vain siten kuin kuntalain 124 §:ssä määrätään tai toteamalla tiedonsaantioikeuksiin liittyvistä rajoitteista. Linjauksissa todetaan melko yhdenmukaisesti, että tarkastuslautakunnalla on oikeus saada tietoja *tytäryhteisöistä,* ei kuitenkaan suoraan tytäryhteisöiltä itseltään. Tällöin

250 HE 30/1998 vp, s. 82.
251 Tiedot on kerätty 22.3.2023 kaupunkien verkkosivuilta. Käsittelyssä ovat olleet viimeisimmät päivitetyt konserniohjeet ja omistajapoliittiset linjaukset. Päivitetty 4.10.2023.

tiedonsaantioikeus rajoittuu vain konsernijohdon ja muiden kaupungin viranomaisten antamiin tietoihin, mikä saattaa rajoittaa tarkastuslautakunnan mahdollisuuksia selvittää kuntayhtiöiden tavoitteiden toteutumista ja toteutumatta jäämistä. Kahden kaupungin konserniohjeissa on maininta tiedonsaantioikeuksiin liittyvistä rajoituksista. Kotkan konserniohjeessa todetaan, että ”yksittäinen tarkastuslautakunnan jäsen ei voi tietoja pyytää”.[252] Kouvolan konserniohjeessa määrätään, että tarkastuslautakunnalla on tiedonsaantioikeus toimielimenä.[253] Nämä konserniohjemääräykset ovat voimassa olevan sääntelyn sisällön toistavia määräyksiä eivätkä rajaa tai laajenna tiedonsaantioikeutta millään tavalla.

Neljässä kaupungissa on linjattu laajemmasta tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta kuin mitä kuntalain 124 §:ssä määrätään. Vantaan kaupungin konserniohjeessa asia muotoillaan seuraavasti: ”kaupungin tytäryhteisöt ovat velvollisia toimittamaan tarkastuslautakunnalle sen tehtäviensä suorittamiseksi tarvitsemat tiedot”.[254] Helsingin kaupungin konserniohjeessa linjaus on toteavampi: ”tytäryhteisöt toimittavat tarkastuslautakunnalle ja tarkastusvirastolle niiden tehtävien suorittamiseksi pyytämät tiedot”.[255] Kuudella kaupungilla on konserniohjeissa määrätty tarkastuslautakunnan oikeudesta ”pyytää ja saada tytäryhteisöiltä tietoja”. Vaikka tytäryhteisölle ei ole määrätty velvollisuutta antaa tietoja, on linjauksella kuitenkin katsottava olevan lakisääteistä tiedonsaantioikeutta laajentava vaikutus. Lappeenrannan konserniohjeessa mainitaan lisäksi, että yhtiön johdon on ilmoitettava, mikäli pyydettyjä tietoja ei voida antaa tai jos ne kuuluvat liikesalaisuuksien piiriin[256].

Kymmenen kaupungin konserniohjeessa tarkastuslautakuntien tiedonsaantioikeuksia on siis omistajaohjauksen keinoin *laajennettu*. Neljän kaupungin konserniohjeessa on velvoitettu tytäryhteisöt antamaan tarkastuslautakunnille näiden pyytämiä tietoja ja kuuden kaupungin konserniohjeessa on määrätty, että tarkastuslautakunnalla on oikeus saada tietoja kuntayhtiöltä. Määräykset on muotoiltu toisistaan poikkeavalla tavalla, mutta

252 Kotkan kaupungin konserniohje, hyväksytty kaupunginvaltuustossa 17.10.2022, s. 17.
253 Kouvolan kaupungin konserniohje sekä hyvä hallinto- ja johtamistapa, hyväksytty kaupunginvaltuustossa 14.6.2021, s. 10.
254 Vantaan kaupungin konserniohje, voimassa 1.10.2020 lukien, s. 8.
255 Helsingin kaupungin konserniohje, hyväksytty kaupunginvaltuustossa 1.3.2023, s. 18.
256 Lappeenrannan kaupungin konserniohje, hyväksytty kaupunginvaltuustossa 2.5.2022, s. 18.

asiallisesti kyse on samansisältöisistä tiedonsaantioikeuksista. Nämä konserniohjeen määräykset laajentavat tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden ulottumaan suoraan kuntayhtiöltä saataviin tietoihin. Tällainen konserniohjeen määräys pitää sisällään tarkastuslautakunnan oikeuden saada myös kuntayhtiötä koskevia salassa pidettäviä tietoja. Selvyyden vuoksi konserniohjeessa olisi kuitenkin syytä mainita, että tiedonsaantioikeus kattaa myös salassa pidettävät tiedot, tai mikäli halutaan, ettei lautakunnan tiedonsaantioikeus pidä sisällään salassa pidettävää tietoa, tulisi tästä nimenomaisesti mainita.

Monen tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta koskevan linjauksen yhteydessä lisätään, että tarkastuslautakunta voi kutsua tytäryhteisön palveluksessa olevan henkilön tai johdon jäsenen *kuultavaksi lautakunnan kokoukseen*. Tällainen linjaus on 12 kaupungin konserniohjeessa yllä esitettyjen linjausten sisällöstä riippumatta. Neljän kaupungin konserniohjeessa ja lisäksi Hämeenlinnan omistajapoliittisissa linjauksissa on todettu, että tarkastuslautakunnalla on *oikeus tutustua tytäryhteisön toimintaan*. Tällainen määräys on tulkinnanvarainen, eikä sitä voi pitää tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta laajentavana. Kaikki nämä kaupungit kuuluvat kategoriaan, jossa tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus on rajattu konsernijohdon antamiin tietoihin.

Tarkastuslautakuntien tiedonsaantia arvioidaan tarkastuslautakuntien *arviointikertomuksissa* vaihtelevassa laajuudessa.[257] Monessa arviointikertomuksessa on yleisesti listattu, mitä dokumentteja arvioinnissa on hyödynnetty ja keitä tahoja kuultu. Tiedon riittävyyttä tarkastukselle on arvioitu niukasti, mutta esimerkiksi Hyvinkään arviointikertomuksessa kerrotaan, että ”lautakunnan saamat tiedot ovat auttaneet arviointityön onnistumisessa”.[258] Joensuun arviointikertomuksessa todetaan tarkastuslautakunnalla olevan ”rajoittamaton tiedonsaantioikeus tehtävänsä hoitamiseksi” ja se, että tämän rajaamisen seurauksena lautakunta ei voisi ”toimia siinä tehtävässä, johon se on kuntalaissa määrätty”.[259] Kokkolan arviointikertomuksessa suositellaan konserniohjeen päivittämistä siten, että lautakunnalle annettaisiin oikeus

257 25 suurimman kaupungin tarkastuslautakuntien arviointikertomukset kerätty 14.–17.4.2023 kaupunkien verkkosivuilta.
258 Hyvinkään arviointikertomus 2021, s. 5.
259 Joensuun arviointikertomus 2021, s. 8.

saada ”tarvitsemansa selvitykset kaupungin tytäryhteisöjen toiminnasta ja tilinpäätöksistä”.[260] Turun arviointikertomuksessa kehotetaan kehittämään konsernivalvonnan dokumentaatiota, jotta toiminnan arviointi olisi eheämpää.[261] Laajaa tyytymättömyyttä tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuksiin ei ilmene. Mikäli tiedonsaanti on tarkastuslautakunnan mielestä ollut riittämätöntä, arviointikertomuksissa olisi syytä selkeästi todeta, mitä tietoja olisi tarpeen saada arviointitehtävän hoitamiseksi. Arviointikertomuksessa tulisi yksilöidä, onko tarpeen saada tietoja suoraan kunnan tytäryhtiöiltä, jos konsernijohdolta ei ole saatu riittävästi arvioitavaa materiaalia.

6.7 Toimintasuositukset – tarkastuksen ja arvioinnin tiedonsaanti

Kunnan tilintarkastajalla on suora pääsy kunnan konserniyhtiöiden tietoihin kuntalain 124.2 §:n perusteella, kun tilintarkastajan tiedonsaantioikeus pitää tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta poiketen sisällään oikeuden saada suoraan tietoja myös kuntakonserniin kuuluvilta yhtiöiltä. Kunnan tilintarkastajalla on siis pääsy suoraan kaikkeen siihen informaatioon, jota kunnan tilintarkastaja tarvitsee tilintarkastuksen toteuttamiseen. Näin ollen *kunnan tilintarkastajan osalta ei ole tarvetta tai edes mahdollisuuksia parantaa tilintarkastajan tiedonsaantioikeutta kuntayhtiöistä nykyisestä.*

Tarkastuslautakunnan kuntalain 124.1 §:n mukainen tiedonsaantioikeus puolestaan rajautuu vain kunnan viranomaisilta saataviin asiakirjoihin ja tietoihin. Tämä tiedonsaantia koskeva lainsäädännöllinen rajoite tarkoittaa sitä, että tarkastuslautakunnalla ei ole suoraa tiedonsaantioikeutta kuntakonserniin kuuluvien tytäryhtiöiden asiakirjoihin eikä tarkastuslautakunta voi kutsua esimerkiksi konserniyhtiön hallituksen jäseniä, toimitusjohtajaa tai muuta toimivaa johtoa kuultavaksi kuntayhtiölle talousarviossa tai muuten asetettujen tavoitteiden toteutumisen arvioimiseksi. Se, miten hyvin tarkastuslautakunta kykenee arvioimaan kunnan tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista, on nykyään monesti riippuvainen siitä, kuinka

260 Kokkolan arviointikertomus 2021, s. 17.
261 Turun arviointikertomus 2021, s. 42.

kattavasti tilinpäätöksessä on selostettu konserniyhtiöiden tavoitteiden toteutumista ja missä laajuudessa konserniyhtiö on toimittanut konsernijohdolle asiakirjainformaatiota tavoitteiden toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä. Esimerkiksi silloin, jos konsernijohto on saanut konserniyhtiön edustajalta suullista informaatiota tavoitteiden toteutumisesta, ei tarkastuslautakunnalla ole pääsyä näin saatuun informaatioon, koska se ei ole asiakirjamuodossa.

