



<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Laskentatoimi ja rahoitus	Päivämäärä	16.3.2015
Tekijä(t)	Satu Katajamäki	Matrikkelinumero	423842
		Sivumäärä	82 s. + liitteet
Otsikko	Organisaatiomallin vaikutus sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa Case Porin kaupungin sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta		
Ohjaaja(t)	KTT Kirsi-Mari Kallio ja KTT Salla-Tuulia Siivonen		

#### Tiivistelmä

Kuntatalouteen kohdistuu paineita, joihin pyritään kunnissa vastaamaan tekemällä rakenteellisia ja toiminnallisia muutoksia. Kuntakonsernin rakenteeseen tehdyt muutokset vaikuttavat myös kuntakonsernin sisäiseen pääomakiertoon sisäisen siirtohinnoittelun noudattaessa organisaation rakenteita. Tutkielmassa on keskitytty tähän kuntakonsernirakenteen ja sisäisen siirtohinnoittelu väliseen vaikutussuhteeseen tutkittaessa, miten valittu organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä kunnissa. Tutkimusmenetelmänä on käytetty laadullista lähestymistapaa ja tutkimusotteena toiminta-analyyttistä tutkimusotetta. Tutkielmaan sisältyy teoriaa havainnollistava tapaustutkimus, jossa käsiteanalyysin perusteella luodun teoreettisen viitekehyksen soveltuvuutta on havainnollistettu case-kohteen avulla. Case-kohteena on käytetty Porin kaupungin teknisen palvelukeskuksen Toimitilat -taseyksikköä ja sen sisäisten tilojen vuokraustoimintaa. Tutkielma on tehty aineistolähtöisesti eli case-kohteessa haastattelulla kerätty havaintoaineisto on toiminut tutkielman käsiteanalyyttisen osuuden rakenteen lähtökohtana.

Sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntäminen strategisena ohjausvälineenä on mahdollista kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa. Ohjauksen toimivuus on kuitenkin kiinni siitä, perustuuko ohjaus kuntastrategiasta toiminnalle jouduttuihin tavoitteisiin. Kunnan kokonaan omistamassa osakeyhtiömallissa toimittaessa ei ole havaittu mahdolliseksi käyttää sisäistä siirtohinnoittelua sisäisen asiakkaan strategiseen ohjaamiseen, koska sisäisen siirtohinnoittelun tulee olla yhtiön yleisen hinnoittelu- ja politiikan mukaista. Sisäisen siirtohinnoittelun käyttö investointitarpeen indikaattorina taas riippuu sisäisen siirtohinnoittelun pitkän ja lyhyen aikavälin komponenttien selkeydestä, mutta myös organisaatiomallista. Kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa investointipäätöksentekoa ei ohjaa niinkään sisäisellä siirtohinnoittelulla perustellut investointitarpeet vaan taloudelliset realiteetit, päätöksentekijöiden tahtotila tai toimijan vakuuttavuus. Kunnallisessa osakeyhtiössä investointipäätöksentekoon voidaan hyödyntää sisäistä siirtohintaa, mutta enemmän investointipäätöksiin näyttävät vaikuttavan yhtiön omistajan eli kunnan yhtiölle asettamat yhteiskunnalliset tavoitteet, jotka on tarkoitus saavuttaa kannattavasti. Sisäiset tuotot ovat osa kunnan yksiköiden tulorahoitusta. Se, ohjautuvatko sisäiset tuotot sen toiminnan rahoitukseen, johon tuotot on kerätty, on kiinni organisaatiomallista. Sisäisen vuokran tapauksessa sisäisesti kerätyt vuokratuotot eivät ohjaudu suoraan tilakantaan, jos toimitaan laskennallisissa taseyksikkömallissa. Tämä johtuu siitä, että laskennallisella taseyksikkömallilla ei ole tasejatkuvuutta ja investointipäätökset tehdään kunnanvaltuuston toimesta.

Asiasanat	siirtohinnoittelu, kunnat, kunnan tulot, strateginen ohjaus, investoinnit
Muita tietoja	







Turun yliopisto  
University of Turku

# **ORGANISAATIOMALLIN VAIKUTUS SISÄISEN SIIRTOHINNOITTELUN HYÖDYNTÄMISEEN KUNNISSA**

**Case Porin kaupungin sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta**

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja rahoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:

Satu Katajamäki

Ohjaajat:

KTT Kirsi-Mari Kallio

KTT Salla-Tuulia Siivonen

16.3.2015

Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics



# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Johdatus tutkielman aihepiiriin .....	7
1.2	Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset .....	8
1.3	Tutkielman metodologiset valinnat .....	10
1.4	Case-kohteen valinta ja tutkimusmenetelmien kuvaus .....	11
1.5	Tutkielman rakenne .....	12
2	KUNTAKONSERNI AUTONOMISENA JA OMAVASTUISENA TALOUSYKSIKÖNÄ .....	14
2.1	Kuntalain kirjanpituudistus .....	14
2.2	Kuntakonsernin tasejatkuvuus .....	15
2.3	Näennäismarkkinat ja tilaaja-tuottaja-ajattelu .....	17
2.4	Sisäinen siirtohinnoittelu kuntakonsernissa .....	18
2.4.1	Sisäisen siirtohinnoittelun historiaa .....	19
2.4.2	Sisäiset erät tilinpäätöksessä .....	20
2.4.3	Sisäisen siirtohinnan määrittäminen .....	21
2.5	Konserniohjaus ja kuntastrategian määräytyminen .....	22
2.6	Investoinnit kunnissa .....	23
2.6.1	Investointipäätöksenteko .....	24
2.6.2	Omistamispolitiikka .....	25
3	ORGANISAATIOMALLIN VAIKUTUS SISÄISEN SIIRTOHINNOITTELUN HYÖDYNTÄMISEEN KUNNISSA .....	27
3.1	Toiminta sisäisen konsernin organisaatiomalleissa .....	27
3.1.1	Kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömän yksikön osa .....	29
3.1.2	Laskennallinen taseyksikkö .....	30
3.1.3	Kirjanpidollinen taseyksikkö ja kunnallinen liikelaitos .....	33
3.2	Toiminta ulkoisessa konsernissa kunnallisena osakeyhtiönä .....	34
3.2.1	Päätösvalta .....	35
3.2.2	Tasejatkuvuus ja sisäiset tuotot .....	37
3.3	Viitekehys organisaatiomallin vaikutuksesta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen .....	38
4	CASE PORIN KAUPUNGIN SISÄISTEN TOIMITILOJEN VUOKRAUSTOIMINTA .....	41

4.1	Sisäinen vuokra kunnissa .....	41
4.1.1	Sisäisen vuokran tarkoitus .....	41
4.1.2	Sisäisen vuokran määrittely .....	42
4.2	Case-kohteen esittely .....	44
4.2.1	Sisäinen vuokra Porin kaupungissa .....	45
4.2.2	Sisäiseen vuokraan kohdistamattomat erät ja tuotteistaminen .....	49
4.3	Sisäinen vuokra strategisena ohjausvälineenä .....	51
4.4	Sisäisellä vuokralla ohjaamisen reiluus ja sopimuspolitiikka .....	58
4.5	Sisäinen vuokra investointitarpeen indikaattorina .....	60
4.5.1	Investointiprosessi .....	60
4.5.2	Sisäinen vuokra ja investointitarve .....	61
4.6	Toimitilojen hallinnan ja vuokrauksen organisointi .....	63
4.6.1	Toimitilat -taseyksikön organisaatiomalli .....	64
4.6.2	Nykyiseen organisaatiomalliin kohdistuva kritiikki ja pohdintoja vaihtoehtoisista malleista .....	66
4.7	Organisaatiomallin vaikutus sisäisen vuokran hyödyntämiseen Porin kaupungissa .....	68
5	LOPUKSI .....	71
5.1	Johtopäätökset ja yhteenveto .....	71
5.1.1	Strateginen ohjausväline .....	71
5.1.2	Investointitarpeen indikaattori .....	72
5.1.3	Toiminnan ja investointien rahoituslähde .....	72
5.1.4	Laskennallisen taseyksikkömallin vaikutus sisäisen vuokran tapauksessa .....	73
5.2	Case-tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja jatkotutkimusehdotukset .....	74
	LÄHTEET .....	77

## LIITTEET

LIITE 1	Pori. Asenne. Strategia 2020 .....	83
LIITE 2	TEKNINEN PALVELUKESKUS Palveluohjelma 2020 .....	87
LIITE 3	Toimitilat -taseyksikön talousarvio 2015 .....	89
LIITE 4	Toimitilat -taseyksikön tuloslaskelmat ja taseet .....	90

## KUVIOT

Kuvio 1	Kuntakonsernin määrittely tässä tutkielmassa.....	9
Kuvio 2	Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät kunnan talousarviossa (mukaillen Myllyntaus 2011, 20) .....	10
Kuvio 3	Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito – kaksi eri kirjanpitomallia (Näsi & Keurulainen 1999, 39) .....	14
Kuvio 4	Tavoitehierarkia päätöksenteossa (Myllyntaus 2011, 22) .....	27
Kuvio 5	Kunnan luottamushenkilöhallinnon ja kunnan osakeyhtiön hallinnon kytkeä (Anttiroiko 2007, 233) .....	36
Kuvio 6	Sisäisen vuokran osat (Isoniemi 2009, 27).....	44
Kuvio 7	Case-kohteen sijainti TPK:n organisaatiossa, haastateltavat sekä yksiköt ja vastualueet (mukailltu TPK:n organisaatiokaavio 30.6.2014).....	45
Kuvio 8	Sisäisen vuokran muodostuminen Porin kaupungissa (vrt. kuvio 6) .	46
Kuvio 9	Pääoma- ja kunnossapitovuokran vaikutus tulosalueiden ja Toimitilat -taseyksikön määrärahoihin .....	52

## TAULUKOT

Taulukko 1	Kohderahoitteisten tehtävien käyttötalousosan tulosbudjetti (mukaillen Myllyntaus 2011, 27).....	32
Taulukko 2	Organisaatiomallin vaikutus sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa .....	39
Taulukko 3	Toimitilat -taseyksikön suoritehinnat (Porin kaupungin talousarvio 2015 – – 2014, 14).....	50
Taulukko 4	Sisäisen vuokran hyödyntäminen strategisena ohjauksena Porin kaupungissa .....	57
Taulukko 5	Nettoinvestointitason kehitys Porin kaupungissa (milj. €).....	61

Taulukko 6	Sisäisen vuokran hyödyntäminen investointitarpeen indikaattorina Porin kaupungissa.....	62
Taulukko 7	Laskennallisena taseyksikkönä toimimisen vaikutus sisäisen vuokran hyödyntämiseen Porin kaupungissa .....	69

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus tutkielman aihepiiriin

Organisaatiomallin ja sisäisen siirtohinnoittelun vaikutussuhdetta on tutkittu tieteellisesti lähinnä yksityisen sektorin näkökulmasta (ks. esim. Spicer 1988; Colbert & Spicer 1995; Holmström & Tirole 1991; Dikolli & Vaysman 2007). Siirryttäessä tutkimaan asiaa julkisella sektorilla, voidaan tästä vaikutussuhteesta löytää omia, julkiselle sektorille ominaisia piirteitä, joita käsitellään tässä tutkielmassa Suomen kuntasektorin näkökulmasta. Aikaisempaa tutkimustietoa organisaatiomallin ja sisäisen siirtohinnoittelun vaikutussuhteesta Suomen kuntasektorilta ei ole. Edellä mainituissa yksityiseen sektoriin kohdistuvissa tutkimuksissa oletetaan, että sisäinen siirtohinnoittelu voidaan määritellä perustuen organisaation ja sen harjoittaman toiminnan rakenteellisiin sekä organisaation tekemiin strategisiin valintoihin (Perera, McKinnon & Harrison 2003, 141). Tämä oletus on tässäkin tutkielmassa pohjana oletettaessa, että valitulla organisaatiomallilla on vaikutusta siihen, miten sisäistä siirtohinnoittelua voidaan käyttää hyödyksi kuntasektorilla. Hyödyn-tämisellä tarkoitetaan sisäisen siirtohinnoittelun käyttöä strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä.

Kunnat ovat autonomisia eli niillä on itsemääräämisoikeus sen suhteen, millä tavalla ne järjestävät niille lainsäädännöllä annetut tai kunnan itse ottamat tehtävät (Omin voimin, yhdessä, ostaen – – 2001, 8). Kuntia voidaan myös kutsua omavastuisiksi talousyksiköiksi, jolla tarkoitetaan kuntien oikeutta päättää talouteen liittyvistä asioista itsenäisesti. Omavastuisuuteen liittyy oikeus kerätä verovaroja toiminnan rahoittamiseksi. (Anttiroiko, Haveri, Karhu, Ryyänen & Siitonen 2007, 16.) Autonomisuuden ja omavastuisuuden myötä kunta voi eriyttää liiketoimintaa tai liiketaloudellisiin perusteisiin järjestettyä toimintaa peruskunnasta omiin organisaatioihin, kuten taseyksiköihin, liikelaitoksiin tai osakeyhtiöihin. Joissain tilanteissa eriyttämiseen on kuitenkin myös lainsäädännöllinen pakko (ks. esim. Myllyntaus 2001, 5; Valli-Lintu & Savolainen 2010, 36). Kunnissa kärsitään tutkielman teon aikaan pahasta kestävyysvajeesta, millä tarkoitetaan lähinnä ikäsidonnaisten kustannusten nousua ja verotulojen laskua, jotka ilmiöinä aiheuttavat toiminnan kannattavuuden heikkenemistä ja velanottotarpeen lisääntymistä. Kuntatalouden kestävyyttä pyritään turvaamaan valtion toimesta rakennemuutoksilla sekä asettamalla kunnille taloudellisia sopeuttamisvaatimuksia. (Valtiovarainministeriön taloudellinen katsaus syksy 2014, 95). Näihin kuntasektorin rakennemuutoksiin ja taloudellisiin sopeuttamisvaatimuksiin pyritään kunnissa vastaamaan ja varautumaan muun muassa tekemällä edellä mainittuja liiketoiminnan eriyttämispäätöksiä (ks. esim. Porin kaupungin talousarvio 2015 – – 2014, 72).

Erilaisten eriyttämispäätösten toimeenpanon myötä kuntakonsernin rakenne muuttuu, mikä taas vaikuttaa muun muassa kuntakonsernin sisäiseen laskentatoimeen. Sisäisen laskentatoimen tarkoitus, johdon avustamisen lisäksi, on sisäisen pääomakierron rekisteröinti (YSA-asiasanasto). Sisäinen siirtohinnoittelu on yksi sisäisen pääomakierron rekisteröinnin väline, jonka tarkoitus on kohdistaa toimintaan liittyvät kustannukset lopputuotteelle niin kuin se olisi tuotettu yhden yksikön toimesta (ks. esim. Eccles 1983, 155). Kunnan autonomisuus ja omavastuu talousyksikkönä ulottuvat palveluiden järjestämisvapauden lisäksi sisäisen laskentatoimen menetelmien suhteellisen vapaaseen valintaan, koska kuntalaissa (365/1995) ei ole säädöksiä liittyen kuntien sisäiseen kustannuslaskentaan. Kuntien sisäisen kustannuslaskennan valtakunnallinen ohjaus tapahtuu Kuntaliiton antamilla suosituksilla (Tyni, Myllyntaus & Suorto 2012, 12). Samalla, kun tutkitaan organisaatiomallin ja sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämisen vaikutussuhdetta, voidaan oppia tutkittavan organisaation rakenteesta ja sisäisestä pääomakierrosta. Tämä oppimisenäkökulma on ollut tämän tutkielman aiheenvalinnan taustalla.

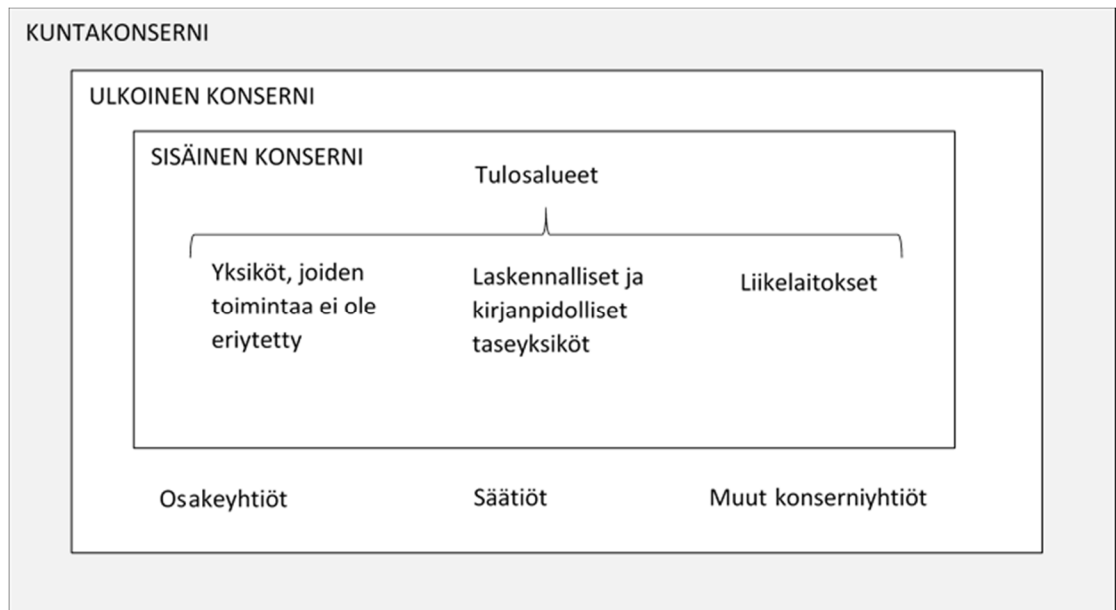
## 1.2 Tutkielman tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on muodostaa teoreettinen viitekehys organisaatiomallin vaikutuksesta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa. Muodostetun teoreettisen viitekehysten soveltuvuutta on tavoitteena havainnollistaa case-tutkimuksen avulla. Tutkielmassa vastataan seuraavaan tutkimuskysymykseen:

- Miten organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa
  1. strategisena ohjausvälineenä
  2. investointitarpeen indikaattorina
  3. toiminnan ja investointien rahoituslähteenä
  4. erityisesti sisäisen vuokran tapauksessa?

Tutkielmassa organisaatiomalleilla tarkoitetaan kunnalle mahdollisia tapoja eriyttää liiketoiminta tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti järjestetty toiminta. Jälkimmäisellä tarkoitetaan toimintaa, jossa tuloilla on tarkoitus kattaa menot määrättyllä aikavälillä (Tyni ym. 2012, 90). Kunta voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen konserniin. Kunnan ulkoinen konserni noudattelee kirjanpitolain (KPL, 1336/1997) 1:6:ssä määriteltyjä konsernin edellytyksiä, jotka liittyvät yhtiön määräysvallan jakautumiseen. Ulkoiseen konserniin määritellään tässä tutkielmassa kuuluvaksi kunnan kokonaan tai osittain omistamat osakeyhtiöt, säätiöt ja muut konserniyhteisöt. Tutkielmassa keskitytään ulkoisen konsernin osalta kuitenkin vain toimintaan kunnan kokonaan omistamana osakeyhtiönä. Tämä rajaus on tehty, jotta tutkielmassa on voitu keskittyä varsinaiseen tutkittavaan ilmiöön

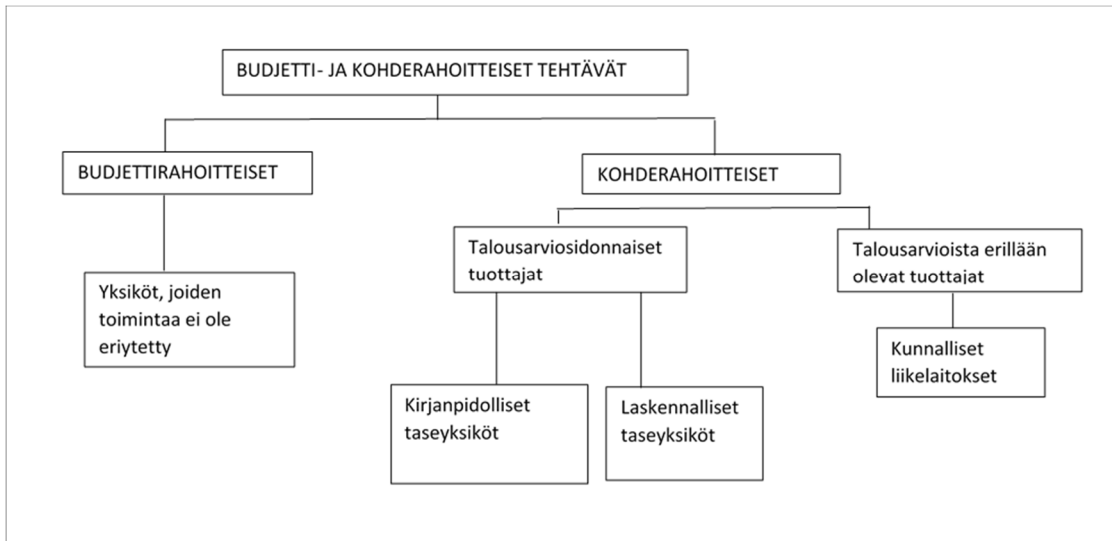
tarkemman talousteknisen pohdinnan sijaan. Sisäisellä konsernilla tässä tutkielmassa tarkoitetaan kuntaa eriyttämättömine yksiköineen, taseyksiköineen ja liikelaitoksineen. Kuvio 1 havainnollistaa kuntakonsernin rakennetta.



Kuvio 1 Kuntakonsernin määrittely tässä tutkielmassa

Kuviossa 1 esiintyvät eriyttämättömät yksiköt ovat joko hallintokuntia tai toimintokokonaisuuksia, joille on kohdistettu oma menomääräraha. Hallintokunta määritellään tässä tutkielmassa viraston ja sen toiminnasta päätöksiä tekevän lautakunnan muodostamaksi organisaatioiksi. Case-kohteeksi tähän tutkielmaan havainnollistamaan organisaatiomallin vaikutusta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen, on valittu Porin kaupungin teknisen palvelukeskuksen (jatkossa tässä tutkielmassa TPK) Toimitilat -taseyksikkö ja edelleen sen sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta palvelutuotannon käyttöön. Porin kaupungissa sisäisen konsernin organisaatiot muodostavat omat ns. tulosalueet, joten tämä määrittely on lisätty kuvioon 1.

Kunnan sisäinen konserni voidaan jakaa rahoitusmallin perusteella kuvion 2 mukaisesti budjetti- ja kohderahoitteisiin tehtäviin.



Kuvio 2 Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät kunnan talousarviossa (mukailten Myllyntaus 2011, 20)

Kuviosta 2 on poistettu ne kunnan sisäisen konsernin organisaatiomallit, joita ei käsitellä tässä tutkielmassa. Sisäisen konsernin eriyttämättömät yksiköt ovat budjettirahoitteisia tehtäviä, jolla tarkoitetaan kunnan joko lakisääteistä tai itselle ottamaa tehtävää, joka rahoitetaan määrärahalla. Liikelaitoksista ja taseyksiköistä voidaan taas puhua kohderahoitteisina tehtävinä. Kunnan kohderahoitteinen tehtävä rahoitetaan tulo- tai pääomarahoituksella. (Pauni 2012, 8, 13.)

Huolimatta siitä, että kunnan sisäisen konsernin rakenne pystytään määrittämään, ei kuntalaki tunnista kunnan sisäisen konsernin käsitettä. Tässä tutkielmassa kuntakonsernin jako sisäiseen ja ulkoiseen konserniin nähtiin tarpeelliseksi, koska sen avulla voidaan selvittää organisaatiomalleihin liittyviä taloudellisia ja hallinnollisia eroja.

### 1.3 Tutkielman metodologiset valinnat

Tutkielman tutkimusmenetelmäksi on valittu laadullinen eli kvalitatiivinen lähestymistapa, koska kuntien rooli on autonominen sen suhteen, miten palvelut on järjestetty. Autonomisuus ulottuu myös siihen, miten kunnan yksiköt hinnoittelevat sisäiset palvelunsa sekä, miten sisäisen laskentatoimen menetelmiä hyödynnetään strategisessa ohjauksessa tai investointipäätöksissä. Laadullisen tutkimuksen avulla on saatu syvempi ymmärrys tutkittavasta vaikutussuhteesta, mutta tutkielman tulokset voidaan nähdä lähinnä pohjana jatkotutkimuksille, joissa tulosten yleistettävyyttä tulisi testata.

Tutkimusotteena tässä tutkielmassa on käytetty toiminta-analyttistä tutkimusotetta. Tarkoituksena on syvemmän ymmärryksen hankkiminen tutkittavasta ilmiöstä eli organisaatiomallin vaikutuksesta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kuntasektorilla.

Kuten Lukka (1991, 170) on todennut, nojaa toiminta-analyttinen tutkimusote empiiriseen aineistoon, mutta sisältää samalla myös merkittävän käsiteanalyttisen osuuden. Toiminta-analyttinen tutkimusote on pääasiassa deskriptiivinen eli kuvaileva, mutta saattaa myös sisältää normatiivisia eli ohjeita-antavia piirteitä (Lukka 1991, 167).

Tutkielmaan sisältyy case-tutkimus, joka on teoriaa havainnollistava tapaustutkimus. Sen tarkoituksena on havainnollistaa sitä, miten käsiteanalyttisen osuuden perusteella muodostettu teoreettinen viitekehys soveltuu kuvaamaan tutkittua ilmiötä case-kohteessa. Teoriaa havainnollistava tapaus- eli case-tutkimus pyrkii etnografisen tutkimuksen tapaan selittämään laskentatoimen käytäntöjen taustalla olevia tekijöitä. Tässä valitussa tutkimusmetodissa pidetään arvokkaana sitä, että tutkija pyrkii objektiivisuuteen sekä akateemiseen etäisyyteen suhteessaan case-kohteeseen. (Lukka 1999, 139.) Tapaus- eli case - tutkimus pohjautuu selvään tutkimuskysymykseen, olemassa olevan kirjallisuuden ymmärtämiseen, tarkkaan suunniteltuun tutkimussuunnitelmaan sekä selkeään kielelliseen ilmaisuun (Scapens 2004, 258).

Case-kohteen hallintaorganisaatiossa eli TPK:ssa oli tarve tuoda sisäinen laskentatoimi varsinkin liittyen sisäiseen siirtohinnoitteluun sidosryhmille, eli asiakkaille ja päätöksentekijöille mahdollisimman ymmärrettävään muotoon. Tämän tavoitteen täyttämisen ei kuitenkaan ole case-tutkimukselle asetettu tavoite vaan lähinnä toivottu sivutuote. Tutkielmaa lähdettiin tekemään aineistolähtöisesti ja case-tutkimus, sisältäen aineiston keruun ja case-tutkimustulosten raportoinnin sekä analysoinnin, on toiminut tutkielman käsiteanalyttisen osuuden rakenteen lähtökohtana sekä apuna täsmennettäessä tutkielman tutkimuskysymystä. Aineistolähtöisyys edellytti tutkielmantekijältä etukäteis perehtymistä tutkimuskohteen toimialaan.

## 1.4 Case-kohteen valinta ja tutkimusmenetelmien kuvaus

Case-kohteita on tässä tutkielmassa yksi, eli TPK:n Toimitilat -taseyksikkö ja sen sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta. Tätä sisäisten toimitilojen vuokraustoimintaa on analysoitu niin analyttisten haastatteluiden kuin arkisto- ja tilinpäätösmateriaalin avulla. Case-kohde valittiin tutkielman aihealueen havainnollistamiseen, koska Porin kaupungin toimitilojen hallinta ja vuokraus on liiketoimintakokonaisuus, joka on eriytetty omaksi organisaatioksi. Case-kohteen kiinnostavuutta lisäsi se, että kiinteistönpidon liikelaitostamista harkitaan yhtenä toiminnallisena muutoksena (Porin kaupungin talousarvio 2015 – 2014, 72) ja tulevaisuudessa, muutkin eriyttämävaihtoehdot ovat mahdollisia (TELA 25.11.2014 § 394). Erilaisten eriyttämistapojen pohdinnan lisäksi on case-kohteessa ponnostettu vuoden 2014 aikana sisäiseen siirtohinnoitteluun sen tuomiseksi lähemmäs teoreettisia vaatimuksia.

Toiminta-analyttiselle tutkimusotteelle sekä teoriaa havainnollistavalle case-tutkimukselle tyypillisesti on myös historiallinen tausta-aineisto ollut analyysissä mukana. Case-tutkimuksessa historiallinen aineisto esiintyy päätöspöytäkirjojen muodossa. Vertaamalla haastatteluhavaintoja tilinpäätösmateriaaliin ja päätöspöytäkirjoihin on pyritty varmistamaan, että havainnoista on tehty oikeanlaiset johtopäätökset.

Aineistonkeruu case-kohteessa päätettiin tehdä laadulliselle tutkielmalle tyypillisin keinoin eli, tekemällä haastatteluja case-kohteen hallintaorganisaation eli TPK:n sisällä. Case-kohteessa ei ole lainkaan henkilökuntaa vaan sen toiminnasta vastaavat TPK:n muut toimijat. Haastattelut toteutettiin siis pääasiassa TPK:n sisällä. Haastattelumalliksi valittiin ei-strukturoidut analyttiset haastattelut. Se, että valittiin haastattelumalliksi ei-strukturoitu malli, johtui tehdystä valinnasta lähteä tekemään tutkielmaa aineistolähtöisesti. Tutkimusaineiston kertyessä hahmottui tutkielmantekijälle samalla tutkielman muu rakenne ja, tutkimusongelma pystyttiin täsmentämään. Sillä, kenestä haastattelut case-kohteessa aloitettiin, oli tässä tutkielmassa suuri merkitys. Ensimmäiseksi haastateltiin case-kohteen hallintaorganisaation johtajaa, jolla on laaja käsitys toiminnasta. Hän tuntee organisaation toiminnan ja siihen liittyvän valtakunnallisen keskustelun. Lisäksi hän on ollut vaikuttamassa organisaation kehittymiseen suhteellisen pitkällä aikavälillä ja, kuntasektorin hierarkisuuden valossa, haastatteluiden tekeminen organisaation sisällä olisi ilman hänen valtuutustaan ollut mahdotonta. Ensimmäisessä haastattelussa saadun laajan pohjan kanssa lähdettiin esille tulleita asioita täsmentämään case-kohteeseen liittyvistä asioista vastaavien henkilöiden haastatteluilla. TPK:ssa haastateltavilla on omat vastualueensa, joista tietämys on laajaa. Kuitenkin kysymyksen kohdistuessa vastaajan oman vastuualueen ulkopuolelle, ei asiaa juuri haluttu suoraan kommentoida, vaan ohjattiin kysymään asiaa kyseisen vastuualueen sisältä. Porin kaupungin kaikille organisaatioyksiköille yhteisistä raportointivastuista vastaa koko kaupungin taloushallinto, joten näiden vastuiden selvittämiseksi toteutettiin yksi haastattelu myös TPK:n ulkopuolella.