Osassa kunnista on parannettu tarkastuslautakunnan tiedonsaantimahdollisuuksia *konserniohjeen määräyksillä* antamalla tarkastuslautakunnalle joko suora tiedonsaantioikeus konsernin tytäryhtiön asiakirjoihin tai oikeus pyytää tytäryhtiön johdon edustaja kuultavaksi tarkastuslautakunnan kokoukseen.

Suositeltavana toimenpiteenä voidaan pitää sitä, että *kunnat omaehtoisesti laajentavat konserniohjeissaan tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta* kattamaan kuntakonsernien tytäryhtiöiden asiakirjat sekä antamalla tarkastuslautakunnalle oikeuden saada tytäryhtiöiden edustaja tarkastuslautakunnan kokoukseen kuultavaksi. Tällaisen määräyksen ottaminen on toki *kunkin kunnan omassa tarkoituksenmukaisuusharkinnassa*. Tiedonsaantioikeuden laajennus saattaa olla perusteltu, jotta tarkastuslautakunnat voivat arvioida riittävässä laajuudessa kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä kuntakonsernin omistajaohjauksen toimivuutta. Sinällään on huomattava, että hallintovaliokunta katsoi mietinnössään kuntalain säätämisen yhteydessä, ettei tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden laajentaminen tytäryhtiöihin kuntalain säännösten perusteella ole aiheellista. Hallintovaliokunta katsoi, että kunnan toiminnassa muutoin sovellettava julkisuusperiaate ei ole helposti yhteen sovitettavissa erityisesti kilpailluilla markkinoilla harjoitettuun liiketoimintaan. Se päätyi tähän lopputulemaan huolimatta siitä, että se totesi itse tällaisissa tilanteissa korostuvan luottamushenkilöiden velvollisuuksien olla käyttämättä tiedonsaantioikeuttaan väärin ja pitää saamansa tiedot salassa.[262] Kun salassa pidettävän tiedon osalta tarkastuslautakunnan jäseniin kuitenkin kohdistuu salassapitovelvollisuus, ei tiedon salassapitoa voi yksistään pitää riittävänä perusteena rajoittaa kuntayhtiöihin kohdistuvan arviointitoiminnan tehokkuutta ja toimivuutta.

---

262 Ks. HaVM 55/2014 vp.

Mikäli tarkastuslautakuntien tiedonsaantioikeutta laajennetaan konserniohjeen määräyksellä, *tiedonsaantioikeuden laajennus on aiheellista saattaa koskemaan ainoastaan tarkastuslautakuntaa kollektiivina*, koska tarkastuslautakunta tekee toiminnan arviointia kollektiivina. Tällöin esimerkiksi yksittäisellä tarkastuslautakunnan jäsenellä ei olisi jatkossakaan oikeutta pyytää suoraan tietoja konsernin tytäryhtiöltä. Se, että tiedonsaantioikeus tytäryhtiöiden tietoihin annetaan tarkastuslautakunnalle ainoastaan kollektiivina, on omiaan vähentämään salassa pidettävän tiedon käsittelystä aiheutuvia kustannuksia sekä pienentämään riskiä tiedonsaantioikeuden väärinkäyttämisestä tai salassa pidettävän tiedon leviämisestä.

Samalla, jos tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta laajennetaan konserniohjeen määräyksillä, on perusteltua varmistua myös siitä, ettei salassa pidettävää tietoa kulkeudu julkiseksi. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tarkastuslautakunnalle toimitettavaan asiakirja-aineistoon merkitään selvästi se, milloin tieto on salassa pidettävää, ja samalla muistutetaan lautakunnan jäseniä ja viranhaltijoita asiakirjasalaisuudesta ja vaitiolovelvollisuudesta. Myös konserniohjeessa on syytä korostaa tietojen salassa pidettävyyden merkitystä.

7 Päätelmät

Vuonna 2022 kuntayhtiöitä oli yhteensä 2 098, ja niiden keskimääräinen liikevaihto oli noussut yli 15 miljoonaan euroon. Kilpailullisen toiminnan osuus kuntayhtiöiden kokonaisliikevaihdosta on huomattava. Kuntatoimintojen yhtiöittämisten myötä päätöksenteko on lipunut yhä enemmän kuntayhtiöihin eli *yhä kauemmas demokraattisesti valittujen henkilöiden päätäntävallasta*. Kuntayhtiöiden hallituksiin tosin usein nimitetään luottamushenkilöitä, jotka osaavat arvioida myös kuntaomistajan tahdon ja tavoitteiden toteutumista. Kuntayhtiömuodon käytön lisäämisellä on ollut *vaikutusta asioiden julkisuuteen*, sillä julkisuuslaki ei ulotu kuntayhtiöihin. Moni kuntayhtiö toimii kilpailutilanteessa markkinoilla, eikä liiketoimintaa koskevien asioiden julkisuus voi olla toiminnan lähtökohtana.

Toiminnan tarkastus ja arviointi on kuitenkin pystyttävä toteuttamaan asianmukaisesti eli pääsy arvioinnin kannalta riittävään tietoon on turvattava. Kuntayhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä on mahdollista parantaa asiantuntevalla omistajaohjauksella. Omistajaohjauskeinojen käyttö kunnissa on vaihtelevaa. Monissa kunnissa on annettu tarkastuslautakunnan tiedonsaannin ja luottamushenkilöiden tiedonsaannin parantamista koskevia määräyksiä, mutta osassa kunnista asiaan ei juuri ole kiinnitetty huomiota. Omistajan on huolehdittava siitä, että tarkastusta ja arviointia suorittavilla on mahdollisuus saada tarvittavat tiedot tehtäviensä suorittamiseksi.

Kuntayhtiöissä arviointi ja tarkastus jakautuvat kahteen eri lohkoon: tarkastuslautakunnan suorittamaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin ja lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tutkimuksessa tarkasteltiin kunnan omistajaohjauksen järjestämistä ja erityisesti kuntakonsernin kokonaisedun toteuttamista kuntakonsernissa. Kunnan tytär-

yhtiöiden *omistajaohjauksen keinot* ovat osakeyhtiölainsäädännön luomien pakottavien reunaehtojen puristuksessa. Omistajaohjauksella ei siis voi antaa sellaisia kuntayhtiöitä koskevia määräyksiä, jotka ovat ristiriidassa osakeyhtiölainsäädännön kanssa. Omistajaohjaus tulee toteuttaa käytettävissä olevin ohjausvälinein. Esimerkiksi *konserniohjeen* määräyksin on mahdollista antaa tarkastuslautakunnalle oikeus saada tietoja suoraan kunnan tytäryhtiöistä tai määrätä, että myös pienimpiin kuntayhtiöihin on aina valittava tilintarkastaja. Kuntakonsernin kokonaisetua voidaan puolestaan edistää kuntayhtiöiden hallitusten henkilövalinnoilla tai konserniohjeen seikkaperäisillä kunnan ennakkokannan hankintaa koskevilla määräyksillä.

Kuntalain 47.1 §:n mukaan omistajaohjauksella tulee pyrkiä siihen, että yhtiöiden toiminnassa otetaan huomioon *kuntakonsernin kokonaisetu*. Käytännön päätöksentekotilanteissa yhtiön etu (OYL 1:8) ja kuntakonsernin kokonaisetu (KuntaL 47.1 §) voivat olla ristiriidassa keskenään. Tytäryhtiön toiminta voi siis esimerkiksi olla tytäryhtiön edun vastaista, mutta kuntakonsernin kokonaisedun mukaista. Ristiriitatilanteet on tarkoituksenmukaista pyrkiä ratkaisemaan esimerkiksi kuntayhtiön ja kunnan välisten *neuvotteluiden kautta*. Kokonaan omistetussa konserniyhtiössä voidaan hyödyntää myös yksimielisten osakkeenomistajien päätöstä, tai hallitus voi OYL 6:7.2:n nojalla siirtää periaatteellisesti tärkeän asian yhtiökokouksen päätettäväksi, jolloin osakkeenomistaja voi päättää asiasta haluamallaan tavalla ja ottaa vastuun päätöksestä.

Laatimamme konserniohjetarkastelun perusteella kuntakonsernin kokonaisedusta on kunnissa määrätty verraten yleisellä tasolla. Kaikilla kunnilla ei ole ollut intressiä edistää kuntakonsernin kokonaisetua konserniohjemääräyksillä. Tyypillisesti konserniohjeissa tyydytään lähinnä toteamaan, minkälaisten toimintojen järjestämisessä kuntakonsernin kokonaisetuun tulee kiinnittää huomiota. Jos kuntayhtiön toiminta ja kuntakonsernin kokonaisetu ovat jatkuvasti vaikeasti yhteensovitettavissa, kunta voi joutua harkitsemaan kyseisen yhtiön omistamisen tarkoituksenmukaisuutta ylipäätään. Yhtä kaikki kunnan tytäryhteisön hallituksen on *jätettävä tekemättä* sellainen päätös, joka on pakottavan sääntelyn, kuten osakeyhtiölain velkojiensuojasäännösten tai kilpailulain kilpailuneutraliteettisäännösten, vastaista.

Tutkimuksessa tarkasteltiin myös *kunnan tilintarkastuksen ja kuntayhtiöiden tilintarkastuksen erityispiirteitä*. Kunnan lakisääteinen tilintarkastus on sisällöltään laajempi kuin tilintarkastuslain tarkoittama kuntayhtiöitä koskeva lakisääteinen tilintarkastus. Kunnalla ja kuntayhtiöllä on pääsääntöisesti sama tilintarkastaja, ellei erityisestä syystä muuta johdu. Kunnan ja kuntayhtiön tilintarkastajien arvioitaviksi voivat tulla kysymykset liittyen aiemmin tarkasteltuun kuntakonsernin kokonaisedun edistämiseen. Tällöin tarkasteltavaksi voi tulla hankalia kuntayhtiöiden erityispiirteisiin liittyviä tulkintakysymyksiä koskien kuntayhtiön toiminnan tarkoituksen edistämistä, kunnan ja kuntayhtiöiden välisiä rahoitusjärjestelyjä sekä omistajakunnalle suoritettua varojenjakoa. Kuntayhtiön tilintarkastajan tulee tällöin *arvioida tehtyjen päätösten lainmukaisuutta* muun muassa yksimielisten osakkeenomistajien tekemien päätösten ja konserniohjeiden noudattamisen osalta. Tilintarkastajan on huomautettava osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisesta toiminnasta tilintarkastuskertomuksessa. Havaintojemme mukaan kuntayhtiöitä koskevia niin sanottuja mukautettuja (ei-vakiomuotoisia) tilintarkastuskertomuksia on kuitenkin annettu verraten vähän.