Viimeisenä haastateltiin vielä toisen kerran case-kohteen hallintaorganisaation eli TPK:n johtajaa. Tarkoituksena oli varmistaa muutamien tehtyjen havaintojen paikkansa-pitävyys.

## 1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielman ensimmäisessä pääluvussa on tutkielman aiheeseen johdattelun lisäksi esitetty tutkielman tutkimusongelma, tavoite, kuntakonsernin määrittely ja rajaukset sekä tehdyt metodologiset valinnat. Lisäksi on kuvattu case-tutkimuksen tutkimusmenetelmät sekä tutkielman rakenne.

Tutkielman toisessa pääluvussa on käsitelty kuntakonsernia autonomisena ja omavastuisena talousyksikkönä. Käsittely on aloitettu kuntien kirjanpituudistuksesta ja sen vaikutuksesta sekä kuntakonsernin taseen muodostukseen että toiminnan organisointiin ja sitä kautta sisäiseen siirtohinnoitteluun. Tarkastelu on päätetty siihen, miten kuntastrategia määräytyy sekä, mitä tarkoitetaan investoinneilla ja investointipäätöksenteolla kunnissa.

Kolmannessa pääluvussa on toteutettu käsiteanalyysi siitä, miten organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä kunnissa. Kolmannen pääluvun lopussa on luotu tehtyyn käsiteanalyysiin perustuen synteesi tästä vaikutussuhteesta.

Tutkielman neljäs pääluku sisältää työn empiirisen osuuden. Neljännen pääluvun alussa on case-tutkimuksen pohjustamiseksi käsitelty sisäisen vuokran tarkoitus ja määrittäminen kunnissa. Tutkielman empiirinen osuus on jaoteltu niin, että case-kohteen esittelyn jälkeen on avattu sisäisen vuokran muodostuminen Porin kaupungissa. Tämän jälkeen on käsitelty sisäisen vuokran ominaisuuksia strategisena ohjausvälineenä ja investointitarpeen indikaattorina. Neljännen pääluvun lopuksi on avattu sisäisten toimitilojen hallinnan ja vuokrauksen organisoinnissa tapahtuneet muutokset. Tehty tarkastelu päättyy siihen, miten sisäisten toimitilojen hallinta ja vuokraus on organisoitu tällä hetkellä case-kohteessa sekä nykyiseen organisaatiomalliin kohdistuvaan kritiikkiin. Neljännen luvun lopussa havainnollistetaan käsiteanalyttisen osuuden perusteella luodun teoreettisen viitekehyksen soveltuvuutta kuvaamaan organisaatiomallin vaikutusta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen case-tutkimuksen avulla. Viidennessä luvussa on esitetty tehdyt johtopäätökset yhteenvedonä sekä case-tutkimuksen luotettavuuden arviointi sisältäen jatkotutkimusehdotukset.

## 2 KUNTAKONSERNI AUTONOMISENA JA OMAVASTUI- SENA TALOUSYKSIKÖNÄ

### 2.1 Kuntalain kirjanpituudistus

Tarkasteltaessa kuntakonsernia autonomisena julkisten palveluiden järjestäjänä sekä omavastuisena talousyksikkönä on olennaista huomioida kunnissa toteutettu kirjanpituudistus ja sen aiheuttamat muutokset kuntien tasejatkuvuudessa, organisaatorakenteissa sekä sisäisessä pääomakierrossa. Kuntalain luvut 8 ja 9, jotka käsittelevät kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta, tulivat voimaan 1.1.1997. Kuntalain 67 §:ssä todetaan, että liittyen kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen on soveltuvien osin kuntalain lisäksi voimassa kirjanpitolaki. Tämä kuntalain kirjanpituudistus tarkoitti kuntasektorin toiminnassa radikaalia käännettä, jolloin kuntien vastuu talousasi-  
oista ja niiden suunnittelusta kasvoi (Määttä 2010, 59). Suomessa kuntahallinto oli vuo-  
teen 1997 asti noudattanut hallinnollista talousarviokirjanpitoa (Näsi & Keurulainen  
1999, 21). Kuviossa 3 on tuotu esille tämän hallinnollisen talousarviokirjanpidon ja kir-  
janpituudistuksessa käyttöönotetun liikekirjanpidon periaatteita sekä niiden painotu-  
seroja.

	Perinteinen talousarviokirjanpito	Liikekirjanpito
Keskeiset käsitteet	Tulot – rahan lähteet Menot – rahan käyttö	Tulot, menot, rahoitustapahtumat, tuotot, kulut, varat, velat, oma pääoma
Päätehtävä	Talousarvion toteutumisen valvonta	Tuloksen ja jakokelpoisen voiton laskeminen  Taloudellisen aseman osoittaminen
Tilinpäätös- laskelmat	Talousarvion toteutumisvertailu	Tuloslaskelma  Tase

Kuvio 3 Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito – kaksi eri kirjanpitomallia (Näsi & Keurulainen 1999, 39)

Edellä mainittujen laskentajärjestelmien vertaaminen toisiinsa ei kuitenkaan ole järkevää. Tärkeää on ymmärtää se, millaiseen toimintaympäristöön kuviossa 3 kuvatut laskentajärjestelmät painotuseroineen on tarkoitettu: perinteinen talousarviokirjanpito talousarvion toteutumisen valvontaan ja liikekirjanpito tuloksen sekä jakokelpoisen voiton laskentaan. (Näsi & Keurulainen 1999, 39.) Näsi ja Keurulainen (1999, 46) korostavat, että edelleen kirjanpituudistuksen jälkeen kunnan talousprosessissa talousarviokirjanpidolla on keskeinen asema. Talousarvio on tärkeä kuntatalouden ohjausväline (Näsi & Keurulainen 1999, 46).

Sisäasiainministeriön kunnalliskomitean mietinnössä liittyen kuntien kirjanpituudistuksen taustoihin, on mainittu seuraavat hallinnollisen talousarviokirjanpidon kehittämis-kohteet ja ongelmat, jotka ovat tekemisissä myös kunnan sisäisen laskentatoimen kanssa (Kuntalaki: Kunnalliskomitean mietintö 1993, 278):

- Kunnallinen laskentatoimi haluttiin jakaa selkeästi ulkoiseen ja sisäiseen laskentaan.
- Kuntien laskentatoimi piti uudelleenjärjestää niin, että budjettiseurannan ja tilastoinnin lisäksi kustannuslaskenta oli eriytetty peruskirjanpidosta.
- Konserniohjausvälineitä haluttiin kehittää kuntien omistajaohjauksen avuksi ja varsinkin konsernitaseen muodostamista korostettiin.
- Painopistettä haluttiin siirtää määrärahasurannasta enemmän toiminnan tuloksellisuuden ja kilpailukyvyn seurantaan, sisältäen tuotekohtaisen yksikkökustannusten laskennan ja toimintokohtaiset tuloslaskelmat.
- Tuloslaskelmasta haluttiin erityisesti nähdä, riittikö tulorahoitus käyttöomaisuuden poistojen kattamiseen.
- Kunnan omaisuuserien arvostamista ja poistotarpeita haluttiin arvioida.

Näsi ja Keurulainen (1999, 14) ovat tutkimuksessaan olleet kuitenkin sitä mieltä, että kaikkia kunnan laskentatoimeen liittyviä ongelmia ei kirjanpituudistuksella olisi mahdollista ratkaista. Loppupäätelmissään he toteavatkin, että uusi laskentajärjestelmä voi saada aikaan muutoksia, mutta takeita siitä, että uudistuksen myötä ongelmat ratkaistaisiin, ei ole (Näsi & Keurulainen 1999, 107).

## **2.2 Kuntakonsernin tasejatkuvuus**

Vuoden 1997 alusta voimaan tulleen kirjanpituudistuksen yksi tavoite on ollut konserniohjauksen parantaminen vähintään muodostamalla konsernitase. Samalla haluttiin parantaa taseen käytettävyyttä kunnissa ja korjata seuraavat talousarviokirjanpidon taseeseen liittyvät puutteet ja ongelmat (Kuntalaki: Kunnalliskomitean mietintö 1993, 279–280).

- Tilikauden tuloksen vaikutusta kunnan omaan pääomaan oli vanhassa talousarviokirjanpidossa vaikea tuoda esille.
- Käyttöomaisuus pidettiin ennen käyvässä arvossa tekemällä kustannusindeksikorotuksia ja harkinnanvaraisia arvonmuutoksia, mikä johti vallitsevan inflaatiokehityksen vuoksi käyttöomaisuuserien arvon kasvuun verrattuna muihin taseen eriin.
- Tase-erien arvostusperiaatteiden muuttuessa on kunnan vakavaraisuuden ja velkaisuuden arviointi ollut vaikeaa.
- Kunnan omaa pääomaa ei ollut talousarviokirjanpidossa jaettu sidottuun ja vapaaseen pääomaan. Taseeseen haluttiin kerrytettävän myös sellaista vapaata pääomaa, jota tietyin edellytyksin kartutettaisiin tuloslaskeman ylijäämällä ja käytettäisiin mahdolliseen alijäämän kattamiseen.

Kunnille tuli kirjanpituudistuksen myötä velvoite määrittää kunnan omasta pääomasta osa peruspääomaksi. Tämän peruspääoman tarkoitus oli edustaa kuntalaisten pääomasi joitusta kuntaan, joka katsotaan pitkäaikaiseksi ja pysyväksi. (Kuntien ja kuntayhtymien oman pääoman – – 1998, 24.) Kirjanpituudistuksen seurauksena myös tase-erien arvostus muuttui hankintamenoperusteiseksi ja mukaan otettiin suunnitelman mukaiset poistot. Lisäksi jatkuvuuden olettaus eli *going concern* haluttiin tuoda osaksi kunnallista liikekirjanpitoa. (Näsi & Keurulainen 1999, 27–28.) Kuntakonsernin perustehtävä on huolehtia kuntalaisten hyvinvoinnista turvaamalla hyvinvointiin liittyvät palvelut ja niiden saatavuus (Omin voimin, yhdessä, ostaen – – 2001, 19). Tämän vuoksi tulee kuntakonsernin jatkuvuuden olla tilanteesta riippumatta turvattu (Näsi & Keurulainen 1999, 27). Lain-säädännössä taseen jatkuvuudella tarkoitetaan sitä, että menettelytavat mitata, arvioida, kohdistaa tai ottaa mukaan kustannuksia ja omaisuuseriä ratkaistaan tilikaudesta toiseen samalla tavalla. Muutoksia menettelytapoihin voi tehdä vain perustelluista syistä ja perustelut tulee kirjata taseen liitetietoihin. (Kirjanpitoasetus KPA 1339/1997 2:2.) Käsitteenä tasejatkuvuus viittaa *tilikauden yli- ja alijäämän* kumuloitumiseen *edellisten tilikausien yli- ja alijäämän* käytettäväksi tai katettavaksi seuraavina tilikausina (ks. esim. Myllyntaus 2001, 17).

Kuntakonsernin oma pääoma muodostuu seuraavista eristä (Yleisohje kunnan tai kuntayhtymän taseen – – 2010, 28):

*Peruspääoma*

*Arvonkorotusrahasto*

*Muut omat rahastot*

*Edellisten tilikausien yli- tai alijäämä*

*Tilikauden yli- tai alijäämä*

Kuntakonsernin omaa pääomaa ei kirjanpituudistuksesta huolimatta siis jaeta sidottuun ja vapaaseen pääomaan, mutta *peruspääoma* ja *arvonkorotusraho* katsotaan pysyväisluonteisiksi. Pysyväisluonteisuudella tarkoitetaan sitä, että niiden muuttaminen tapahtuu vain perustelluista syistä, kuten peruspääoman kohdalla esimerkiksi pysyvien vastaavien määrän pysyvien muutosten myötä. (Yleisohje kunnan tai kuntayhtymän taseen – – 2010, 28.) Oman pääoman tase-eristä *muut omat rahastot, edellisten tilikausien yli- ja alijäämä* sekä *tilikauden yli- tai alijäämä* muodostuvat tilikauden tuloksen myötä. Muita omia rahastoja voi kartuttaa vain ylijäämäisestä tuloksesta tuloslaskeman *rahastojen lisäys*-erää käyttämällä. Jos valtuusto ei ole tehnyt päätöstä siirtää tilikauden yli- tai alijäämää muihin oman pääomaneriin, niin merkitään se *edellisten tilikausien yli- ja alijäämä* -erään. Jos taseeseen alkaa muodostua alijäämää, niin voi kunnalle syntyä alijäämän kattamisvelvollisuus, jonka syntymiseen liittyvät ehdot on mainittu kuntalain 65 §:ssä. Kuntakonsernilla on siis näillä edellä mainituilla perusteilla tasejatkuuus.

### 2.3 Näennäismarkkinat ja tilaaja-tuottaja-ajattelu

Anttiroikon ym. (2007, 356) mukaan kuntasektorin taloudellinen ohjaus on kokenut suuria muutoksia viimeisten vuosikymmenten aikana. Muutosten taustalla on ollut New Public Management (NPM) sekä edellä käsitellyt kuntalaisissa tapahtuneet muutokset. NPM on yhdistelmä taloustieteeseen liittyviä menettelytapoja ja ideoita, jotka kokonaisuudessaan muodostavat oman julkisen sektorin hallinnollisen oppialan (Temmes 1998, 441). NPM:n yksi keskeinen anti Suomen kuntatalouteen on ollut julkisen hallinnon tehostaminen markkinasuuntautuneiden toimintatapojen kautta (Kehittyvät tilaaja-tuottajamallit – – 2010, 13). Markkinasuuntautuneisuus on näkynyt kunnissa siten, että kunnat ovat pyrkineet luomaan ns. näennäismarkkinat kuntakonsernin sisälle muuttamalla organisaatiorakenteita ja ottamalla käyttöön tilaaja-tuottajamalleja (Kallio, Martikainen, Meklin, Rajala & Tammi 2006, 14). Organisaatiorakenteiden muuttamisella tässä yhteydessä tarkoitetaan itsenäisten talousyksiköiden kuten taseyksiköiden, liikelaitosten ja osakeyhtiöiden perustamista.

Paloposken (2004, 9) mukaan kunnan sisäisen konsernin toimijat ovat saaneet yhä itsenäisemmän taloudellisen aseman ulkoisen konsernin organisaatiomallien ohella. Kunnissa on otettu käyttöön osittain tämän organisaatiomallien taloudellisen itsenäistymisen ja NPM:n tuomien markkinasuuntautuneiden toimintatapojen myötä tilaaja-tuottajamalleja, mikä tarkoittaa tilaajan ja tuottajan roolin erottamista toisistaan järjestettäessä julkisia palveluja (vrt. Kehittyvät tilaaja-tuottajamallit – – 2010, 14). Tilaaja-tuottajamalleilla kunnissa on tavoiteltu asiakaslähtöisyyden lisäämistä sekä palvelutuotannon reagointikyvyn parantamista. Palvelutuotteet on haluttu jatkuvan kehittämisen ja arvioinnin kohteiksi

ja samalla on toivottu palvelutuotantoon liittyvän kustannustietoisuuden ja toiminnan tehokkuuden lisääntymistä. Johtamisessa on otettu käyttöön liiketoiminnallinen ote ja poliittinen ohjaus on pyritty perustamaan strategiaan. (Kehittyvät tilaaja-tuottajamallit – – 2010, 14.)

Kunnissa tilaajatoiminnoista vastaavat valtuusto, hallitus ja ylin toimihenkilöjohto, jotka tilaavat palvelut tuottajayksiköiltä (Paloposki 2004, 9). Kuntakonsernin tilaaja-tuottajamallissa korostuu se, että toiminta perustuu kumppanuuteen, ei kilpailuttamiseen. Voidaankin puhua sopimusperusteisesta ohjauksesta. Kuntakonsernin sisällä toimittaessa, erotetaan tilaajat ja tuottajat operatiivisella tasolla toisistaan, mutta kummatkin tahot kuuluvat samaan organisaatorakenteeseen ja niillä on sama omistaja. Tämä omistaja vastaa viimekädessä molempien sekä tilaaja- että tuottajatahon johtamisesta ja ohjaamisesta. Tilaaja vastaa päätöksenteollaan tavoitteiden asettamisesta sekä valintojen tekemisestä. Tilaajan tulisikin toimia hankintatoimen ammattilaisen tavoin, jolloin tehtävässä korostetaan arviointia, kilpailutusta, tilausten tekoa sekä tilausten toteutumisen valvontaa. Tuottajalla taas on vastuu palvelujen tuottamisesta ja tuotantoprosessien hallinnasta sekä tehokkuudesta. Asiakas eli kuntalainen toimii tilaaja-tuottajamallissa rahoittajana verojen ja palvelumaksujen muodossa. Tilaaja-tuottajamallia käsiteltäessä tulee myös tunnistaa kunnan rooli palvelujen järjestäjänä, mikä tarkoittaa sitä että valitaan, tuotetaanko palvelut itse vai, hankitaanko ne ulkopuoliselta taholta. (Kehittyvät tilaaja-tuottajamallit – – 2010, 14–18.) Järjestämisvastuuseen liittyy olennaisesti tutkielman johdannossa esille tuotu kuntien autonomisuus eli oikeus valita, miten palvelut järjestetään.

## 2.4 Sisäinen siirtohinnoittelu kuntakonsernissa

Kunnan toimintayksiköineen nähdään muodostavan monitasoisen kirjanpidon sekä tilinpäätösraportoinnin entiteetin (Näsi & Keurulainen 1999, 26). Tilaaja-tuottajamallien käyttöönotto erilaisine organisaatiomalleineen on entisestään monimutkaistanut tätä entiteettirakennetta. Tässä tapauksessa kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteetillä tarkoitetaan sellaista toimintayksikköä, jolla on omat määrärahasa ja toteutumisvastuunsa. Tämän monitasoisen entiteettirakenteen vuoksi kunnalliseen kirjanpitoon sisältyy paljon sisäistä laskutusta. Kunnan entiteettien monimutkaisuuden ja hajanaisuuden hallinnan edellytyksenä on vastaaminen siihen kysymykseen, kenelle halutaan raportoida ja miksi. (Näsi & Keurulainen 1999, 26.)

Seuraavissa luvuissa on käsitelty sisäistä siirtohinnoittelua kuntatalouden näkökulmasta. Kuten johdannon luvussa 1.1 todettiin, on sisäisen siirtohinnoittelun tavoite kokonaiskustannusten kohdistaminen tuotteelle niin kuin se olisi valmistettu yhden yksikön toimesta. Kunta konsernina eroaa yksityisen sektorin konsernista erityisesti siinä, että kunnan ei ole tarkoitus tuottaa voittoa vaan huolehtia kuntalaisten hyvinvoinnista. Tähän

perustehtävään liittyy palveluiden turvaaminen, jolla tarkoitetaan palvelujen tuottamista ja järjestämistä, sekä palvelun laadun ja saatavuuden varmistamista kuntalaisille. (Omin voimin, yhdessä, ostaen – – 2001, 19.) Kuntakonsernin ja yksityisen sektorin konsernin tarkoituserojen vuoksi on myös sisäisellä siirtohinnoittelulla havaittavissa erilaisia piirteitä.

#### **2.4.1 Sisäisen siirtohinnoittelun historiaa**

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan (KULAUS) vuonna 1978 antamasta suosituksesta löytyy seuraava maininta liittyen sisäiseen siirtohinnoitteluun (Kuntien maksupolitiikka 1978, 16):

*Kun suoritteesta on päätetty yleensä periä maksu, peritään vastaava maksu, ainakin laskennallisesti, myös kunnan viranomaiselta.*

Samasta suosituksesta on löydettävissä maininta omakustannushinnan käytöstä, kun suoritteita hinnoitellaan (Kuntien maksupolitiikka 1978, 10). Hallipelto ja Kataja (1980, 153) määrittivät sisäiset suoritukset seuraavasti:

*Sisäisillä suorituksilla (tai ns. sisäisillä tilityserillä) tarkoitetaan sitä, että toimintoyksikkö tuottaa palveluksia tai muita suoritteita toiselle toimintayksikölle tai saman toimintayksikön toiselle osastolle tms.*

Periaatteena 1980-luvun alkupuolella oli se, että jos teknisesti oli mahdollista ja taloudellisesti perusteltavissa, niin sisäisistä suorituksista tuli veloittaa. Sisäisen siirtohinnoittelun tarkoituksiksi nähtiin yksikön kokonaiskustannusten määrittäminen, sisäisten toimintojen kustannustarkkailu tehokkaasti sekä toiminnanohjaus asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. (Hallipelto & Kataja 1980, 154.) Samat periaatteet pätevät nykypäivänäkin. Käyttökelpoisimmaksi sisäisen siirtohinnoittelun määrittelytavaksi koettiin lisäyslaskenta, jossa kaikki välittömät kustannukset, eli tuotannon tekijöiden käytön perusteella tuotteelle aiheutuvat kustannukset kohdistettiin suoraan laskentakohteelle. Välilliset kustannukset puolestaan, ehdotettiin kohdistettavaksi sisäiseen siirtohinnoitteluun yleiskustannuslisinä (Hallipelto & Kataja 1980, 154–157). Kunnissa välillisillä kustannuksilla tarkoitetaan yleensä hallinnon kustannuksia (Tyni ym. 2012, 64). Keskushallinnon kustannuksista ohjeistettiin ottamaan huomioon vain ne kustannukset, jotka vaikuttivat valtionosuuksiin (Hallipelto & Kataja 1980, 157). Hallipellon ja Katajan (1980, 154) mukaan, vertailtaessa kuntia keskenään täytyy pystyä käyttämään kokonaismenoa, johon kohdistuvat kaikki palveluun liittyvät kustannustekijät. Syynä tähän he totesivat jo tuolloin olleen sen, että eri kuntien

organisatoriset ratkaisut olivat hyvin vaihtelevia. Lisäksi heidän mukaansa palvelutuotannon kokonaisuusmenojen esittäminen on päätöksentekijöiden tiedonsaantinäkökulmasta tärkeää.

#### **2.4.2 Sisäiset erät tilinpäätöksessä**

Luvussa 2.1 todettiin, että kuntataloutta säätelee sekä kuntalaki että kirjanpitolaki. Kunnille antaa kuntalain määräyksiä tarkentavia yleisohjeita työ- ja elinkeinoministeriön alaisen kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, mutta kuten johdannon luvussa 1.1 todettiin, ei kunnan sisäistä kustannuslaskentaa kuitenkaan ohjeisteta kuntalaissa. Yhtenäisiin toimintatapoihin kuntien sisäisessä kustannuslaskennassa tähtäävät Kuntaliiton antamat suositukset. (Tyni ym. 2012, 12.)

Kunnan ja kuntayhtymän talousarviosuosituksen mukaan sisäiset erät, joista laskutetaan, sisältyvät tehtävälle annettuun määrärahaan tai kohderahoitteisten talousarviosidonnaisten yksiköiden toimintatuottoihin ja sitä kautta mahdolliseen tulovaatimukseen. Sisäiset erät tulee esittää kunnan talousarvion tuloslaskemaosassa vertailutietoineen. Liikelaitosten kohdalla kunnan tuloslaskelmaosa tulee esittää niin, että siinä näkyvät kunnan tuloksen muodostuminen liikelaitosten kanssa ja ilman. Myös tehdyt sisäisten erien eliminoinnit tulee esittää. (Myllyntaus 2011, 23, 99, 72.)

Talousteknisesti niin sisäisen konsernin kuin ulkoisenkin konsernin sisäiset erät tulevat kunnan tilinpäätöksessä ja, sen liitteenä vaadittavassa konsernitilinpäätöksessä, siis eliminoida. Tämä koskee sisäisiä tuloja ja menoja sekä organisaatioyksiköiden keskinäisiä saamisia ja velkoja. Lisäksi eliminointi koskee mahdollista sisäistä voitonjakoa, jonka eliminointi tarkoittaa tuottojen vähentämistä konsernituloslaskelmasta ja siirtämistä konsernitaseen edellisen tilikauden tulokseen. Myös taseisiin aktivoituneet sisäiset katteet tulee eliminoida. Erityisen tärkeää tämä on, jos toimintaa on yhtiötetty ja samalla siirtyneet aineelliset hyödykkeet on arvostettu kirjanpitoarvoa korkeammaksi. Periaatteena sisäisten katteiden eliminoinnissa on oikeiden ja riittävien tietojen antaminen toiminnan tuloksesta kuntakonsernissa sekä sen taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä. Eliminoinnin helpottamiseksi on kuntasektorilla käytössä oleva tilirakennemalli pyritty standardoimaan ja, sisäisiä eriä varten on luotu omat sisäiset tilit sekä kuntien valitsemalla tekniikalla niille vastaparit. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen – 2011, 19–20.)

### 2.4.3 Sisäisen siirtohinnan määrittäminen

Hintaa, jolla kunnan organisaatiot luovuttavat toisilleen suoritteita, kutsutaan sisäiseksi siirtohinnaksi. Sisäisellä siirtohinnoittelulla pyritään ohjaamaan kunnan organisaatioita toimimaan koko kunnan etujen mukaisesti. Samalla toimintakulujen kohdistaminen palvelutuotantoon tekee kunnan toiminnasta vertailukelpoista muihin kuntiin nähden. Sisäinen siirtohinnoittelu kannustaa resurssien tehokkaaseen käyttöön varsinkin, jos hinnoittelu on tehty todelliseen omakustannushintaan perustuen. Todellisen omakustannushinnan pohjana on omakustannusarvo, johon kohdistetaan kaikki valmistus-, markkinointi ja hallintokustannukset. Omakustannusarvon määrittämiseen liittyy kolme arvostusongelmaa, jotka on ratkaistava: 1. laajuusongelma, 2. arvostusongelma sekä 3. jakamisiongelma. Ongelmat liittyvät siihen päätöksentekoon, mitkä kustannukset otetaan laskentaan mukaan, mihin arvoon arvostaa ne sekä, miten kohdistaa mukaan otetut kustannukset oikein. (Tyni ym. 2012, 97, 63.)

Sisäisen siirtohinnan alittaessa tuotantokustannukset, on riskinä resurssien tuhlaava käyttö. Liian kallis siirtohintaa taas voi aiheuttaa sisäisen kysynnän laskun ja kapasiteetin vajeikäytön, mikä taas johtaa sisäisen tuotteen yksikkökustannuksien nousuun. (Tyni ym. 2012, 97–98.) Sisäiseen siirtohinnoitteluun liittyy myös käsite reiludesta. Siirtohinnoittelun sanotaankin olevan reilua, jos siihen käytäntönä liittyy mahdollisimman vähän kummankaan tahon, myyjän tai ostajan syrjintää. Lisäksi sekä myyjän että ostajan pitää pystyä toteamaan, että sovittuja käytäntöjä on noudatettu eli, toiminta on läpinäkyvää. (Emmanuel & Gee 1982, 273.)

Tyni ym. (2012, 98) ovat maininneet, että vaihtoehtoiskustannuselementin laskeminen mukaan sisäiseen siirtohintaan voi joskus olla perusteltua. Vaihtoehtoiskustannus liittyy tuottomahdollisuuteen, joka käytetyillä välittömällä aineilla ja palkoilla syntyisi, jos ne kohdistettaisiin vaihtoehtoiseen toimintaan tai myytäisiin (Tyni ym 2012, 98; Robinson 1998, 23). Tyni ym. (2012, 98) ovat ehdottaneet seuraavaa kaavaa siirtohinnan laskemiseksi kuntasektorilla:

$$\text{Siirtohintaa} = \text{Muuttuvat kustannukset} + \frac{\text{Kiinteät kustannukset}}{\text{Tavoitekapasiteetti}} + (\text{Menetetty tuotto})$$

Tämä siirtohinnan kaava perustuu normaalikalkyyliin, johon on lisätty vaihtoehtoiskustannuselementti. Normaalikalkyyli kuuluu suoritekalkyyllilaskennan menetelmiin, joissa pyritään valitsemaan sopiva menetelmä kiinteiden kustannusten eli yleensä ajan kuluun perustuvien kustannusten, kuten esimerkiksi toimitilavuokrien tai kuukausipalkkojen kohdistamiseen palvelutuotteelle. Kiinteät kustannukset, toisin kuin muuttuvat kustannukset eivät pääsääntöisesti riipu tuotetuista suoritemääristä. Kiinteiden kustannusten kohdistaminen voikin olla ongelmallista, kun kapasiteetin käyttöasteessa on vaihtelua, joten tässä valittu normaalikalkyyli tähtää käyttöasteen vaihtelun eliminointiin. (Tyni ym.

2012, 48, 66.) Menetetty tuotto edustaa edellä esitettyssä sisäisen siirtohinnan kaavassa omakustannushinnan ja ulkopuolisen myynnin erotusta eli vaihtoehtoiskustannuselementtiä (Tyni ym. 2012, 98). Robinsonin (1998, 26) mukaan, julkisen sektorin ohjeistuksissa koskien sisäisten hyödykkeiden hinnoittelua painottuu vaihtoehtoiskustannusajattelu, mutta käsitys uponneista kustannuksista voi olla virheellinen ja johtaa sisäisten hyödykkeiden ylihinnoitteluun. Toimintaan jo uponneita kustannuksia ei vaihtoehtoiskustannuselementtiin oteta mukaan vaan vain ne kustannukset, jotka liittyvät uusien pääomien käyttöön (Robinson 1998, 25).

## 2.5 Konserniohjaus ja kuntastrategian määräytyminen

Kuntien ja yritysten toiminnan tarkoitus, kuten todettiin luvussa 2.4, on erilainen, mistä johtuu, että kunnallisen liiketoiminnan omistajaohjaus on myös erilaista (Paloposki 2004, 10). Konserniohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä vastaa kunnan konsernijohto. Konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallituksen lisäksi kaupunginjohtaja ja toimialajohtajat, mutta myös valtuuston johtosäännössä tai konserniohjeessa valtuuttamat viranhaltijat. (Pauni 2012, 6, 14). Haasteellista kuntakonsernin ulkoisen konsernin yhteydessä on sen erottaminen, milloin toimintaa säätelee yksityisoikeus ja, milloin julkisoikeus (vrt. Komulainen 2010, 165–166).