Omistajaohjauksen, valvonnan järjestämisen ja julkisten varojen käytön asianmukaisuuden kannalta on tarkoituksenmukaista, että *myös pienimpiin tytäryhtiöihin* valitaan tilintarkastaja, vaikka taloudelliset kriteerit tai yhtiöjärjestysmääräys eivät tilintarkastuksen toimittamista edellyttäisikään. Konserniohjetarkastelun perusteella kuitenkin vain joka neljännen kunnan konserniohjeissa oli määräys, jonka mukaan kaikkiin tytäryhtiöihin on valittava tilintarkastaja. Tutkimushavaintojemme perusteella voidaan todeta, että varsinkin pienissä kuntakonserneissa tilintarkastusyhteisöltä on saatettu edellyttää myös *tarkastuslautakunnan sihteeripalvelun tuottamista*. Nähdäksemme se ei ole tarkoituksenmukaista. Käytännössä tämä tarkoittaa monissa tapauksissa sitä, että kuntakonsernin päävastuullinen tilintarkastaja käyttää suuren osan ajastaan tarkastuslautakuntatyöskentelyn tukemiseen. Tämä muodostaa potentiaalisen jännitteen tarkastuslautakunnan ja päävastuullisen tilintarkastajan välille. Sihteerityöskentely saattaa läheisyyden uhan myötä *vaarantaa tilintarkastuksen riippumattomuuden*. *Tarkastuslautakunnissa tulisi pyrkiä suuntaamaan arviointityötä* enenevissä määrin konsernivalvonnan ja -ohjauksen menettelytapojen arviointiin. Tämä

saattaisi olla omiaan lisäämään päättäjien huomiota myös kuntayhtiöiden tilintarkastusta kohtaan. Taloudellisten toimintaedellytysten arvioinnissa fokuksen pitäisi olla vahvasti kuntakonsernin tunnusluvuissa. Näiden oikeellisuuden varmentamisessa kuntayhtiöiden tilintarkastajilla on keskeinen rooli.

Lisäksi tutkimuksessa selvitettiin, *miten valtuuston asettamat tavoitteet* ohjaavat kuntayhtiöiden toiminnan arviointia ja miten kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista tulisi arvioida. Kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet voivat olla yleisiä kaikkia kuntayhtiöitä koskevia tavoitteita tai yksilöllisiä yksittäiseen kuntayhtiöön kohdistuvia tavoitteita. Tavoitteet ilmentävät omistajan odotuksia, eikä niissä ole kysymys kuntayhtiön toimivaa johtoa tai hallitusta suoraan velvoittavista määräyksistä. Osakeyhtiön päätöksenteko toteutetaan siis osakeyhtiölain säännösten puitteissa. Tarkastuslautakunnan arviointi kohdistuu myös omistajan *tytäryhtiöille* asettamien tavoitteiden toteutumiseen. Tarkastuslautakunnalle ei sen sijaan kuulu kuntakonsernin yhtiöiden toiminnan ja talouden tarkastus, eli tarkastuslautakunta ei voi ryhtyä arvioimaan sitä, onko yhtiö saavuttanut esimerkiksi yhtiön hallituksen yhtiölle asettamat tavoitteet. Tarkastuslautakunnan ei tulisi myöskään sekaantua päivänpolitiikkaan tai puuttua kuntayhtiöiden operatiiviseen toimintaan.

Tarkastuslautakunnan *arviointitoiminnan tarkoituksena* on 1) arvioida, miten päättyneellä tilikaudella asetettuja tavoitteita on saavutettu, ja 2) antaa ohjeistusta, miten kunnan toimintaa voidaan jatkossa kehittää. Arvioinnissa tulee kiinnittää huomiota sellaisiin tavoitteisiin, jotka eivät ole toteutuneet. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu arvioida kuntakonsernin kokonaisedun edistämisen toteutumista osana *omistajaohjauksen onnistumisen arviointia*. Tarkastuslautakunta voi arvioida myös sitä, onko kunnan tytäryhteisöjen hallituksen kokoonpano muodostettu kuntalain 47.2 §:n asiantuntemusvaatimuksen edellyttämällä tavalla. Konserniohjeotantamme mukaan arviointikertomuksissa tytäryhtiöiden tavoitteiden toteutumisen arviointi jää yllättävän monessa kaupungissa kokonaan tekemättä ja omistajaohjauksen onnistumista käsitellään vain satunnaisesti. *Kuntakonsernin tytäryhtiöille tulisi talousarviossa aina asettaa selkeät tavoitteet.*

Tarkastuksen ja arvioinnin *tiedonsaannin turvaamiseen* liittyy yhtäältä toiminnan avoimuutta ja toisaalta toiminnan salassapitovelvollisuutta koskevia

kysymyksiä. Kunnan tytäryhtiön hallitustyöskentelyssä on huomattava, että hallituksessa käsiteltävät asiat ovat lähtökohtaisesti luottamuksellisia, ja ne saattavat sisältää yhtiön tai sen sopimuskumppanien liikesalaisuuksia. Kuntaomistajalla on kuitenkin intressi saada kuntayhtiötä koskevia tietoja, ja kunnan tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan on voitava perustaa omat arvionsa asianmukaiseen tietoon eli pääsy riittävän tiedon äärelle on turvattava. Kuntayhtiöistä annettavien asiakirjojen ja *tietojen julkisuus sekä salassapito ovat yksi kuntayhtiöiden hyvän hallinnon järjestämisen tärkeimpiä mutta myös hankalimpia kysymyksiä*.

Kunnan *tilintarkastajalla* on pääsy suoraan kaikkeen siihen informaatioon, jota kunnan tilintarkastaja tarvitsee kunnan tilintarkastuksen toteuttamiseen. Näin ollen kunnan tilintarkastajan osalta ei ole tarvetta tai edes mahdollisuuksia parantaa tilintarkastajan tiedonsaantioikeutta kuntayhtiöistä nykyisestä.

Kunnalla on *käytännössä kaksi vaihtoehtoista tapaa huolehtia tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeudesta*: 1) kunta voi hankkia arviointityössä tarvittavat asiakirjat itselleen, jolloin tarkastuslautakunnalla on mahdollisuus saada asiakirjat ja tiedot itselleen kunnan konsernijohdolta, tai 2) kunta voi konserniohjeessa antaa tarkastuslautakunnalle oikeuden saada tietoa suoraan kunnan tytäryhtiöistä. Tarkastuslautakunnalla on kuntalain 124.1 §:n perusteella salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita se pitää tarpeellisina arviointitehtävän hoitamiseksi. Tarkastuslautakunnalla on tarvittavien tietojen tiedonsaantioikeus vain *kollektiivisesti* eli toimielimenä. Tarkastuslautakunnalla on siis oikeus saada kyseisen kuntalain säännöksen perusteella käyttöönsä ne kuntayhtiöitä koskevat asiakirjat, jotka ovat kunnan konsernijohdolla. *Konserniohjeen määräyksillä* voidaan antaa tarkastuslautakunnalle myös suora tiedonsaantioikeus kuntayhtiön asiakirjoihin, ja tämä oikeus kattanee yleensä myös salassa pidettävät asiakirjat, ellei määräyksessä ole toisin todettu. Konserniohjeotantamme mukaan kymmenen kaupungin konserniohjeessa tarkastuslautakuntien tiedonsaantioikeuksia on omistajaohjauksen keinoin laajennettu. Lisäksi monessa kaupungissa tarkastuslautakunta voi konserniohjemääräyksen mukaan kutsua tytäryhteisön palveluksessa olevan henkilön tai johdon jäsenen kuultavaksi lautakunnan kokoukseen.

Tarkastuslautakuntien tulee voida arvioida riittävän laajasti kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista ja kuntakonsernin omistajaohjauksen toimivuutta. Suositeltavana on pidettävä sitä, että *kunnat omaehtoisesti laajentavat konserniohjeissaan tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta* kattamaan kuntakonsernien tytäryhtiöiden asiakirjat sekä antavat tarkastuslautakunnalle oikeuden saada tytäryhtiöiden edustaja tarkastuslautakunnan kokoukseen kuultavaksi, jos kunta tällaisia tiedonsaantioikeuden laajennuksia pitää tarkoituksenmukaisina.

LÄHTEET

Kirjallisuuslähteet

Airaksinen, Manne – Pulkkinen, Pekka – Rasinaho, Vesa: Osakeyhtiölaki I. 3., uudistettu painos. Alma Talent 2018.

Ala-Aho, Virpi – Leppänen, Pasi – Oulasvirta, Lasse: Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Alma Talent 2019.

Andrews, Rhys – Ferry, Laurence – Skelcher, Chris – Wegorowski, Piotr: Corporatization in the Public Sector: Explaining the Growth of Local Government Companies. Public Administration Review, 80 (3), 2020, 483–493. doi.org/10.1111/puar.13052.

Berge, Dag Magne – Torsteinsen, Harald: Corporatization in local government: Promoting cultural differentiation and hybridity? Public Administration, 100 (2), 2022, 273–290. doi.org/10.1111/padm.12737.

Chan, K. Hung – Lin, Kenny Z. – Wang, Ray R.: Government ownership, accounting-based regulations, and the pursuit of favorable audit opinions: evidence from China. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31 (4), 2012, 47–64.

Hallipelto, Aatos – Hietanen, Matti – Narikka, Jouko – Saltevo, Anu – Soikkanen, Kalle: Yhtiöittäminen. Tietosanoma 2013.

Halonen, Kirsi-Maria: Julkisuus, kilpailuneutraliteetti ja julkisomisteiset yhtiöt. Defensor Legis N:o 1/2018, 52–69.

Harjula, Heikki – Prättälä, Kari: Kuntalaki: tausta ja tulkinnat. Alma Talent Verkkokirjahylly, päivittyvät hakuteokset.