Kuntien strateginen johtaminen rakentuu yritys ympäristössä syntyneiden ja kehitettyjen strategisen johtamisen oppien soveltamisen ympärille (Sorsa & Jalonen 2014, 109). Sorsa ja Jalonen (2014, 109) kuvaavatkin tätä oppien käyttöönottoprosessia osin uuden kielen opetteluksi. Uudessa kielessä suunnittelusta on tullut strategista suunnittelua ja tavoitteista strategisia päämääriä. Strategiset käytännöt ovat kuntasektorilla paikallisesti rakentuvia ja nämä käytännöt voidaan erilaisin työvälinein, tavoin ja sosiaalisin rutiinein kuvata toimijoille. (Sorsa & Jalonen 2014, 109–110.) Strategian määrittelyssä kuntasektorilla korostuvat erilaiset näkemykset toiminnasta ja intressiristiriidat (Sorsa & Jalonen 2014, 111.)

Kunnan strategiatyön isona haasteena on Sorsan ja Jalosen (2014, 115) tutkimuksen mukaan hajautunut johtaminen. Poliittista valtaa käyttävät poliittiseen eliittiin kuuluvat luottamushenkilöt, joiden vaikutuksen suuruus kunnan strategiatyöhön riippuu siitä, kuinka monessa johtavassa asemassa henkilö toimii. Vaikka kunnanvaltuusto on ylin päättävä elin, niin operatiivisen toiminnan johto on kunnissa delegoitu kaupunginjohtajalle sekä toimialajohtajille. Lisäksi kuntakonsernin sisäisen että ulkoisen konsernin organisaatioyksiköiden johtajilla on oman asiantuntijuusalanensa johtamisen suhteen suhteellisen suuri autonomia. (Sorsa & Jalonen 2014, 115.)

Kunnan strategia muodostuu visiosta, edellä mainituista strategisista päämääristä, osatavoitteista sekä tavoitteisiin kytketyistä mittareista. Koska kuntastrategian on tarkoitus

kattaa koko kuntakonsernin toiminta kunnallisia osakeyhtiöitä myöten, niin tarvitaan strategian toteuttamista varten konsernitason ja poikkialueellisia ohjelmia. (Pauni 2012, 12–13.) Näillä ohjelmilla tarkoitetaan palvelujen järjestämishoitoa, kuntalaisten hyvinvointiin liittyviä ohjelmia, omistajapolitiikkaa, talouden tasapainottamis- ja tuottavuusohjelmia, henkilöstön kehittämiseen liittyviä ohjelmia, elinkeinoelämään ja elinympäristöä kehittäviä ohjelmia sekä maapolitiikkaa. Kaikki nämä strategian jalkauttamiseksi tarvittavat ohjelmat suuntaavat kuntakonsernin tavoitteiden määrittelyä. (Pauni 2010, 13.) Päätöksenteko liittyy strategiaan ja konsernitason ohjelmiin kuuluu kunnan omistajuushajaukselle, josta vastaavat valtuusto, kunnanhallitus ja ylimmät virkamiehet (Palo-Poski 2004, 23).

Kuntastrategia katsotaan pitkän aikavälin johtamisvälineeksi, jossa on kerrottu, mihin suuntaan kunnan toimintaa halutaan kehittää eli visio tulevasta. Lisäksi kuntastrategia toimii lyhyen aikavälin toiminnan viitekehyksenä. Tätä lyhyen aikavälin toimintaa ohjaa kunnan talousarvio. (Anttiroiko ym. 2007, 73.)

## 2.6 Investoinnit kunnissa

Kunnissa investointien ensisijainen tarkoitus on ylläpitää ja edistää kunnan palvelutuotantoa (Tyni ym. 2012, 169). Kunnan palvelutuotannon ylläpito ja edistäminen vaatii usein suuria investointeja, joiden on tarkoitus hyödyttää palvelutuotantoa useiden vuosien ajan (Iloiu, Iloiu & Csiringa 2011, 131–132). Kuntasektorilla investoinnit eivät yleensä tuota rahallista tuottoa asiakkailta toimintayksiköille, vaan niiden tuotto liittyy lähinnä mahdollisuuteen, että investoinnilla voidaan saada aikaan säästöjä (Robinson 1998, 29). Investointitarve kunnissa voi perustua (vrt. Tyni ym. 2012, 169; Anttiroiko, Siitonen, Malinen & Haahtela 2012, 13)

- palvelukysynnän kasvuun
- infrastruktuurin ja tuotantovälineiden korjaustarpeeseen
- toimintatapojen ja tuotantovälineiden kehittymiseen ja sitä kautta,
  - infrastruktuurin tai tuotantovälineiden korvaustarpeeseen tai
  - uuden tekniikan hankintatarpeisiin.

Kunnissa infrastruktuuriin eli perusrakenteisiin käsitteenä kuuluvat ne fyysiset elementit, jotka välttämättä tarvitaan jotta yhdyskunta toimii. Näitä fyysisiä elementtejä ovat maalueet, rakennukset, liikenneväylät, erilaiset ympäristörakenteet sekä laitteet teknologioineen. (Anttiroiko ym. 2012, 13.)

Investointeja voidaan luokitella monella eri tavalla. Tuotantovälineisiin kohdistuvat investoinnit ovat joko aineellisia tai aineettomia, jolloin aineettomilla investoinneilla voi-

daan tarkoittaa investointia tietokoneohjelmistoon tai koulutukseen. Aineelliset investoinnit voidaan taas jakaa poistonalaisiin ja ei-poistonalaisiin investointeihin. (Tyni ym. 2012,173–174.) Kriteerinä poistojen tekemisen suhteen on hankintamenon mahdollinen kulumisen ajan tai käytön myötä (Tyni ym. 2012,174). Toiminnan aloittamiseksi tehtyä investointia kutsutaan uusinvestoinniksi. Uusinvestoinniksi kutsutaan myös perusrakennushanketta, koska rakennuksen tai laitteen laatua ja käyttötarkoitusta voi olla tarkoitus olennaisesti muuttaa. Vanhan puretun rakennuksen tilalle rakennettu uusi rakennus ei kuitenkaan ole uusinvestointi vaan korvausinvestointi. Korvausinvestoinneilla tarkoitetaan tuotantovälineiden uusimista tai korjaamista kulumisen seurauksena. Tämän kaltaisiin investointeihin varaudutaan tekemällä poistoja. Laajennusinvestointeihin kuuluvat erilaiset tuotantotoimintaan liittyvät laajennukset ja laajennusinvestointipäätösten taustalla voi olla edellä mainittu palvelukysynnän kasvu. (Tyni ym. 2012, 175–176.)

### **2.6.1 Investointipäätöksenteko**

Investointipäätöksentekoon liittyy sekä yksityisellä että julkisella sektorilla sen valinnan tekeminen, investoidaanko vai, palautetaanko varat muuhun käyttöön. Yksityisellä sektorilla tämä tarkoittaisi varojen palauttamista osakkeenomistajalle investoitavaksi edelleen pääomamarkkinoille ja julkisen sektorin kohdalla varojen palauttamista kuntalaiselle käytettäväksi kulutukseen. (Iloiu ym. 2011, 132.) Tämä varojen jääminen kulutukseen tarkoittaa, että kuntasektorilla investointien sijasta varat käytetään kunnan palvelutuotannon toimintakulujen kattamiseen. Tällöin kuntalaisten verovaroilla katettava rahoitusosuus palvelutuotannosta pienenee ja varat jäävät kuntalaisille käytettäväksi kulutukseen.

Kaikilla tahoilla niin yrityksillä, kunnilla, valtioilla, osakkeenomistajilla kuin kuntalaisillakin on yhtäläinen pääsy pääomamarkkinoille, joten oli kyse sitten julkisesta tai yksityisestä sektorista on investoinnin vaihtoehtokustannus kaikissa tapauksissa sama sektorista riippumatta. Vaihtoehtokustannus määriteltiin luvussa 2.4.3 tuottomahdollisuudeksi, joka käytetyillä pääomilla syntyisi, jos ne kohdistettaisiin vaihtoehtoiseen toimintaan tai myytäisiin. Robinson (1998, 23) täsmentää vaihtoehtokustannusajattelua vielä tuomalla esiin sen, että suunnitteluvaiheessa vaihtoehtokustannus on yhtä suuri, kuin suunnitellun toiminnan kustannukset yhteensä. Tässä yhteydessä tulee huomioida, että toimintaan ehkä jo uponneita kustannuksia ei oteta mukaan vaihtoehtokustannuksiin, vaan mukaan otetaan vain ne kustannukset, jotka liittyvät uusien pääomien käyttöön ja hankintaan.

Julkisiin investointeihin liittyy pohdinta siitä, ketkä hyötyvät investoinnista ja ketkä taas eivät. Yksityisellä sektorilla investoinnista saatu hyöty jakautuu tasapuolisesti osakkeenomistajien kesken, mutta julkisella sektorilla investoinnista saatava hyöty saattaa jakautua epätasaisesti. (Iloiu ym. 2011, 133.) Investoinnista saatavan hyödyn jakautumista

voi olla vaikea määrittää laskennallisesti, joten Iloiu ym. (2011, 133) kehottavat artikkelissaan pohtimaan hyödyn jakautumiskysymystä erillään investointien kannattavuuslaskelmista.

Investoinnin kannattavuuden laskemiseksi tarvitaan investoinnin hankintameno eli investoinnin hankinnasta muodostuva rahavirta sekä arvio investoinnin vuotuisista tuotoista ja kustannuksista. Lisäksi mukaan lasketaan investoinnin jäännösarvo, joka on arvio investoinnin arvosta sen taloudellisen pitoajan jälkeen tai vaihtoehtoisesti investoinnin romuarvo, joka voi myös olla negatiivinen. Negatiivisuus liittyy investoinnin hävittämistarpeeseen. (Tyni ym. 2012, 170, 176.) Tulevaisuuden hyötyjen ja kustannusten laskeminen edellyttää niiden diskonttausta nykyhetkeen eli muuttamista nykyarvoon ottaen huomioon laskentakorkokannan. Koska laskentakorkokannalla on suuri vaikutus laskelman lopputulokseen, niin on sen pohdinta olennaisen tärkeää investointiin liittyvässä kannattavuuslaskelmassa. (Tyni ym. 2012, 177–178; Iloiu 2011, 133.)

### 2.6.2 *Omistamispolitiikka*

Omaisuudesta luopuminen on myös investointipäätös. Omaisuudesta luopumiseen liittyy, kuten liittyy investointeihinkin, vaihtoehtokustannusajattelu. Onko luopuminen kannattavin vaihtoehto luopumisesta aiheutuvine kustannuksineen vai, tulisiko omaisuus myydä edelleen tai korjata vaihtoehtoiseen käyttöön? Mitkä ovat kunkin vaihtoehdon aiheuttamat hyödyt ja kustannukset tulevaisuudessa? Mikä taho hyötyy ja, mikä taho häviää päätöksenteon seurauksena? Olennaista on, että vain tulevaisuuden suunnitelmiin liittyvät kustannukset huomioidaan.

Luopumispäätökset vaativat kykyä mitata myös kuntalaisten saamassa hyödyssä tapahtuvaa muutosta, jos omaisuudesta luovutaan. Tämä hyödyssä tapahtuva muutos on yksi vaihtoehtokustannuselementti luopumisessa saavutetulle kustannussäästöille tai luovutusvoitoille. (Robinson 1998, 31.) Kuten luvussa 2.5 todettiin, niin liittyy kuntastrategiaan useita konsernitason ohjelmia. Yksi näistä ohjelmista on omistajapoliittinen ohjelma, jonka lähtökohtana ovat kuntastrategian mukaiset päätökset kunnan kehittämistavoitteista ja palvelutarpeesta pitkällä aikavälillä. Näihin lähtökohtiin liittyvät päätökset siitä, mitä palveluita kunnassa tuotetaan ja, mistä palveluista luovutaan. Myös se tulee päätettäväksi, millaisissa organisaatiomalleissa palvelut tullaan tuottamaan. Eriytetäänkö toiminta laskennallisesti tai kirjanpidollisesti vai, ulkoistetaanko toiminta kunnalliseen osakeyhtiöön tai kuntayhtymän tuotettavaksi. Samalla, kun palvelutuotantoa optimoidaan, tehdään päätöksiä myös palvelutuotantoon liittyvän omaisuuden kuten tilojen ja tuotantovälineiden omistuksesta.

Omaisuuksien hoitaminen niin, että omaisuus säilyttää arvonsa ja käyttökelpoisuutensa edellyttää sellaisen ammattitaitoisen henkilöstön palkkaamista, joilla on tähän tarvittava

osaaminen. Omaisuuden arvon säilyttämiseen liittyy myös riittävä investointirahoitus. Kunnan sellaisesta omaisuudesta on luovuttava, mikä ei palvele kunnan toimintaa tai strategiassa määriteltyjä päämääriä. (Kunnan omistajapoliittiset linjaukset 2005, 4–7.) Tähän liittyy kuitenkin edellä mainittu vaihtoehtoiskustannusajattelu sekä kuntalaisten saaman hyödyn mittaaminen.

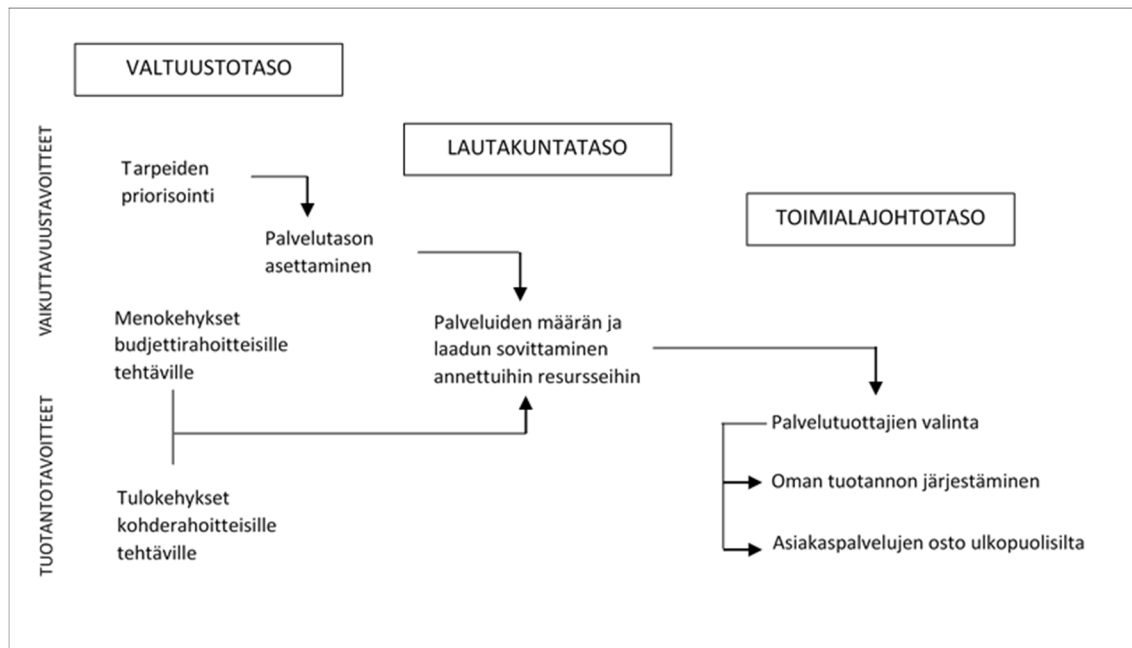
Vaarana on, että ne organisaatiot, jolle on asetettu tiukkoja taloudellisia tavoitteita pyrkivät parantamaan tilannettaan kestävämmillä keinoilla. Tällä tarkoitetaan sitä, että organisaatio myy operatiiviseen toimintaan tarkoitettua omaisuuttaan tai luopuu sen käytöstä, vaikka kuntalaisten kokema hyödyn menetys on suurempi kuin luopumispäätöksillä saavutetut kustannussäästöt. (Robinson 1998, 31.)