Harjula, Heikki – Prättälä, Kari: Kuntalaki: tausta ja tulkinnat. 10., uudistettu painos. Alma Talent 2019.

Heikkilä, Laura – Uoti, Asko: Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi muuttuvan kunnallisen itsehallinnon kontekstissa. Focus Localis 47 (2019):2, 24–50.

Honkola, Ella: Katsaus kuntien tytäryhtiöiden mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin – Tarkastelussa tilikaudet 2018 ja 2019. Tutkielma, Tampereen yliopisto. Johtamisen ja talouden tiedekunta 2021.

Horsmanheimo, Pasi – Kaisanlahti, Timo – Steiner, Maj-Lis: Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussääntely. Alma Talent 2017.

Horsmanheimo, Pasi – Steiner, Maj-Lis: Tilintarkastus – Asiakkaan opas. 5. uud. p., 2017. Alma Talent.

Immonen, Raimo – Nuolimaa, Risto: Osakeyhtiöoikeuden perusteet. 3., uudistettu painos. Talentum 2017.

Jukka, Leena: Sidosyksikön oikeudellinen asema ja tehokkuus julkisissa hankinnoissa – milloin kilpailuttaminen ei kannata? Lakimies 3–4/2018.

Kaisanlahti, Timo: Minority Shareholders in the Finnish System of Corporate Governance. Keskusteluaiheita – Discussion Paper. No. 810. ETLA. Helsinki 2002.

Kankaanpää, Jari – Oulasvirta, Lasse – Ruohonen Janne: Kuntayhtiöiden hallitusten puheenjohtajien poliittinen tausta ja monimuotoisuus. Hallinnon Tutkimus 5/2023, s. 511–527.

Keay, Andrew: Directors' Duties. Third Edition. London: Lexis Nexis. 2016.

Korento, Sari – Mehtonen, Mikko – Salenius, Maria: Kehittyvä tarkastuslautakunta tavoitteiden toteutumisen ja tuloksellisuuden arvioijana. Kuntaliiton julkaisu, 2018.

Kuusniemi-Laine, Anna – Simon-Bellamy, Suzanne: Kilpailuneutraliteetti ja toimiminen kuntamarkkinoilla. Kilpailuoikeudellinen vuosikirja 2016, 99–119.

Kyläkallio, Juhani – Iirola, Olli – Kyläkallio, Kalle: Osakeyhtiö I. 7., uudistettu painos. Edita 2017.

Laitinen, Erkki K. – Laitinen, Teija: Qualified audit reports in Finland: Evidence from large companies. The European Accounting Review 7:4, 1998, 639–653.

Leivo, Kirsi – Leivo, Timo – Huimala, Hannele – Huimala, Mikko: EU:n ja Suomen kilpailuoikeus. 2. uudistettu painos. Helsinki 2012.

Li, Chuntao – Song, Frank M. – Wong, Sonia M. L.: A continuous relation between audit firm size and audit opinions: Evidence from China. International Journal of Auditing, 12 (2), 2008, 111–127.

Meklin, Pentti: Uutta Arttu 2 -ohjelmasta. Arttu 2 -tutkimusohjelman julkaisusarja 8/2018.

Mähönen, Jukka – Villa, Seppo: Osakeyhtiö III – Corporate Governance. Alma Talent 2019.

Määttä, Tapio – Tolvanen, Matti – Väätänen, Ulla – Kolehmainen, Antti – Myrsky, Matti – Keinänen, Anssi: Oikeudellisen ajattelun perusteita. University of Eastern Finland, Oikeustieteiden laitos. Joensuu 2012.

Niskakangas, Heikki – Pönkä, Pasi – Hakulinen, Pentti – Pönkä, Ville: Kuntayhtiöt - Kunnan omistaman osakeyhtiön hallinto – Omistajan ja päättäjän käsikirja. 3., täydennetty painos. KL-Kustannus 2011.

Nyström, Patrik: Osakeyhtiön hallituksen fidusiaariset velvollisuudet – osakeyhtiö- ja vahingonkorvausoikeudellinen tutkimus. Suomalainen lakimiesyhdistys 2016.

Paananen, Mikko – Rönkkö, Jaakko – Zerni, Mikko – Hay, David: Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities, Journal of Accounting and Public Policy, 40:3, 2021, DOI: 10.1016/2020.106777.

Penttilä, Seppo – Ruohonen, Janne – Uoti, Asko – Vahtera, Veikko: Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. Kunnallisalan kehittämissäätiö 2015.

Puttonen, Pauli: Kunnalliset yhtiöt vallan välineinä. Tampere University Press 2002.

Pönkä, Ville: Yhtiön etu – osakeyhtiöoikeudellinen näkökulma I. Lakimies 1/2013.

Pönkä, Ville: Yhdenvertaisuus osakeyhtiössä. Sanoma Pro 2012.

Rasinaho, Vesa: Yhtiön etu ja sen sivuuttaminen kokonaan omistetussa tytäryhtiössä. Defensor Legis N:o 4/2013, 550–565.

Ruohonen, Janne (2024): Debate: Board nominations of MOCs—Does politics come before expertise? Public Money & Management. doi.org/10.1080/09540962.2024.2313302

Ruohonen, Janne (2023a): Kuntakonsernin kokonaisedun edistäminen kuntayhtiöissä konserniohjeen avulla. Teoksessa Ruohonen Janne – Kihn Lili-Anne – Oulasvirta

Lasse – Veikkola Elisa (toim.): Tilintarkastus ja evaluaatio – Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu. Tampere University Press 2023.

Ruohonen, Janne (2023b). Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli. Teoksessa Veikko Vahtera & Krista Ranasaari (toim.), Yritys, kirjanpito, kestävyys: Juhlajulkaisu Jukka Mähönen. Helsinki: Alma Talent 2023, 393–414.

Ruohonen, Janne: Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana. Alma Talent 2020.

Ruohonen, Janne: Konserniohjeen juridinen merkitys osakeyhtiössä. Teoksessa Juhlajulkaisu Risto Nuolimaa 70 v. 1948 – 2/6 – 2018. Suomalainen lakimiesyhdistys 2018.

Ruohonen, Janne – Vahtera, Veikko – Penttilä, Seppo (2021a): Kuntayhtiö. 2. uud. painos. Alma Talent 2021.

Ruohonen, Janne – Salminen, Lassi – Vahtera, Veikko (2021b): Governance and Steering of MOCs: Legal Perspective. Lex localis: Journal of Local Self-Government, Vol. 19, No 3, 2021, 705–728.

Ruohonen, Janne – Vahtera, Veikko – Salminen, Lassi (2019a): Hallituksen asiantuntemusvaatimuksen sääntely ja toteuttaminen kuntayhtiöissä. Lakimies 6/2019, 727–757.

Ruohonen, Janne – Vahtera, Veikko – Salminen, Lassi (2019b): Kuntayhtiöiden hallitusten koostumus monimuotoisuuden kannalta. Focus Localis 1/2019 s. 44–63.

Ruostetsaari, Ilkka – Holttinen, Jari: Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa. Kunnallisalan Kehittämissäätiö. Vammala 2014.

Rönkkö, Jaakko: Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10000 asukkaan kunnissa. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja, 43(1), 2015, 7–22.

Rönkkö, Jaakko – Lilja, Mikko – Oulasvirta, Lasse: Voluntary adoption of the International Standards on Auditing (ISA) in local government audits—empirical evidence from Finland. Public Money & Management, 43:3, 2023, 277–284, doi.org/10.1080/09540962.2022.2131290

Saarelainen, Tarja – Viitala, Erja: Tarkastuslautakunnan haasteet kuntapalvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa. Teoksessa Kihn Lili-Anne – Oulasvirta Lasse – Ruohonen Janne – Rönkkö Jaakko – Urpilainen Matti – Wacker Jani (toim.): Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa. Tampere University Press, 2021.

Salo, Marika: Hyvä liiketoimintapäätös ja johdon vastuu. Talentum 2015.

Savela, Ari: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä. 3., uudistettu painos. Talentum 2015.

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys 2003.

Siltala, Raimo: Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2001.

Taxell, Lars Erik: Aktiebolagets organisation. Åbo 1983.

Uoti, Asko: Tarkastuslautakunta kunnan ulkopuolisten palvelutoimintamuotojen arvioijana. Teoksessa Kihn Lili-Anne – Oulasvirta Lasse – Ruohonen Janne – Rönkkö Jaakko – Wacker Jani (toim.): Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä. Tampere University Press, 2019, 201–245.

Vahtera, Veikko: Osakeyhtiön toiminnan tarkoituksen sisältö ja sen suhde yhdenvertaisuusperiaatteeseen muissa kuin voitontuottamisyhtiöissä. Defensor Legis N:o 3/2022, 627–643.
Vesterinen, Vesa: Kunta ja yhtiöittäminen. Kunnallisalan kehittämissäätiö 2006.
Vilkko, Anita: Tarkastuslautakunnan toiminnan tarkoitus ja periaatteet. Teoksessa Luottamushenkilön käsikirja 2017. Unipress 2017.
Virtanen, Petri – Vakkuri, Jarmo: Julkisen toiminnan tuloksellisuusarviointi. Helsinki: Tietosanoma 2016.
Voorn, Bart – Van Genugten, Marieke: Dealing with multiple principals in at arm's length organizations: A qualitative study of Dutch municipally owned corporations. Public Administration, 100 (2), 2022, 291–307. doi.org/10.1111/padm.12746.

Viranomaislähteet

Euroopan komissio: Commission staff working paper concerning the application of EU public procurement law to relations between contracting authorities ('public-public cooperation'). Brussels 4.10.2011, SEC(2011) 1169 final.
Hallintovaliokunnan mietintö 55/2015 vp. Hallituksen esityksestä eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.
HE 241/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hyvinvointialueiden perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.
HE 268/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 30/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi.
HE 32/2013 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.
HE 40/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kilpailulain ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain 4 ja 16 §:n muuttamisesta.
HE 49/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle liikesalaisuuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 68/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kilpailulain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 94/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen toisen vaiheen käsittäviksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.
Kilpailu- ja kuluttajavirasto: Kuntien ja kuntayhtymien toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla. Kilpailu- ja kuluttajaviraston Katsauksia 1/2022.
Kilpailu- ja kuluttajavirasto: Sidosyksiköiden ulosmyynti -selvityksen loppuraportti. Kilpailu- ja kuluttajaviraston Tutkimusraportteja 2/2022.

Oikeusministeriö: Leppävirta, Liisa; Mäntylä, Heidi; Jartti, Petteri: Julkisuuslain ajantasaistaminen, Työryhmän mietintö. Oikeusministeriön julkaisuja 2023:32. Oikeusministeriö Helsinki 2023. Saatavissa osoitteessa: https://oikeusministerio.fi/-/tyoryhma-ehdottaa-julkisuuslakia-uudistettavaksi (13.12.2023).

Oikeusministeriö: Wallin, Anna-Riitta; Salokannel, Marjut: Julkisuuslain soveltamisalan laajentaminen. Oikeusministeriön julkaisuja, Selvityksiä ja ohjeita 2019:31. Oikeusministeriö Helsinki 2019. Saatavissa osoitteessa: http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-769-4 (25.9.2023).

Perustuslakivaliokunnan lausunto 63/2014 vp. Hallituksen esityksestä eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Valtioneuvoston kanslia: Merisalo, Maria; Naumanen, Mika; Huovari, Janne; Eskola, Saila; Toivanen, Mia; Keskinen, Peetu; Hajikhani, Arash; Oksanen, Juha; Rausmaa, Salla: Julkiset hankinnat: Kokonaisvolyymi ja datan hyödyntäminen. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja (VNTEAS) 2021:46. Saatavissa osoitteessa: http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-267-1 (19.9.2023).

Valtionvarainministeriö: Kunnat käännekohdassa? Kuntien tilannekuva 2020. Valtiovarainministeriön julkaisu 2020:13. Saatavissa osoitteessa: http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-065-5 (19.9.2023).

Oikeustapaukset

EUT C-458/03 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 13.10.2005 asiassa C-458/03, Parking Brizen GmbH vastaan Gemeinde Brixen ja Stadtwerke Brixen AG.

EUT C-340/04 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.5.2006 asiassa C-340/04, Carbotermo SpA ja Consorzio Alisei vastaan Comune di Busto Arsizio ja AGESP SpA.

EUT C-324/07 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 13.11.2008 asiassa C-324/07, Coditel Brabant SA vastaan Commune d'Uccle ja Région de Bruxelles-Capitale.

KKO 1992:190 Osakeyhtiö - Hallitus - Takaus

MAO:141/19 Kilpailu- ja kuluttajavirasto > Paraisten kaupunki. kilpailu- ja kuluttajaviraston esitys - sidosyksikköhankinta - sopimuskokonaisuus - suorahankinta - seuraamusmaksu - tehottomuusseuraamus - sopimuskauden lyhentäminen

Vaasan hovioikeus 31.1.2019 nro 19/104154

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisut

TILA 14/1996 KHT-tilintarkastaja – Vuosittainen tarkastus – Tarkoituksenmukaisuus – Asiantuntemus – Itsenäisyys – Objektiivisuus – Hyvä tilintarkastus – Laillisuustarkastus – Tilintarkastuksen kohdentaminen

Muut lähteet

Elinkeinoelämän keskusliitto: Kuntayhtiöt ilmiönä Euroopassa: Selvitys kuntaomisteisten yhtiöiden roolista Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa, Liettuassa ja Itävallassa. Elokuu 2018. Saatavissa osoitteessa: https://ek.fi/wp-content/uploads/2023/08/EK_Kuntayhtiot-ilmiona-Euroopassa_raportti_08_2023.pdf (2.10.2023).

Helsingin kaupunki: Arviointikertomus 2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.arviointikertomus.fi/fi/arviointikertomus-2021 (12.12.2023).

Helsingin kaupunki: Helsingin kaupungin konserniohje. 1.3.2023. Saatavissa osoitteessa: https://www.hel.fi/static/kanslia/Julkaisut/2023/konserniohje-2023.pdf (12.12.2023).

Helsingin kaupunki: Helsingin kaupungin talousarvio 2021 ja taloussuunnitelma 2021–2023. 9.12.2020. Saatavilla osoitteessa: https://www.hel.fi/fi/paatoksenteko-ja-hallinto/strategia-ja-talous/talous/talouden-julkaisut (12.12.2023).

Hyvinkään kaupunki: Arviointikertomus 2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.hyvinkaa.fi/kaupunki-ja-hallinto/paatoksenteko/lautakunnat-jaostot-hyvinkaan-veden-johtokunta/tarkastuslautakunta/ (12.12.2023).

Joensuun kaupunki: Joensuun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus vuodelta 2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.joensuu.fi/documents/144181/17731573/Arviointikertomus+2021.pdf/c8b74a6d-f532-d46e-d507-982ad054d92d?version=1.1 (12.12.2023).

Kokkolan kaupunki: Arviointikertomus vuodelta 2021. 23.5.2022.

Kotkan kaupunki: Kotkan kaupungin konserniohje. Hyv. 17.10.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.kotka.fi/kotkan-kaupunki/ohjeet-ja-saadokset/konserni/ (12.12.2023).

Kouvolan kaupunki: Konserniohje sekä hyvä hallinto- ja johtamistapa. Hyv. 14.6.2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.kouvola.fi/wp-content/uploads/2021/06/Konserniohje-seka-hyva-hallinto-ja-johtamistapa-14.6.2021-kaupunginvaltuustossa-hyvaksytty.pdf (12.12.2023).

Kuntaliitto. Kunnan omistajapoliittiset linjaukset. Helsinki 2024. Saatavissa osoitteessa: https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2024/2257-kunnan-omistajapoliittiset-linjaukset (31.1.2024).

Kuntaliitto. Tietoja kuntaomisteisista yrityksistä vuonna 2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuntaomisteiset-yritykset-ja-liikelaitokset (19.9.2023).

Kuntaliitto: Kuntakonsernit tekivät historiallisen hyvää tulosta vuonna 2021. Ajankohtaista, 6.6.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2022/kuntakonsernit-tekivat-historiallisen-hyvaa-tulosta-vuonna-2021 (19.9.2023).

Kuntaliitto. Tietoja kuntaomisteisista yrityksistä vuonna 2020. Saatavissa osoitteessa: https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuntaomisteiset-yritykset-ja-liikelaitokset (19.9.2023).

Kuntaliitto: Strateginen johtaminen 2017. Päivitetty 23.2.2017. Saatavissa osoitteessa www.kuntaliitto.fi (19.9.2023).

Kuntaliitto: Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus. Kuntaliiton suositusten perustelut. Helsinki 2015.

Kuronen, Matti: Kuntayhtiöt ajelehtivat ilman omistajaohjausta. Talouselämä. 13.5.2014. Saatavissa osoitteessa: https://www.talouselama.fi/uutiset/kuntayhtiot-ajelehtivat-ilman-omistajaohjausta/86b2a2fc-3115-395f-9940-0ce8532c86bc (6.11.2023).

Kuusela, Hanna: Kuntien liiketoiminta kätkeytyy julkisuudelta. Vieraskynä. Helsingin Sanomat. 12.4.2014. Saatavissa osoitteessa: www.hs.fi (6.11.2023).

Lahden kaupunki: Lahden kaupungin arviointikertomus 2021. 10.5.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.lahti.fi/tiedostot/arviointikertomus-2021/ (12.12.2023).

Lappeenrannan kaupunki: Lappeenrannan kaupungin konserniohje 2022. Hyv. 2.5.2022. Saatavissa osoitteessa: http://some.lappeenranta.fi/loader.aspx?id=07072129-311e-4210-89d5-0bbcfef8fc27 (12.12.2023).

Linnainmaa, Leena: Poliittisista nimityksistä kuntayhtiöiden hallituksiin on syytä luopua. Keskuskauppakamari. 2.5.2017. Saatavissa osoitteessa: https://www.sttinfo.fi/tiedote/59647890/poliittisista-nimityksista-kuntayhtioiden-hallituksiin-on-syyta-luopua?publisherId=25106402 (6.11.2023).

Lohjan kaupunki: Tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2021. 27.5.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.lohja.fi/kaupunki-ja-hallinto/lohjan-kaupunki/strategia-ja-talous/ (12.12.2023).

Porin kaupunki: 2021 Arviointikertomus. Saatavissa osoitteessa: https://www.pori.fi/kaupunki-ja-hallinto/paatoksenteko/toimielimet/lautakunnat-jaostot-ja-johtokunnat/tarkastuslautakunta/tarkastuslautakunnan-arviointikertomukset/ (12.12.2023).

Porin kaupunki: Porin kaupungin omistajapoliittiset linjaukset 2021. 22.3.2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.pori.fi/kaupunki-ja-hallinto/paatoksenteko/asiakirjat/ (12.12.2023).

Suomen Tilintarkastajat ry (2023a): Tilintarkastajan raportointi 2023. ST-Akatemia Oy 2023.

Suomen Tilintarkastajat ry (2023b): Kansainväliset tilintarkastusalan standardit (päivitetty 7/2023) (ISA). ST-Akatemia Oy 2023.

Suomen Tilintarkastajat ry: Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suosituksia 3/2020.

Tampereen kaupunki: Tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2021. Saatavissa osoitteessa: https://www.tampere.fi/organisaatio/tarkastustoimi/arviointikertomukset/arviointikertomus-2021 (12.12.2023).

Tampereen kaupunki. Hyvä hallinto- ja johtamistapa Tampereen kaupunkikonsernissa (corporate governance). 2017. Saatavissa osoitteessa: https://www.tampere.fi/sites/default/files/2022-05/Hyv%C3%A4%20hallinto_%20ja%20johtamistapa%20Tampereen%20kaupunkikonsernissa.pdf (6.11.2023).

Tampereen kaupunki: Tampereen kaupungin omistajaohjauksen periaatteet 2017. Saatavissa osoitteessa: https://www.tampere.fi/sites/default/files/2022-05/Tampereen%20kaupungin%20omistajaohjauksen%20periaatteet.pdf (19.9.2023).

Turun kaupunki: Arviointikertomus 2021. 24.5.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.turku.fi/tarkastuslautakunnanjulkaisut (12.12.2023).