Autonomisena ja omavastuisena talousyksikkönä kuntakonserni voi valita, miten se järjestää sisäisen toimintansa sekä, miten se rakentaa strategiansa ohjaamaan sitä. Käyttöön on otettu tilaaja-tuottajamalleja, joissa tuottajat ovat saaneet yhä itsenäisemmän taloudellisen aseman ja samalla kuntakonsernin sisäinen laskutus on lisääntynyt. Seuraavassa luvussa keskitytään siihen, miten valittu organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä.

### 3 ORGANISAATIOMALLIN VAIKUTUS SISÄISEN SIIRTOHINNOITTELUN HYÖDYNTÄMISEEN KUNNISSA

#### 3.1 Toiminta sisäisen konsernin organisaatiomalleissa

Kuntastrategia on lähtökohtana niin kunnan sisäisen kuin ulkoisenkin konsernin tuotannollisten ja taloudellisten tavoitteiden määrittelylle. Kuviossa 4 on kuvattu kunnan sisäisen konsernin päätöksenteon tavoitehierarkia.



Kuvio 4 Tavoitehierarkia päätöksenteossa (Myllyntaus 2011, 22)

Kuten kuviosta 4 voidaan havaita, ovat valtuuston asettamat tavoitteet lähinnä vaikuttavuustavoitteita. Vaikuttavuustavoitteet liittyvät asiakkaan hyvinvoinnissa aikaansaatuihin muutoksiin ja palvelun laadun arviointiin (Myllyntaus 2011, 11). Kuvio 4 havainnollistaa luvussa 2.3 esitettyä näkemystä siitä, että kunnissa, joissa toiminta on järjestetty tilaaja-tuottajamallin mukaan, tilaajatoiminnoista huolehtivat valtuusto, kunnanhallitus ja ylin toimialajohto. Tämä ilmenee kuvion 4 tavoitehierarkian määrittelyjärjestyksestä. Tavoitteiden asettamisessa eri hierarkiatasoilla tulee ottaa huomioon se, että tavoitteet eivät saa olla ristiriidassa toisen hierarkiataason tavoitteiden kanssa. Päätöksenteko, varsinkin asetetuista tuotantotavoitteista, saattaa tapahtua kunnassa hajautetusti, mikä voi altistaa tavoiteristiriidoille. (Myllyntaus 2011, 61, 23.)

Kunnissa valtuuston hyväksymässä talousarviossa osoitetaan se, miten toiminta ja investoinnit on tarkoitus rahoittaa. Kunnan talousarviossa on erikseen oma investointiosa,

johon budjetoidaan investointimenot kokonaisuudessaan ja niihin saatavat tulot sekä rahoitusosuudet, mutta myös mahdolliset omaisuuden myynnistä saadut myyntituotot. Liikelayritysten investoinnit on tarkoitettu rahoittamaan tulorahoituksella. Liikelayritysten investoinneille ei anneta kunnan talousarviossa määrärahaa, vaan kunta rahoittaa niitä vain pääomasijoituksellaan. Investoinnit näkyvätkin kunnan talousarviossa ja tilinpäätöksessä pääomasijoituksena. (Myllyntaus 2011, 10, 16; Lammassaari 2014, 96.)

Ulkoistamisen ja oman toiminnan välimuotona liikelaitostoiminnassa päätöksenteko ja vastuut toiminnasta ovat eriytyneet. Tämän vuoksi toiminnan järkevä kehittäminen pitkällä aikavälillä voikin olla haasteellista, koska toiminnan ja asetettujen tavoitteiden välillä voi ilmetä ristiriitoja. Kunnanvaltuuston tuloutusvaatimukset ja varsinaisen toiminnan ylläpitämiseen liittyvät investointitarpeet kilpailevat liikelaitosmallissa tulorahoituksesta sekä liikelaitokseen tehtävistä pääomasijoituksista. (Komulainen 2010, 144.)

Lopullinen päätöksenteko investoinneista kunnan sisäisen konsernin osalta tapahtuu kunnanvaltuuston toimesta talousarvion kautta. Leloup ja Moreland (1978, 232) ovat kuitenkin todenneet, että vaikka talousarvioprosessi kokonaisuutena voi näyttää ulkoapäin katsottuna suhteellisen stabiililta, niin ovat talousarvioon liittyvät osavaiheet ennen lopullisen talousarvion vahvistamista selvästi vähemmän stabiileja. Tällä he tarkoittavat sitä, millaisia keinoja tai strategioita eri yksiköiden vastuuhenkilöt käyttävät saadakseen määrärahoitukseensa talousarviossa läpi. Ylätasolla strategioita on kaksi: 1. vakuuttavuuteen perustuva strategia ja 2. kohtuuteen perustuva strategia (Leloup & Moreland 1978, 238). Kaikilla yksiköillä ei ole samanlaisia mahdollisuuksia valita näiden kahden strategian välillä, mutta seuraavat asiat puoltavat vakuuttavuuteen perustuvan strategian valintaa, jolla tavoitellaan enemmän kuin voitaisi alustavasti olettaa (Leloup & Moreland 1978, 238):

- yksikön toiminnan taustalla on suuri julkinen tuki
- toiminnalla ja vastuuhenkilöillä on operatiivisen johdon tuki
- toiminnalla on päätöksentekojärjestelmän tuki
- hallinnon edustajien arvot, asenteet ja kiinnostuksen kohteet ovat linjassa toiminnan kanssa.

Vakuuttavuuteen perustuvan strategian kääntöpuoli on mahdollisuus, että yksikkö saa vastuulleen toimintaa enemmän kuin se on halunnut (Leloup & Moreland 1978, 238). Kohtuuteen perustuvan strategian taustalla on usein vakauden ja varmuuden hakeminen toimintaan sekä tiettyjen pyyntöjen läpisaamisen varmistaminen. Vaarana kohtuuteen perustuvassa strategiassa on kuitenkin yksikön toiminnan vähittäinen alasajo. (Leloup & Moreland 1978, 239.) Taustalla strategiavalinnassa vaikuttaa suuresti myös yleinen taloudellinen ilmapiiri ja sen tuomat rajoitteet määräraha-kehitykseen, jotka usein saatetaan toimijoiden tietoon jo talousarvioprosessin alkuvaiheessa (Leloup & Moreland 1978, 238). Yleisohjeeksi niille yksiköille, jotka toivovat lisärahoitusta toimintaansa Leloup ja

Moreland (1978, 239) antavatkin sen, että *älä pyydä liikaa vaan pyydä se määrä, jonka pystyt perustelevaan.*

Kunnan sisäinen konserni joutuu maksamaan tuloveroja vain, jos se harjoittaa elinkeinotoimintaa toisen kunnan alueella (Valli-Lintu & Savolainen 2010, 20–21). Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki tässä tutkielmassa käsitellyt organisaatiomallit arvonlisäverolain (AVL 1501/1993) 1:1:län mukaisesta liiketoiminnasta, mutta sisäisen konsernin sisäiseen siirtohinnaan ei arvonlisäveroa lisätä, jos ostajana on kunnan toinen sisäisen konsernin organisaatio. Tämä johtuu siitä, että kunnan sisäinen konserni on kokonaisuutena yksi verovelvollinen.

### 3.1.1 *Kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömän yksikön osa*

Toiminnan ollessa organisoitu budjettirahoitteisen, kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömän yksikön osaksi tulee noudattaa kunnan strategiasta yksiköille johdettuja tavoitteita. Tarkoitus on, että eriyttämättömissä yksiköissä tarkennetaan omaan palvelutuotantoon, johtamiseen ja organisoitumiseen liittyviä linjauksia kuntastrategia lähtökohtana. Strategia tulee ulottaa myös toimintatapoihin ja -prosesseihin. (Pauni 2010, 14.) Budjettirahoitteisen yksikön osana toimiminen tarkoittaa käytännössä toiminnan rahoitusta niin, että yksikölle myönnetty kokonaismääräraha riittää muidenkin yksikön alaisten toimintojen rahoitukseen. Rahoituksen lähteenä budjettirahoituksessa ovat lähinnä verotulot ja valtionosuudet. Osa rahoituksesta on mahdollista saada myös joko ulkoisina tai sisäisinä asiakasmaksuina. (Myllyntaus 2011, 20.)

Budjettirahoitteisen eriyttämättömän yksikön tuloslaskelma koostuu *toimintatuloista, valmistus omaan käyttöön erästä* sekä *toimintamenoista*. Toimintatuotot ja -menot eritellään tuloslaskelmassa tulo- ja kululajeittain, joiden joukossa ovat myös sisäiset erät. Nämä sisäiset erät eliminoidaan kuntakonsernin tilinpäätöksessä. Lisäksi tuloslaskelmassa on laskennallinen osa, joka sisältää *poistot ja arvonalentumiset*, mahdollisen *koron sijoitetulle pääomalle* sekä *muut laskennalliset kustannukset*. Muita laskennallisia eräiä voivat olla esimerkiksi eriyttämättömän yksikön osuus hallinnollisista yleiskustannuksista. Budjettirahoitteisen eriyttämättömän yksikön palvelutuotannon omakustannusarvo voidaan määritellä näiden edellä mainittujen erien muodostamien kokonaiskustannusten perusteella. (Myllyntaus 2011, 21, 24.)

Jos jokin toiminto, esimerkiksi rakentaminen tapahtuu eriyttämättömän yksikön kuten teknisentoimen osana, on toiminnosta saatavat toimintatuotot ja -menot osa koko yksikön kokonaistoimintatuloja ja -menoja (ks. esim. Porin kaupungin tilinpäätös 2013, 69–71). Yksikölle talousarviossa määritellyt toimintatuotot ja -menot muodostavat valtuuston antaman euromääräisen valtuutuksen siitä, paljonko yksikkö saa määrättyyn tarkoitukseen varoja käyttää. Tulo- ja menomäärärahoja ei saa ylittää eli, ne ovat valtuustoon nähden

sitovia. Tässä yhteydessä tulee myös huomata, että myönnetty määräraha ei ole kunta-laissa määritelty taloudellinen tavoite ja, että edellä mainitut laskennalliset erät kuten poistot eivät ole valtuustoon nähden sitovia budjettirahoitteisen eriyttämättömän yksikön ollessa kysymyksessä. (Myllyntaus 2011, 21, 56–57.) Yksikön toimintakate ja laskennalliset erät muodostavat osan koko kaupungin tilikauden tuloksesta ja tämä tilikauden tulos näkyy koko kaupungin taseen oman pääoman erissä. Siitä, mitä tilikauden tulokselle tapahtuu, oli se sitten yli- tai alijäämää tai tasapainossa, antaa kuntalain 69 §:län perusteella kunnanhallitus toimintakertomuksessa esityksen, jonka kunnanvaltuusto käsittelee.

Kunnassa sellainen toimintayksikkö, jolla on omat määrärahasa ja toimintavastuunsa muodostaa oman kirjanpidollisen ja raportoitavan entiteettinsä. Kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömän yksikön osa ei muodosta omaa, edellä määriteltyä entiteettiä, mutta yksikkö kokonaisuudessaan muodostaa. Yksikölle ei kuitenkaan muodosteta tasetta, eikä sillä näin ollen ole tasejatkuvuutta, kuten ei myöskään sen alaisilla toiminnoilla. Voidaan siis todeta, että jos toiminta on organisoitu osaksi kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömää yksikköä, eivät sisäisesti kerätyt tulot kohdistu suoraan kyseisen toiminnon katteeksi, vaan osaksi koko yksikön toimintakatetta ja sitä kautta koko kunnan toimintakatetta. Yksikön osatoiminto saa näin rahoitusta toimintaansa ja investointeihinsa koko yksikölle kohdistettujen määrärahojen riittävyyden puitteissa.

### **3.1.2 Laskennallinen taseyksikkö**

Laskennallisella taseyksiköllä tarkoitetaan toiminnan eriyttämistä niin, että se ei organisaatiomallina muodosta erillistä kirjanpitoyksikköä (Myllyntaus 2001, 12). Laskennallista taseyksikköä ei siis tarvitse eriyttää kunnan muusta kirjanpidosta tilinavauksessa, eikä yhdistää takaisin tilinpäätöksessä. Eriyttäminen on täysin laskennallinen ja, se tehdään käyttämällä toimintoon liittyvissä transaktioissa sille määriteltyjä omia talousteknisiä tunnisteita. (Myllyntaus 2001, 12.) Kohderahoitteisten organisaatiomallien, kuten laskennallisen taseyksikön kohdalla, korostuvat kuntastrategiasta johdetut tuotantotavoitteet. Valtuusto asettaa laskennalliselle taseyksikölle lähinnä vaikuttavuustavoitteita, joiden saavuttamiseksi lautakunta, jonka alaisuudessa laskennallinen taseyksikkö toimii asettaa tuotantotavoitteet. Laskennallinen taseyksikkö onkin oma kirjanpidollinen ja raportoitava entiteetti, koska sillä on omat talousarviossa asetetut tavoitevastuut.

Laskennallisen taseyksikön tilikauden yli- tai alijäämä on laskennallinen tulos, joka ei kumuloidu seuraaville tilikausille katettavaksi tai käytettäväksi. Laskennallisella taseyksiköllä ei siis ole tasejatkuvuutta. (Myllyntaus 2011, 24, 31; Valli-Lintu & Savolainen 2010, 17.) Laskennallisen taseyksikön taseen oma pääoma muodostuu seuraavista eristä (Myllyntaus 2001, 30):

*Jäännöspääoma*  
*Liittymismaksurahasto*  
*Arvonkorotusrahasto*  
*Tilikauden yli- tai alijäämä*

Taseen jäännöspääoma muuttuu joka tilikausi muiden tase-erien muutosten myötä ja, sen katsotaan korvaavan kirjanpidollisen taseyksikön sekä liikelaitoksen taseen peruspääoman erän, sisäiset velat ja saamiset sekä yhdystilit (Myllyntaus 2001, 30). Laskennallisen taseyksikön taseen suhteen on kuitenkin huomattava, että taseen esittämiseen ei lain-säädännöllä veloiteta, mikä johtuu siitä, että kuntalaissa tai kirjanpitolaissa ei ole laskennallista eriyttämistä koskevia erityissäädöksiä (ks. esim. Myllyntaus 2001, 14). Koska laskennalliselta taseyksiköltä puuttuvat omat rahatilit sekä yhdystilit kunnan kassaan, ei sille muodostu kirjanpidollisen taseyksikön tapaan rahoitusvelkaa kunnalle vaan laskennallisen taseyksikön maksuvalmiudesta vastaa kunnan keskuskassa. (Myllyntaus 2011, 77.)

Taulukossa 1 on esitetty kohderahoitteisten tehtävien käyttötalousosan tulosbudjetin kaava. Tämä tuloslaskelmakaava on käytössä laskennallisilla ja kirjanpidollisilla taseyksiköillä sekä liikelaitoksilla. Tulosbudjetin kaavaan on korostettu myös se, että laskennallista taseyksikköä sitoo toimintakate. Tämä korostus on alkuperäisestä kaavasta jätetty pois, koska laskennalliselle yksikölle voidaan katsoa myös sitovaksi eriyttämättömän yksikön tapaan erikseen tulo- ja menomääräraha.