Turun kaupunki: Turun kaupungin omistajapolitiikka 2022–2025. Saatavissa osoitteessa: https://ah.turku.fi/kh/2022/0207004p/Images/2072634.pdf (3.10.2023).

Vahtera, Veikko – Ruohonen, Janne: Kuntakonsernien omistajaohjauksessa parannettavaa. Tilisanomat. 2023. Saatavissa osoitteessa: https://tilisanomat.fi/julkishallinto/kuntakonsernien-omistajaohjauksessa-parannettavaa (28.1.2024).

Vantaan kaupunki: Vantaan kaupungin konserniohje. Hyv. 21.9.2020, voim. 1.10.2020 lukien. Saatavissa osoitteessa: https://www.vantaa.fi/sites/default/files/document/Konserniohje-voimassa-1.10.2020-lukien.pdf (12.12.2023).

Vantaan kaupunki: Vantaan kaupungin konserniyhteisöjen omistajapoliittiset linjaukset, 2020. Saatavissa osoitteesta: https://www.vantaa.fi/fi/kaupunki-ja-paatoksenteko/organisaatio/konserniyhteisot (19.9.2023).

Vantaan kaupunki: Vantaan kaupunki – arviointikertomus 2021. 4.5.2022. Saatavissa osoitteessa: https://www.vantaa.fi/fi/kaupunki-ja-paatoksenteko/organisaatio/ulkoinen-tarkastus (12.12.2023).

Yle: ”Lahden tarkastuslautakunta haluaa selvityksen kaupungin hankintojen epäselvyyksistä”, 12.6.2023. Saatavissa osoitteessa: https://yle.fi/a/74-20036207 (25.9.2023).

Yle: ”Muuramen tarkastuslautakunta syyttää kunnanhallitusta työnsä häirinnästä - ylimääräinen kokous puntaroi tänään kunnan tilinpäätöksiä”, 4.6.2021. Saatavilla osoitteesta: https://yle.fi/a/3-11965365 (2.10.2023).

SÄÄDÖKSET

Julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annettu laki 29.12.2016/1397
Kilpailulaki 12.8.2011/948
Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
Kuntalaki 10.4.2015/410
Kuntalaki 17.3.1995/365
Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 18.9.2015/1142
Laki kilpailulain muuttamisesta 29.6.2021/659
Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta 8.8.1986/609
Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
Perustuslaki 11.6.1999/731
Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

LYHENTEET

EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HaVM	Hallintovaliokunnan mietintö
HE	Hallituksen esitys
HT	Hyväksytty tilintarkastaja
JHT	Julkishallinnon ja talouden hyväksytty tilintarkastaja
KH	Kaupunginhallitus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KHT	KHT-erikoistumistutkinnon suorittanut hyväksytty tilintarkastaja
KilpL	Kilpailulaki
KPL	Kirjanpitolaki
KKO	Korkein oikeus
KKV	Kilpailu- ja kuluttajavirasto
KVL	Keskusverolautakunta
OM	Oikeusministeriö
OYL	Osakeyhtiölaki
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	Perustuslaki
TTL	Tilintarkastuslaki
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VVM	Valtiovarainministeriö

LIITTEET

Liite 1.

Kaupunkien ohjesäännöt ja tarkastuslautakuntien arviointikertomukset

Kaupunki	Konserniohje (25 suurinta kaupunkia)	Hallintosääntö (10 suurinta kaupunkia)	Tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2021 (25 suurinta kaupunkia)
Espoo	Espoon kaupungin konserniohje, 30.1.2023	Espoon kaupungin hallintosääntö, 27.2.2023	Espoon kaupungin arviointikertomus 2021
Helsinki	Helsingin kaupungin konserniohje, 1.3.2023	Helsingin kaupungin hallintosääntö, 7.12.2022	Arviointikertomus 2021
Hyvinkää	Hyvinkään kaupungin konserniohje, 15.2.2021		Arviointikertomus 2021
Hämeenlinna	Konserniohje, 13.12.2021		Arviointikertomus 2021
Joensuu	Joensuun kaupungin konserniohje, 30.9.2019		Arviointikertomus 2021
Jyväskylä	Jyväskylän kaupunkikonsernin omistajaohjauksen periaatteet ja konserniohje (2022), 21.3.2022	Hallintosääntö 2023, 1.1.2023	Jyväskylän kaupungin arviointikertomus 2021
Järvenpää	Konserniohje, 11.9.2023		Arviointikertomus vuodelta 2021
Kokkola	Kokkolan kaupungin omistajapoliittiset linjaukset ja konserniohje, 12.12.2022		Arviointikertomus vuodelta 2021
Kotka	Kotkan kaupungin konserniohje, 17.10.2022		Arviointikertomus 2021
Kouvola	Konserniohje sekä hyvä hallinto- ja johtamistapa, 14.6.2021		Arviointikertomus 2021
Kuopio	Kuopion kaupunki, Konserniohje, 1.10.2019	Kuopion kaupungin hallintosääntö, 1.1.2023	Kuopion kaupungin arviointikertomus 2021

Lahti	Lahti-konsernin konserniohje, 13.6.2022	Lahden kaupungin hallintosääntö, 14.11.2022	Lahden kaupungin arviointikertomus 2021
Lappeenranta	Lappeenrannan kaupungin konserniohje, 2.5.2022		Arviointikertomus 2021
Lohja	Lohjan konserniohjeet, 1.2.2018		Tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2021
Mikkeli	Konserniohje, 7.6.2021		Mikkelin kaupungin arviointikertomus vuodelta 2021
Oulu	Oulun kaupunki, konserniohje, 5.4.2022	Oulun kaupungin hallintosääntö, 1.1.2023	Arviointikertomus 2021
Pori	Konserniohje, 22.3.2021	Hallintosääntö, 14.6.2021	2021 Arviointikertomus
Porvoo	Porvoon kaupungin konserniohje, 26.2.2020		Porvoon kaupunki Arviointikertomus 2021
Rovaniemi	Konserniohje, 16.5.2016		Arviointikertomus 2021
Salo	Salon kaupungin konserniohje, 1.8.2022		Tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2021
Seinäjoki	Seinäjoen kaupungin konserniohje, 1.3.2018		Arviointikertomus 2021
Tampere	Tampereen kaupunkikonsernin tytäryhtiöiden konserniohje, 12.6.2023	Tampereen kaupungin hallintosääntö, 30.1.2023	2021 Tarkastuslautakunnan arviointikertomus
Turku	Konserniohjeet, 13.12.2021	Hallintosääntö, 1.1.2023	Arviointikertomus 2021
Vaasa	Vaasan kaupungin konserniohje, 23.4.2018		Vaasan kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus vuodelta 2021
Vantaa	Vantaan kaupungin konserniohje, 1.10.2019	Vantaan kaupungin hallintosääntö, 1.1.2023	Vantaan kaupunki Arviointikertomus 2021

Konserniohjeet on kerätty 22.3.2023 ja päivitetty 4.10.2023. Samalla konserniohjeisiin perustuvat tiedot on päivitetty. Hallintosäännöt ja niihin perustuvat tiedot on kerätty 27.3.–5.4.2023. Tarkastuslautakuntien arviointikertomukset ja niihin perustuvat tiedot on kerätty 13.–17.10.2022. Kaikki materiaalit on kerätty kaupunkien verkkosivuilta.

Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisujen sarjassa ovat ilmestyneet

1 Pirjo Mäkinen
KUNTARAKENNESELVITYS (1992)

2 HYVINVOINTIYHTEISKUNNAN TULEVAISUUS
Kolme näkökulmaa (1992)

3 Maria Lindbom
KUNNAT JA EUROOPPALAINEN ALUEKEHITYS (1994)

4 Jukka Jääskeläinen
KUNTA, KÄYTTÄJÄ, MARKKINAVOIMA
Kunnallisen monopolin ohjaus ja johtaminen (1994)

5 Torsti Kivistö
KEHITYKSEN MEGATRENDIT JA KUNTIEN TULEVAISUUS
Kohti ihmisläheistä kansalaisyhteiskuntaa (1995)

6 Kari Ilmonen–Jouni Kaipainen–Timo Tohmo
KUNTA JA MUSIIKKIJUHLAT (1995)

7 Juhani Laurinkari–Pauli Niemelä–Olli Pusa–Sakari Kainulainen
KUNTA VALINTATILANTEESSA
Kuka tuottaa ja rahoittaa palvelut? (1995)

8 Pirjo Mäkinen
KUNNALLISEN ITSEHALLINNON JÄLJILLÄ (1995)

9 Arvo Myllymäki–Asko Uoti
LEIKKAUKSET KUNTIEN UHKANA
Vaikeutuuko peruspalvelujen järjestäminen? (1995)

10 Heikki Helin–Markku Hyypiä–Markku Lankinen
ERILAISET KUNNAT
Kustannuserojen taustat (1996)

11 Juhani Laurinkari–Tuula Laukkanen–Antti Miettinen–Olli Pusa
VAIHTOEHDOKSI OSUUSKUNTA
– yhteisö kunnan palvelutuotannossa (1997)

12 Jari Hyvärinen–Paavo Okko
EMU – ALUEELLISET VAIKUTUKSET JA KUNTATALOUS (1997)

13 Arvo Myllymäki–Juha Salomaa–Virpi Poikkeus
MUUTTUMATON – MUUTTUVA KANSANELÄKELAITOS (1997)

14 Petri Böckerman
ALUEET TYÖTTÖMYYDEN KURIMUKSESSA (1998)

15 Heikki Helin–Seppo Laakso–Markku Lankinen–Ilkka Susiluoto
MUUTTOLIIKE JA KUNNAT (1998)

16 Kari Neilimo
STRATEGIAPROSESSIN KEHITTÄMINEN MAAKUNTATASOLLA
– case Pirkanmaa (1998)

17 Hannu Pirkola
RAKENNERAHASTOT
– ohjelmien valmistelu, täytäntöönpano ja valvonta (1998)

18 Marja-Liisa Nyholm–Heikki Suominen
PALVELUVERKOSSA YÖTÄPÄIVÄÄ (1999)

19 Jarmo J. Hukka–Tapio S. Katko
YKSITYISTÄMINEN VESIHUOLLOSSA? (1999)

20 Salme Näsi–Juha Keurulainen
KUNNAN KIRJANPITOUUDISTUS (1999)

21 Heikki Heikkilä–Risto Kunelius
JULKISUUSKOE
Kansalaiskeskustelun opetuksia koneistoille (2000)

22 Marjaana Kopperi
VASTUU HYVINVOINNISTA (2000)

23 Lauri Hautamäki
MAASEUDUN MENESTYJÄT
Yritykset kehityksen vetureina (2000)

24 Paavo Okko–Asko Miettilä–Elias Oikarinen
MUUTTOLIIKE PAKOTTAA RAKENNEMUUTOKSEEN (2000)

25 Olavi Borg
TIEDON VAJE KUNNISSA (2000)

26 Max Arhippainen–Perttu Pyykkönen
KIINTEISTÖVERO KUNNALLISTALOUDESSA (2000)

27 Petri Böckerman
TYÖPAIKKOJEN SYNTYMINEN
JA HÄVIÄMINEN MAAKUNNISSA (2001)

28 Aimo Ryynänen
KUNTAYHTEISÖN JOHTAMINEN (2001)

29 Ilkka Ruostetsaari–Jari Holttinen
LUOTTAMUSHENKILÖ JA VALTA
Edustuksellisen kunnallisdemokratian mahdollisuudet (2001)

30 Terho Pursiainen
KUNTAETIIKKA
Kunnallisen arvokeskustelun kritiikkiä (2001)

31 Timo Tohmo–Jari Ritsilä–Tuomo Nenonen–Mika Haapanen
JARRUA MUUTTOLIIKKEELLE (2001)

32 Arvo Myllymäki–Eija Tetri
RAHA-AUTOMAATTIYHDISTYS KANSALAISPALVELUJEN RAHOITTAJANA (2001)

33 Anu Pekki–Tuula Tamminen
LAPSEN EHDOILLA (2002)

34 Lauri Hautamäki
TEOLLISTUVA MAASEUTU
– menestyvät yritykset maaseudun voimavarana (2002)

35 Pertti Kettunen
KUNTIEN ELOONJÄÄMISEN TAITO (2002)

36 MAAKUNTIEN MERKITYS JA TEHTÄVÄT (2003)

37 Marko Taipale–Max Arhippainen
ANSIOTULOVÄHENNYS, JAETTAVAT YRITYSTULOT JA KUNTIEN VEROPOHJA (2003)

38 Jukka Lassila–Tarmo Valkonen
HOIVARAHASTO (2003)

39 Pekka Kettunen
OSALLISTUA VAI VAIKUTTAA? (2004)

40 Arto Ikola–Timo Rothovius–Petri Sahlström
YRITYSTOIMINNAN TUKEMINEN KUNNISSA (2004)

41 Päivi Kuosmanen–Pentti Meklin–Tuija Rajala–Maarit Sihvonen
KUNNAT ERIKOISSAIRAANHOIDOSTA SOPIMASSA (2004)

42 Pauli Niemelä
SOSIAALINEN PÄÄOMA SUOMEN KUNNISSA (2004)

43 Ilkka Ruostetsaari–Jari Holttinen
TARKASTUSLAUTAKUNTA KUNNAN PÄÄTÖKSENTEOSSA (2004)

44 Aimo Ryynänen
KUNNAT VALTION VALVONNASSA (2004)

45 Antti Peltokorpi–Jaakko Kujala–Paul Lillrank
KESKENERÄISEN POTILAAN KUSTANNUKSET
Menetelmä kunnille terveyspalveluiden tuotannon suunnitteluun ja ohjaukseen (2004)

46 Pentti Puoskari
KUNTA JA AMMATTIKORKEAKOULU (2004)

47 Timo Nurmi
KUNTIEN ARVOPERHEET (2005)

48 Jarna Heinonen–Kaisu Paasio
SISÄINEN YRITTÄJYYS KUNTATYÖSSÄ (2005)

49 Soili Keskinen
TUTKIMUS ALAISTAIDOISTA KUNNISSA
(verkkojulkaisu 2005)

50 Heikki A. Loikkanen–Ilkka Susiluoto
PALJONKO VERORAHOILLA SAA? (2005)

51 Arvo Myllymäki–Päivi Kalliokoski
VALTIO, KUNTA JA EUROOPAN UNIONI
Unionijäsenyyden vaikutus valtion ja kuntien taloudelliseen päätösvaltaan (2006)

52 Aini Pehkonen
MAAHANMUUTTAJAN KOTIKUNTA (2006)

53 Toivo Pihlajaniemi
KUNTARAKENNE MURROKSESSA
(verkkojulkaisu 2006)

54 Satu Nivalainen
PENDELÖINKÖ VAI MUUTANKO?
Työvoiman liikkuvuus kuntien välillä (2006)

55 Jouni Kaipainen
KUNTIEN ROSKASOTA (2006)

56 Vesa Vesterinen
KUNTA JA YHTIÖITTÄMINEN (2006)

57 Maria Solakivi–Matti Virén
KUNTIEN HENKILÖSTÖ, TEHOKKUUS JA KUNTAKOKO (2006)

58 Jarmo J. Hukka–Tapio S. Katko
VESIHUOLLON HAAVOITTUVUUS
(verkkojulkaisu 2007)

59 Elina Viitanen–Lauri Kokkinen–Anne Konu–Outi Simonen–
Juha V. Virtanen–Juhani Lehto
JOHTAJANA SOSIAALI- JA TERVEYDENHUOLLOSSA (2007)

60 Jouni Ponnikas–Timo Tiainen–Johanna Hätälä–Jarmo Rusanen
SUOMI JA ALUEET 2030
– toteutunut kehitys, ennakointia ja skenaariot (2010)

61 Ritva Pihlaja
KOLMAS SEKTORI JA JULKINEN VALTA (2010)

62 Pekka Pietilä–Tapio Katko–Vuokko Kurki
VESI KUNTAYHTEISTYÖN VOITELUAINEENA (2010)

63 Pasi Holm–Janne Huovari
KUNNAT VEROUUDISTUKSEN MAKSAJINA? (2011)

64 Irene Roivainen–Jari Heinonen–Satu Ylinen
KÖYHÄ BYROKRATIAN RATTAISSA (2011)

65 Anu Hakonen–Kiisa Hulkko-Nyman
KUNNASTA HOUKUTTELEVA TYÖPAIKKA? (2011)

66 Markku Sotarauta–Toni Saarivirta–Jari Kolehmainen
MIKÄ ESTÄÄ KUNTIEN UUDISTUMISTA? (2012)

67 Eero Lehto
VOIKO ÄÄNESTÄMÄLLÄ VAIKUTTAA KUNTAVEROIHIN? (2012)

68 Kirsi Kuusinen-James
TUOKO PALVELUSETELI VALINNANVAPAUTTA? (2012)

69 Leena Forma–Marja Jylhä–Mari Aaltonen–Jani Raitanen–
Pekka Rissanen
VANHUUDEN VIIMEISET VUODET
– pitkäaikaishoito ja siirtymät hoitopaikkojen välillä (2012)

70 Niina Mäntylä–Jonna Kivelä–Seija Ollila–Laura Perttola
PELASTAKAA KOULUKIUSATTU!
– koulun vastuu, puuttumisen muodot ja ongelmat oikeudellisessa tarkastelussa (2013)

71 Juhani Laurinkari – Kirsi Rönkä – Anja Saarinen – Veli-Matti Poutanen
PALVELUT TOIMIMAAN
– tapaturmissa vammautuneiden nuorten puheenvuoro (2013)

72 Signe Jauhiainen–Janne Huovari
KUNTARAKENNE JA ALUEIDEN ELINVOIMA
– laskelmia väestöstä, työpaikoista ja kuntataloudesta (2013)

73 Riitta Laakso
MISTÄ KOTI HUOSTAANOTETULLE LAPSELLE?
(verkkojulkaisu 2013)

74 Vuokko Niiranen–Minna Joensuu–Mika Martikainen
MILLÄ TIEDOLLA KUNTIA JOHDETAAN? (2013)

75 Niko Hatakka–Erkka Railo–Sini Ruohonen
KUNTAVAALIT 2012 MEDIASSA (2013)

76 Hannu Kytö ja Monika Kral-Leszczynska
MUUTTOLIIKKEEN VOITTAJAT JA HÄVIÄJÄT
– tutkimus alueiden välisistä muuttovirroista (2013)

77 Sakarias Sokka, Anita Kangas, Hannu Itkonen, Pertti Matilainen &
Petteri Räisänen
HYVINVOINTIA MYÖS KULTTUURI- JA LIIKUNTAPALVELUISTA
(2014)

78 Petra Kinnula, Teemu Malmi & Erkki Vauramo
SISÄLTÖÄ SOTE-UUDISTUKSEEN
Tunnuslukuja terveydenhuollon suunnitteluun (2014)

79 Hagen Henrÿ, Jarmo Hänninen, Seija Paksu ja Päivi Pylkkänen
OSUUSTOIMINNASTA VALOA VANHUSPALVELUIHIN (2014)

80 Toni Mättö, Jukka Pellinen, Antti Rautiainen ja Kari Sippola
TALOUSOHJAUS TERVEYSASEMILLA
– näennäisohjaus luo näennäistehokkuutta (2014)

81 Tuija Rajala ja Jari Tammi
BUDJETOINTIA KUNTIEN MUUTOSKIERTEESSÄ (2014)

82 Petra Kinnula, Teemu Malmi & Erkki Vauramo
SAADAANKO SOTE-UUDISTUKSELLA TASALAATUA? (2014)

83 Maria Ohisalo & Juho Saari
KUKA SEISOO LEIPÄJONOSSA?
Ruoka-apu 2010-luvun Suomessa (2014)

84 Anna-Maria Isola, Elina Turunen, Sakari Hänninen, Jouko Karjalainen ja Heikki Hiilamo
SYRJÄYTYNYT IHMINEN JA KUNTA (2015)

85 Heli Sjöblom-Immala
PUOLISONA MAAHANMUUTTAJA –
Monikulttuuristen perheiden viihtyminen Suomessa ja muutto-suunnitelmat (2015)