Taulukko 1 Kohderahoitteisten tehtävien käyttötalousosan tulosbudjetti (mukaillen Myllyntaus 2011, 27)

<b>Toimintatulot</b>
Myyntitulot/Liikevaihto
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)
Valmistus omaan käyttöön
Muut tulot
Tuet ja avustukset kunnalta
<b>Toimintamenot</b>
Materiaalit ja palvelut
Aineet, tavarat ja tarvikkeet
Palvelujen ostot
Henkilöstömenot
Muut menot
<b>Toimintakate</b>
Rahoitustulot ja -menot
Korkotulot (sisäiset)
Muut rahoitustulot
Korkomenot (sisäiset)
Korvaus peruspääomasta
Muut rahoitusmenot
<b>Vuosikate</b>
Poistot ja arvonalentumiset
Suunnitelman mukaiset poistot
Arvonalentumiset
Satunnaiset tuotot ja kulut
<b>Tilikauden tulos</b>
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)
Tuloverot
<b>Tilikauden yli- ja alijäämä</b>
<i>Sitovat laskennallista taseyksikköä valtuustoon nähden</i>
<i>Sitovat liikelaitoksia valtuustoon nähden</i>
<i>Sitovat kirjanpidollista taseyksikköä valtuustoon nähden</i>

Taulukossa 1 esiintyvä toimintakate sitoo siis laskennallista taseyksikköä valtuustoon nähden. Laskennallinen taseyksikkö on kohderahoitteinen organisaatiomalli, joten toimintatuloilla on tarkoitus kattaa vähintään toimintamenot, mutta sille voidaan asettaa myös tulotavoite. Tämä tulotavoite voi kattaa laskennallisen taseyksikön laskennalliset erät kuten poistot, mutta tulotavoite voi myös kerryttää laskennallisen taseyksikön tilikauden tulosta. Koska laskennallisella taseyksiköllä ei ole tasejatkuvuutta, niin ohjautuu mahdollinen tilikauden ylijäämä koko kunnan toimintamenojen, laskennallisten erien sekä investointien katteeksi.

### 3.1.3 *Kirjanpidollinen taseyksikkö ja kunnallinen liikelaitos*

Kirjanpidollisen taseyksikkömallin ja liikelaitosmallin välillä on suhteellisen vähän eroa kirjanpidollisen käsittelyn suhteen. Erot mallien välillä liittyvät lähinnä niiden esittämiseen kunnan talousarviossa sekä tavoitteiden määrittelyyn ja investointipäätöksentekoon. Kirjanpidollisen taseyksikön ja liikelaitosmallin ollessa laskennallisen taseyksikön tapaan kohderahoitteisia organisaatiomalleja, korostuvat niidenkin tavoiteasetannassa kuntastrategiasta johdetut tuotantotavoitteet. Liikelaitoksen omilla toimielimillä, kuten johdokunnalla, on kuitenkin mahdollisuus tehdä muita kohderahoitteisia organisaatiomalleja itsenäisemmin päätöksiä liittyen toiminnan järjestämiseen. Näidenkin päätösten taustalla ovat kuitenkin kuntastrategiasta johdetut tavoitteet, olivat ne sitten linjassa liikelaitoksen toiminnan edun kanssa tai eivät. Kunnan etu menee kaikissa tapauksissa yksittäisen yksikön edun edelle. (Paloposki 2004, 26.)

Kirjanpidollinen eriyttäminen voidaan tehdä kunnan sisäisen konsernin sisällä muodostamalla kirjanpidollinen taseyksikkö tai liikelaitos (Myllyntaus 2001, 6). Kumpikin näistä organisaatiomalleista on oma kirjanpidollinen ja raportoitava entiteettinsä, koska niille laaditaan oma suljettu tilinpäätös taseineen (ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999, 26). Kirjanpidollinen eriyttäminen on katsottu perustelluksi, kun toiminta täyttää pääsääntöisesti liiketoiminnan tunnusmerkistön. Kuntajaoston mukaan liiketoiminnan tunnusmerkkinä voidaan pitää sitä, että myyntitoiminta kunnan ulkopuolelle on merkittävää ja, että toiminnassa pyritään mahdollisimman hyvään kannattavuuteen. Lisäksi investoinnit tulisi pystyä liiketoiminnassa rahoittamaan tulorahoituksella pitkällä aikavälillä ja, asiakkaan kanssa toiminnan pitäisi olla sopimusperusteista. Asiakkaan on kuitenkin myös pystyttävä ennen sopimuksen tekemistä käyttämään harkintavaltaansa palvelun hankinnan suhteen. (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen – – 2007, 7–8; Lammassaari 2014, 96.)

Liikelaitos eroaa sen suhteen kirjanpidollisesta taseyksikkömallista, että sen käyttöalous- ja investointiosaa ei oteta huomioon peruskunnan talousarviossa. Valtuusto asettaa talousarviossa liikelaitokselle peruspääomaan liittyvän korkotuottovaatimuksen. Korkovaatimus näkyy rahoitustuottona kunnan talousarvion käyttötalousosassa ja on, kuten luvussa 3.1.2 esitetystä taulukosta 1 ilmenee, sitova erä valtuustoon nähden. Kirjanpidollisen taseyksikön talousarvio koostuu tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosasta. Ne voidaan hyväksyä toiminnasta vastaavan toimielimen toimesta vasta, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion sisällön tavoitteineen. Kirjanpidolliselle taseyksikölle valtuustoon nähden sitova erä on tilikauden tulos. (Myllyntaus 2011, 36, 74–75.)

Kirjanpidollisen taseyksikön ja liikelaitoksen oma pääoma muodostuu seuraavista eristä (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen – – 2007, 19):

*Peruspääoma*  
*Arvonkorotusrahasto*  
*Muut omat rahastot*  
*Edellisten tilikausien yli- tai alijäämä*  
*Tilikauden yli- tai alijäämä*

Jos toiminnalle halutaan taata tasejatkuvuus, niin edellyttää se kirjanpitolain mukaisen taseen muodostamista. Kun liiketoiminta kirjanpidollisesti eriytetään, niin on sille laadittava avaava tase, jonka valtuusto vahvistaa. Tase-erät siirretään kunnan taseesta kirjanpitoarvoisina tasetilien välisinä siirtoina. (Myllyntaus 2001, 14, 17.) Peruspääoma katsotaan pysyväisluonteiseksi pääomasijoitukseksi, jonka kunta tekee liikelaitokseen ja, josta liikelaitos maksaa kunnalle korvauksen (ks. esim. Kuntalaki 871 §; Myllyntaus 2001, 20–21). Tämä korvaus peruspääomalle on maksajalle rahoituskulu ja kunnalle rahoitustuotto (Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen – – 2007, 20).

Liikelaitoksella ja kirjanpidollisella taseyksiköllä on tasejatkuvuuden myötä mahdollisuus ylijäämän kerryttämiseen käytettäväksi toiminnan ja investointien rahoitukseen, mutta samalla alijäämä voi aiheuttaa kattamisvelvollisuuden (ks. esim. Valli-Lintu & Savolainen 2010, 17). Kirjanpidollisen taseyksikön tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma yhdistellään tilinpäätöksessä kunnan tuloslaskelmaan, taseeseen ja rahoituslaskelmaan rivi riviltä (Myllyntaus 2001, 21). Yhdistelyvaiheessa sisäiset erät eliminoidaan.

Edellä mainittujen asioiden perusteella voidaan todeta, että sekä kirjanpidollisen taseyksikön tapauksessa että liikelaitosmallissa, sisäisillä tuotoilla on mahdollista ulkoisten tuottojen lisäksi kerryttää tilikauden tulokseen ylijäämää, jolla voidaan rahoittaa toimintaan liittyviä investointeja. Toimintamenojen ja poistojen lisäksi tulee toimintakatteella liikelaitosmallissa kuitenkin ensin pystyä suorittamaan kunnalle korvaus pääomasijoituksesta. Liikelaitoksia on kuntalain (626/2013) muutoksen myötä paljon yhtiöitetty. Tätä yhtiöittämisvelvoitetta käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

### **3.2 Toiminta ulkoisessa konsernissa kunnallisena osakeyhtiönä**

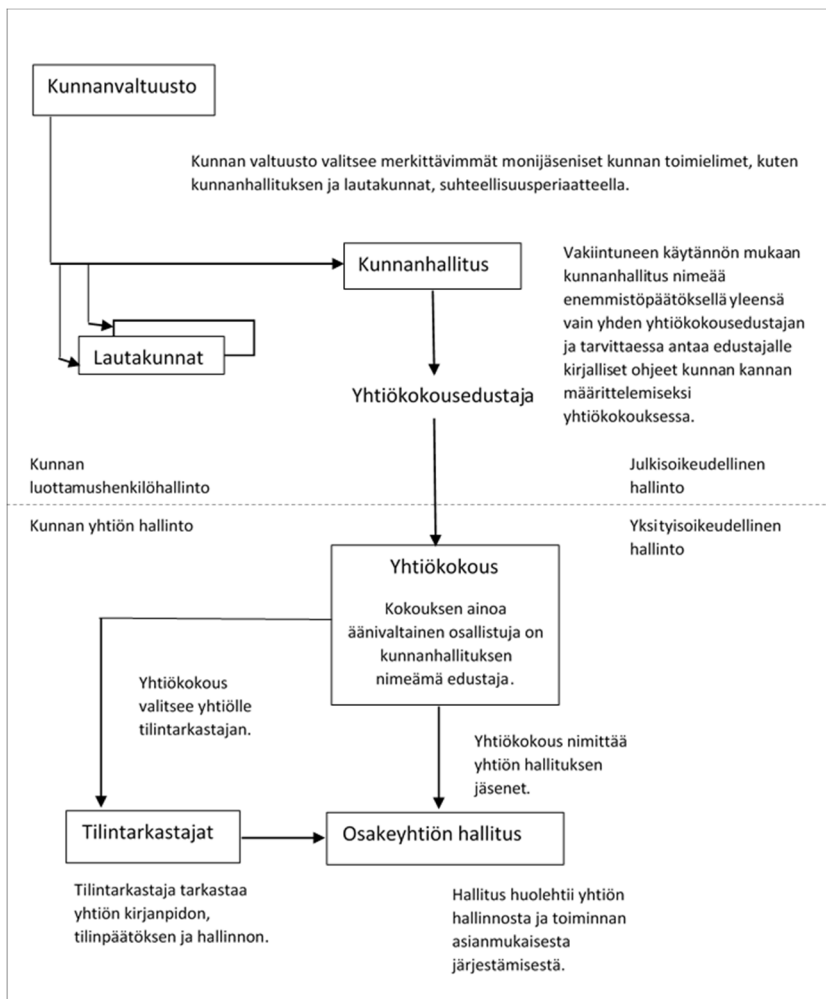
Kunnallinen osakeyhtiö eroaa kunnallisesta liikelaitoksesta muun muassa sen suhteen, että osakeyhtiöt eivät ole osa kunnan hallintoa. Osakeyhtiömallia käytetään kunnissa usein jonkin omaisuuskokonaisuuden hallintaan ja, se on edellä esitettyä liikelaitosmallia yleisempi. Osakeyhtiömallin käyttö on houkutelut kuntia, koska sitä on pidetty yksinkertaisempänä ja joustavampana kuin toimintaa kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa. (Anttiroiko ym. 2007, 226.)

Kuntalain 2a §:län mukaan kunnan on yhtiöitettävä toimintansa, jos tehtävän hoitaminen tapahtuu kilpailutilanteessa markkinoilla. Yhtiöittämisvelvoitteen taustalla on ollut

Euroopan Unionin (jatkossa tässä tutkielmassa käytetään EU) tekemä kielteinen päätös koskien Suomen Tieliikennelaitoksen saamaa valtion tukea. Tieliikennelaitos toimi tuolloin liikelaitoksena ja EU:n komissio koki, että liikelaitostoimintaan liittyvä konkurssi-suoja ja poikkeuksellinen verokohtelu ovat kiellettyä valtion tukea. Poikkeukselliseen verokohteluun liittyi EU komission kielteisen päätöksen mukaan se, että liikelaitos ei joudu maksamaan yhteisöveroa, minkä taas katsottiin vääristävän kilpailua. (Valli-Lintu & Savolainen 2010, 15.) Verotukselliset seikat onkin toimintoja yhtiötettäessä otettava laajamittaisesti huomioon (Flittner 2014, 76). Tässä tutkielmassa halutaan tuoda esille kunnallisen osakeyhtiön verotukseen liittyen se, että kunnalla on AVL 12:130:län mukaan oikeus saada palautuksena verottomaan toimintaan liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonnalisävero. Jos tämä veroton toiminta jatkuu osakeyhtiömallissa, niin tällaista palautusoi-keutta ei enää ole. Tämän seikan aiheuttamat vaikutukset kuntapalautuksiin on yhtiöttä-misen yhteydessä otettava huomioon. (Flittner 2014, 78.) Olennaista sisäisen siirtohin-noittelun kannalta kunnallisen osakeyhtiön ollessa kysymyksessä on pohtia, onko toi-minta arvonnalisäverollista vai verotonta.

### **3.2.1 Päätösvalta**

Kunnallisessa osakeyhtiössä, kuten myös yksityisen sektorin osakeyhtiössä, ylin päätös-valta on yhtiökokouksella, jossa päätöksiä tekevät osakkeenomistajat. Yhtiökokous voi esimerkiksi linjata, millaisia toimintatapoja yhtiön hallituksen tulee toiminnassaan nou-dattaa sekä, miten osakeyhtiö raportoi toiminnastaan kunnalle. Kunnan toimielimien eli kunnanhallituksen, kaupunginjohtajan tai toimialajohtajan, sekä kunnallisen osakeyhtiön toimielimien, kuten hallituksen ja toimitusjohtajan toimivallasta on löydettävissä eroja. Osakeyhtiössä hallitus ja toimitusjohtaja voivat tehdä yhtiötä sitovia päätöksiä, joita taas kunnan toimielimillä ei ole mahdollisuutta tehdä. (Paloposki 2004, 27.) Kunnan omistaja- ja konserniohjaus kunnallisessa osakeyhtiössä perustuu kuntalain 23 §:lään, jossa kun-nanhallitukselle annetaan oikeus ohjeiden antamiseen tarvittaessa yhteisön toimielimessä kuntaa edustaville henkilöille. Komulainen (2010, 501) on kuitenkin huomauttanut, että oikeudellisesti sitovia nämä ohjeet eivät ole. Kuviossa 5 on kuvattu kunnallisen osakeyhtiön ja kunnan luottamusjohdon kytkentä.



Kuvio 5 Kunnan luottamushenkilöhallinnon ja kunnan osakeyhtiön hallinnon kyt-  
kentä (Anttiroiko 2007, 233)

Osakeyhtiölain (OYL, 624/2006) 1:5:ssä on mainittu, että osakeyhtiön toiminnan pääasi-  
allinen tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, mutta tätä tarkoitusta on  
mahdollisuus muuttaa yhtiöjärjestyksessä. Valli-Lintu ja Savolainen (2010, 34) ovatkin  
todenneet, että yhtiöittämisellä on kunnissa vielä ollut harvemmin tarkoituksena tulove-  
ronalaisen tulon tuottaminen. Taloudellisen tuoton maksimointi ei kunnallisessa päätök-  
senteossa ole toiminnan tärkein tavoite (Paloposki 2004, 10). Ensisijainen tavoite on  
omistajan eli kunnan yhtiölle asettamien yhteiskunnallisten tavoitteiden täyttäminen te-  
hokkaasti. (Paloposki 2004, 27.) Kuviossa 5 voidaan havaita, että kunnanhallituksen va-  
litseman yhtiökokousedustajan on huolehdittava annettujen ohjeistusten mukaisesti  
omalla äänivallallaan yhtiökokouksessa siitä, että kunnallisessa osakeyhtiössä edellä mai-  
nittuja kuntastrategiasta johdettuja tavoitteita noudatetaan.