86 Arttu Saarinen, Mervi Ruokolainen, Heikki Taimio, Jukka Pirttilä ja Saija Mauno
PALVELUMOTIVAATIO JA TYÖHYVINVOINTI TERVEYDEN-HUOLLOSSA (2015)

87 Olli-Pekka Viinamäki ja Maria Katajamäki
LUOTTAMUKSESTA ELINVOIMAA KUNNILLE (2015)

88 Seppo Penttilä, Janne Ruohonen, Asko Uoti ja Veikko Vahtera
KUNTAYHTIÖT LAINSÄÄDÄNNÖN RISTIAALLOKOSSA (2015)

89 Paula Saikkonen, Sanna Blomgren, Pekka Karjalainen ja Minna Kivipelto
POISTAAKO SOSIAALITYÖ HUONO-OSAISUUTTA? (2015)

90 Eija Kauppi, Niku Määttänen, Tomi Salminen ja Tarmo Valkonen
VANHUSTEN PITKÄAIKAISHOIDON TARVE VUOTEEN 2040 (2015)

91 Petra Kinnula, Teemu Malmi ja Erkki Vauramo
MITEN SOTE-UUDISTUS TOTEUTETAAN? (2015)

92 Jaana-Piia Mäkiniemi, Kirsi Heikkilä-Tammi ja Marja-Liisa Manka
MITEN KUNTAESIMIES VOI PARANTAA TYÖHYVINVOINTIA? (2015)

93 Matti Rimpelä ja Markku Rimpelä (toimittajat)
SÄÄSTÖJÄ LAPSIPERHEIDEN PALVELUREMONTILLA (2015)

94 Tomi Venho
RAHASTAA, EI RAHASTA, RAHASTAA
– suomalaisen vaalirahoituksen seurantatutkimus (2015)

95 Riku Thilman, Timo Rothovius ja Jussi Nikkinen
KUNNAN SIJOITUSVARALLISUUDESTA JA SEN HALLINNASTA (2016)

96 Tiina Rättilä ja Jarmo Rinne
KUNTADEMOKRATIA KAKSILLA RAITEILLA (2016)

97 Juha Lavapuro, Tuomas Ojanen, Pauli Rautiainen ja Virve Valtonen
SIVISTYKSELLISET JA SOSIAALISET PERUSOIKEUDET SYRJÄKUNNISSA (2016)

98 Aleksi Koski ja Heikki Kuutti
LÄPINÄKYVYYS KUNNAN TOIMINNASSA
– tietopyyntöihin vastaaminen (2016)

99 Sari Tuuva-Hongisto, Ville Pöysä ja Päivi Armila
SYRJÄKYLIEN NUORET – unohdetut kuntalaiset? (2016)

100 Torsti Hyyryläinen ja Sofia Tuisku
SOSIAALISESTA MEDIASTA RATKAISUJA PAIKALLISEEN VAIKUTTAMISEEN (2016)

101 Antti Syväjärvi, Jaana Leinonen, Anu Pruikkonen ja Rauno Korhonen
SOSIAALINEN MEDIA KUNTAJOHTAMISESSA (2017)

102 Petra Kinnula, Teemu Malmi ja Erkki Vauramo
MITÄ TUNNUSLUKUJA SOTE-ALUEEN JOHTAMISESSA TARVITAAN? (2017)

103 Ilkka Koiranen, Aki Koivula, Arttu Saarinen ja Pekka Räsänen
PUOLUEIDEN RAKENTEET JA JÄSENISTÖN VERKOSTOT (2017)

104 Ari Lehtinen ja Ilkka Pyy (toim.)
MITÄ ON LAADULLINEN KAUPUNKISUUNNITTELU? (2017)

105 Sami Tantarimäki ja Anni Törhönen
KOULUVERKKO MUUTTUU,
ENTÄ KOULUVERKKOSUUNNITTELU? (2017)

106 Suvi Hakoinen, Pirjo Laitinen-Parkkonen ja Marja Airaksinen
LÄÄKEKAAOKSEN HALLINTA SOTE-MUUTOKSESSA
– nykytila, haasteet ja ratkaisuehdotukset (2017)

107 Tommi Oikarinen, Tomi Voutilainen, Anu Mutanen ja Matti Muukkonen
KUNNALLINEN ITSEHALLINTO VALTION PURISTUKSESSA (2018)

108 Sami Borg
KUNTAVAALITUTKIMUS 2017 (2018)

109 Lasse Oulasvirta, Lotta-Maria Sinervo ja Petra Haapala
VALTUUTETUT TALOUSINFORMAATION KÄYTTÄJINÄ (2019)

110 Anu Gretschel ja Sami Myllyniemi
KUULUMMEKO YHTEISKUNTAAN?
Työn ja koulutuksen ulkopuolella olevien nuorten käsityksiä tulevaisuudesta, demokratiasta ja julkisista palveluista (2020)

111 Niina Mäntylä, Ville Karjalainen, Maria Refors Legge ja Hanna-Kaisa Pernaa
PUKKI KAALIMAAN VARTIJANA
– kuka valvoo peruskouluja? (2021)

112 Tomi Venho
KUNNALLINEN PUOLUETUKI (2022)

113 Sami Borg
KANSANVALTAA KORONAN VARJOSSA
Tutkimusraportti vuoden 2021 kuntavaaleista (2022)

114 Arja Kurvinen, Arja Jolkkonen, Virpi Lemponen ja Petri Kahila
PIENTEN KUNTIEN STRATEGIAT JA LUOVAT RATKAISUT (2022)

115 Josefina Sipinen, Juuso Laine, Elina Kestilä-Kekkonen, Sami Borg ja Åsa von Schoultz
KAMPANJA POIKKEUSOLOSUHTEISSA:
KUNTAVAALIEHDOKKAAT 2021(2022)

116 Sami Borg
ALUEVAALITUTKIMUS 2022
Tutkimus Suomen ensimmäisistä aluevaaleista (2023)

117 Hanna Kosunen, Sari Hirvonen-Kantola ja Helka-Liisa Hentilä
KUNTIEN MAANKÄYTÖN SUUNNITTELU JA ELINVOIMAHANKKEET (2023)

118 Minna Kivipelto, Mirka Elovainio, Hanna-Mari Heinonen, Juulia Hietamäki, Signe Jauhiainen, Tuija Korpela, Heidi Sallinen, Niina Tanner, Antti Teittinen, Timo Toikko ja Tarja Tolonen
TOIMEENTULOTUKI JA AIKUISSOSIAALITYÖ
Löytyykö keinoja toimeentulotuen tarpeen vähentämiseen? (2023)

119 Janne Ruohonen, Veikko Vahtera, Jaakko Rönkkö ja Annu Jaakkola
KUNTAYHTIÖIDEN TARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN ORGANISOINTI JA LÄPINÄKYVYYS

KAKS – Kunnallisalan kehittämissäätiö rahoittaa kuntia palvelevaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Tavoitteena on tukea ja parantaa kuntien ja niiden organisaatioiden toimintamahdollisuuksia.

Rahoitamme hankkeita ja tutkimuksia, joiden arvioimme olevan kuntien tulevaisuuden kannalta keskeisimpiä. Tuloksien tulee olla sovellettavissa käytäntöön. Rahoitettavilta hankkeilta edellytetään ennakkoluulotonta ja uutta uraa luovaa otetta.

Säätiöllä on *Polemiikki*-niminen asiakaslehti ja kolme julkaisusarjaa:

Polemia-sarja, jossa käsitellään kunnille tärkeitä strategisia kysymyksiä ajattelua herättävällä tavalla.

Tutkimusjulkaisut-sarja, jossa julkaistaan osa säätiön rahoittamista tutkimuksista. Pääosa säätiön rahoittamista tutkimuksista julkaistaan tekijätahon omissa julkaisusarjoissa.

Julkaisut-sarja, jossa esitellään tutkimustietoa tai yhteiskunnallisia keskustelun avauksia.

Toimintamme ja julkaisumme esitellään tarkasti kotisivuillamme *www.kaks.fi*.

Vuonna 1990 perustettu itsenäinen säätiö rahoittaa toimintansa sijoitustuotoilla.

Osoite	Fredrikinkatu 61 A 00100 Helsinki
Asiamies	Antti Mykkänen, antti.mykkanen@kaks.fi, p. 0400 570 087
Tutkimuspäällikkö	Sami Borg, sami.borg@kaks.fi, p. 050 345 0811
Taloudenhoitaja	Maarit Vaittinen, maarit.vaittinen@kaks.fi, p. 040 716 4807

Tutustu kotisivuihimme (*www.kaks.fi)*!

TUTKIMUS

Ruohonen, Vahtera, Rönkkö, Jaakkola

Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys

Kuntayhtiöiden määrä ja kokonaisliikevaihto ovat kasvaneet 2000-luvulla selvästi. Tutkimuksen tavoitteena on arvioida, onko kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin suorittajilla nykyisellään riittävät välineet toiminnan organisointiin ja läpinäkyvyyden turvaamiseen.

Kuntayhtiöiden toiminnan järjestämisessä on otettava huomioon yritysoikeudellinen ja julkisoikeudellinen sääntely. Tutkimuksessa perehdytään omistajaohjauksen keinoihin tarkastuksen ja arvioinnin osalta sekä syvennytään kuntakonsernin kokonaisedun arviointiin. Lisäksi tarkastellaan kuntayhtiöiden tilintarkastusta ja tarkastuslautakunnan roolia. Tutkimuksessa tarkastellaan myös eri tahojen tiedonsaantioikeuksia kuntayhtiöistä sekä arvioidaan tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden riittävyyttä.

Tutkimuksessa annetaan käytännön välineitä kuntayhtiöiden johdolle, tarkastuslautakuntien jäsenille, tilintarkastajille sekä kuntayhtiöiden omistajaohjauksesta vastaaville viranhaltijoille ja luottamushenkilöille.

kaks.fi
KUNNALLISALAN KEHITTÄMISSÄÄTIÖ

TEHTY SUOMESSA
MADE IN FINLAND

9 789523 491236

Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2024
ISBN 978-952-349-123-6 (nid)
ISBN 978-952-349-122-9 (pdf)
ISSN 1235-6956