Kunnallisissa osakeyhtiöissä investoinnit on tarkoitus kattaa toiminnan tuloilla kuten  
liikelaitoksenkin kohdalla, joten investoinneista päättäminen kuuluu viimekädessä osa-  
keyhtiön yhtiökokoukselle. Kuviossa 5 esitettiin se, mitä kautta kunnalla on mahdollisuus  
vaikuttaa osakeyhtiön yhtiökokouksen päätöksiin ja sitä myöten investointipäätöksiin.

### 3.2.2 Tasejatkuvuus ja sisäiset tuotot

Kunnallisen osakeyhtiömallin etu on sen omistajasta erillinen varallisuuspiiri, eli omat vastuut, velvollisuudet sekä omaisuus. Omistajan vastuu rajautuu osakeyhtiön osakepääomaan sijoitettuun panokseen. (Anttiroiko ym. 2007, 231.) Kunnallinen osakeyhtiö on oma kirjanpidollinen sekä raportoitava entiteettinsä ja se on, yksityisten osakeyhtiöiden tapaan, velvollinen maksamaan yhteisöveroa voimassa olevan yhteisöverokannan mukaisesti. Lisäksi kunnallisen osakeyhtiön on maksettava sisäisesti ostettavista suoritteista vastaavan suuruisia summia, kuin se maksaisi, jos osapuolet olisivat toisistaan riippumattomia. Liian pieni siirtohintaa voidaan katsoa EU:n valtiotukeen liittyvien säännösten vastaiseksi tai peiteltyksi osingoksi. Kunnat saavat tuloja konserniyhtiöiltään lähinnä korko- ja vuokratuloina, mutta myös mahdollisista voittovaroista maksettavina osinkotuloina. Osinkotulo, jota kunta yhtiön voittovaroista saa, on kunnalle verovapaata tuloa. (Valli-Lintu & Savolainen 2010, 34.)

Osakeyhtiön oma pääoma jakautuu sidottuun ja vapaaseen pääomaan seuraavasti (OYL 8:1):

- Sidottu oma pääoma*
  - Osakepääoma*
  - Arvonkorotusrahasto*
  - Käyvän arvon rahasto*
  - Uudelleenarvostusrahasto*
- Vapaa oma pääoma*
  - Muut rahastot*
  - Edellisten tilikausien voitto (tappio)*
  - Tilikauden voitto (tappio)*

Tasejatkuvuus näkyy osakeyhtiömallissa tilikauden voiton tai tappion kumuloitumisena edellisten tilikausien voittoon tai tappioon. Koska tässä tutkielmassa keskitytään kunnan kokonaan omistaman osakeyhtiön toimintaan, ei vähemmistöosuusien vaikutusta osakeyhtiön tasekaavaan käsitellä.

Veromenettelylain (Laki veromenettelystä VML, 1558/1995) 31 §:ssä sanotaan, että etuyhteydessä toisiinsa ovat sellaiset osapuolet, joista toisella on toiseen osapuoleen määräysvalta. Tällä perusteella katsotaan myös kunnan sisäinen konserni ja siihen kuuluvat organisaatiot kunnan ulkoiseen konserniin nähden riippuvaiseksi toisistaan. Kuten edellä on todettu, niin on toisistaan riippuvaisten osapuolten noudatettava sisäisessä siirtohinnoittelussa samaa periaatetta kuin noudatettaisiin kahden toisistaan riippumattoman tahon välillä. Tämä ei kuitenkaan suoraan tarkoita sitä, että sisäisen siirtohinnoittelun tulisi olla markkinaperusteista. Julkisen sektorin suoritteet voidaan jakaa julkisoikeudellisiin suoritteisiin ja muihin suoritteisiin eli markkinasuoritteisiin. Julkisoikeudellisiksi suoritteiksi

katsotaan suoritteet, joiden kysynnän voidaan katsoa perustuvan lakiin tai asetukseen ja, joiden tuottaminen on viranomaisen yksinoikeus.

Julkisoikeudellisten suoritteiden hinnoittelu tapahtuu omakustannushintaan, jota suositeltiin myös sisäisen siirtohinnoittelun hinnoittelumenetelmäksi luvussa 2.4.3. Markkinasuoritteita ovat esimerkiksi tilojen ja kaluston vuokraus. Markkinasuoritteiden hintojen tulee perustua liiketaloudellisiin perusteisiin eli ne täytyy hinnoitella niin, että toimintakulut katetaan toimintatuotoilla ja sijoitetulle omalle pääomalle asetettu tuottovaatimus pystytään kattamaan, mutta myös voiton tuottaminen on mahdollista (Valtion maksuperustelaki 150/1992; HE 40/2013, 13; HE 203/1998). Julkisella sektorilla on kuitenkin mahdollisuus hinnoitella markkinasuoritteet myös omakustannusarvoon perustuen, jos markkinoilta ei ole saatavissa vastaavia suoritteita ja, viranomaisella on yksinoikeus tällaisten markkinasuoritteiden tuottamiseen (HE 176/1991; HE 40/2013, 13). Hintapolitiikassa tulee kuitenkin ottaa huomioon myös kilpailulaki (948/2011) ja sen säädökset liittyen määräävään markkina-asemaan (Valtion maksuperustelaki 7 §).

Kunnallisen osakeyhtiön sisäiset tuotot ovat siis verrattavissa ulkoisiin tuottoihin sen suhteen, että niillä rahoitetaan osakeyhtiön toimintaa ja kerrytetään mahdollista voittoa. Sisäiset suoritteet tulee hinnoitella samalla periaatteella kuin ne hinnoiteltaisiin riippumattoman tahon kanssa eli joko liiketaloudellisiin perusteisiin tai omakustannusarvoon perustuen. Osakeyhtiön pitää kattaa kaikki toimintaan liittyvät menoerät, kuten toimintakulut, rahoituskulut, poistot ja verot, mutta myös jakaa voittovaroista kunnalle osinkoa tehtyjen osingonjakopäätösten puitteissa. Sisäisen siirtohinnoittelun käyttö toimintaan liittyvien investointien rahoitukseen onkin kiinni osakeyhtiön voitonjakoa koskevista päätöksistä. OYL 8:5:län mukaan hallituksen on tehtävä voittoa ja vapaata omaa pääomaa koskeva päätösesitys, jonka OYL 5:3:län mukaan yhtiökokous joko päätöksellään hyväksyy tai muuttaa.

### **3.3 Viitekehys organisaatiomallin vaikutuksesta sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen**

Taulukkoon 2 on käsiteanalyysin perusteella muodostettu viitekehys siitä, miten kunnan organisaatiomallit ja niiden sisäiset toimintaperiaatteet vaikuttavat sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämismahdollisuuksiin. Taulukossa 2 on merkitty ”-merkillä, jos teksti on sama kuin edellisessä organisaatiomallissa. Esimerkiksi kunnallisen liikelaitoksen tapauksessa, sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntäminen strategisena ohjausvälineenä on yhtäläillä mahdollista kuin toimittaessa kunnan sisäisen konsernin erittymättömän yksikön osana tai taseyksikkömalleissa, jos ohjaus perustuu kuntastrategista johdettuihin tavoitteisiin.

Taulukko 2 Organisaatiomallin vaikutus sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa

Organisaatiomalli	Sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntäminen		
	Strategisena ohjausvälineenä	Investointitarpeen indikaattorina	Toiminnan ja investointien rahoituslähteenä
Kunnan sisäisen konsernin eriyttämättömän yksikön osana toimiminen	Ohjaaminen on mahdollista sisäisen siirtohinnan sisällön avulla, mutta ohjauksen toimivuus ja hyväksyntä on kiinni siitä, perustuuko ohjaus kuntastrategiasta johdettuihin tavoitteisiin.	Kunnanvaltuusto vahvistaa talousarviossa investointikehityksen. Vaikka sisäinen siirtohinna indikoisi lisääntyneitä investointitarpeita ei se suoraan vaikuta investointipäätöksentekoon, vaan investointipäätökset riippuvat talouden realiteeteista, päätöksentekijöiden tahtoilasta tai toimijan mahdollisuudesta vakuuttaa päätöksentekijät investointitarpeesta.	Toiminnan sisäisillä tuloilla ei kateta ko. toiminnon toimintamenoja tai investointeja vaan koko tulosalueen toimintamenoja ja sitä kautta koko kunnan toimintamenoja sekä investointeja => ei tasejatkuvuutta.
Laskennallinen taseyksikkö	"	"	Eriytetyn toiminnan tuloilla katetaan ko. toiminnan toimintamenoja tasapainoilanteeseen asti => mahdollinen täytetty tulovaatimus ja sen myötä kertynyt ylijäämä kattaa koko kunnan toimintamenoja ja investointeja => ei tasejatkuvuutta.
Kirjanpidollinen taseyksikkö	"	"	Tulorahoituksella katetaan toimintameno, rahoitusmenot ja poistot => voidaan kerryttää ylijäämää investointien rahoittamiseksi => tasejatkuvuus => kunnanvaltuustolla kuitenkin suuri vaikutus määrärahakehysten vahvistajana.
Kunnallinen liikelaitos	"	Liikelaitoksen on tarkoitus kattaa toimintatuotoillaan investointinsa. Korkea sisäinen siirtohinna voi tarkoittaa, että toimintaan liittyy investointitarpeita ja sitä kautta paineita lisätä tulorahoitusta.	Tulorahoituksella katetaan toimintameno, rahoitusmenot, joiden joukossa korvaus kunnan sijoittamalle peruspääomalle sekä poistot => voidaan kerryttää ylijäämää investointien rahoittamiseksi => tasejatkuvuus.
Kunnallinen osakeyhtiö	Sisäisen siirtohinnoittelun pitää vastata yleisesti yhtiössä harjoitettua hinnoittelupolitiikkaa, joka taas tähtää toiminnalle asetettujen yhteiskunnallisten kannattavuustavoitteiden täyttämiseen. Sisäisellä siirtohinnoittelulla ei näin ollen nähdä strategisen ohjausvälineen piirteitä suhteessa sisäisiin asiakkaisiin.	Kunnallisen osakeyhtiön on tarkoitus kattaa toimintatuloillaan investointinsa. Suoritehintojen ja samalla sisäisten siirtohinnoitusten noston tulee tukea yhtiön kannattavuustavoitteita. Sisäisen siirtohinnan suuruus ei siis indikoisi kaikissa tapauksissa investointitarpeen määrää vaan joissain tapauksissa markkinoilla vallitsevaa hinnoittelupolitiikkaa.	Tulorahoituksella katetaan toimintakulut, rahoituskulut, poistot ja mahdolliset tuloverot. Lisäksi kertyneistä voittovaroista voidaan jakaa osinkoa => voidaan käyttää kertyneitä voittovaroja investointien kattamiseen => tasejatkuvuus.

Sisäisen konsernin organisaatiomallit

Ulkaisen konsernin organisaatiomalli

Taulukosta 2 voidaan havaita, että kunnallisen osakeyhtiön kohdalla korostuvat yhteiskunnalliset kannattavuustavoitteet, minkä vuoksi ei sisäisellä siirtohinnoittelulla nähdä strategisen ohjausvälineen piirteitä suhteessa sisäisiin asiakkaisiin. Sisäisen siirtohinnoittelun pitää kunnallisessa osakeyhtiössä vastata yhtiön harjoittamaa yleistä hinnoittelupoliittikkaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että suoritteiden hinnoittelun pitäisi olla markkinaperusteista vaan hinnoittelun on noudatettava samoja periaatteita kuin riippumattomien tahojenkin välillä.

Kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa voidaan hyödyntää sisäistä siirtohinnoittelua investointitarpeen indikoimiseen, mutta päätöksenteko ei välttämättä perustu sisäisellä siirtohinnoittelulla osoitettuun investointitarpeeseen. Kuten taulukosta 2 käy ilmi, niin investointipäätökset voidaan myös tehdä perustuen kunnan taloudelliseen tilanteeseen. Lisäksi investointipäätösten taustalla voivat vaikuttaa päätöksentekijöiden tahtotila tai toimijan mahdollisuus vakuuttaa päätöksentekijät investointitarpeesta. Liikelaitoksissa investointipäätöksentekoon vaikuttaa edellä mainittujen asioiden lisäksi se, että investoinnit tulee kattaa tulorahoituksella. Kunnalliselle osakeyhtiölle asetetut kannattavuustavoitteet voivat olla vahvempi investointipäätösten vaikutin kuin sisäisellä siirtohinnoittelulla havaittu investointitarve.

Kuten taulukosta 2 voidaan havaita, lisääntyvät tulorahoituksella katettavaksi tulevat erät, kun siirrytään budjettirahoitteisesta kunnasta eriyttämättömästä yksiköstä kohti kohderahoitteisia organisaatiomalleja. Eriyttämätön toiminta on kiinteä osa kuntaa ja sen toimintatuotot ovat osa koko kunnan toimintatuloja. Laskennallisen taseyksikön toimintatuloilla katetaan laskennallisen taseyksikön toimintamenoja, mutta tase on organisaatiomallissa täysin laskennallinen. Mahdollinen ylijäämä ei siis kumuloidu käytettäväksi laskennalliselle taseyksikölle toiminnan investointeihin. Kirjanpidollisella taseyksiköllä ja liikelaitosmallissa taas on tasejatkuvuus, jolloin investointien rahoittaminen kertyneellä ylijäämällä on mahdollista. Tätä ennen tulee kuitenkin kattaa toimintamenojen lisäksi rahoituskulut ja poistot. Kirjanpidollisessa taseyksikkömallissa toimintavapaus on liikelaitosmallia enemmän sidoksissa kunnan päätöksentekoelimiin. Kunnallisessa osakeyhtiössä on tasejatkuvuuden myötä mahdollista kerryttää ylijäämää investointeja varten. Osakeyhtiössä tulorahoituksella tulee kattaa kuitenkin sisäisen konsernin organisaatiomalleja enemmän kustannuseriä kuten rahoituskulut, poistot, tuloverot ja mahdollinen osinko.

## 4 CASE PORIN KAUPUNGIN SISÄISTEN TOIMITILOJEN VUOKRAUSTOIMINTA

### 4.1 Sisäinen vuokra kunnissa

Tässä luvussa kuvataan case-tutkimuksen pohjustamiseksi yksi yleisimmistä sisäisen siirtohinnoittelun muodoista eli sisäinen vuokra. Yrityksissä tilakustannukset ovat tyypillisesti toiseksi tai kolmanneksi suurin menoerä (Cock & French 2001, 273). Myös kuntien palvelutuotannossa toimitilat sekä kiinteistöomaisuus yleensä ovat keskeinen resurssi ja kustannustenaiheuttaja (Tyni ym. 2012, 90; Isoniemi 2009, 7). Kunnat ovat pääasiassa rakentaneet tai rakennuttaneet omat toimitilansa vastatakseen palvelutoiminnan tilatarpeisiin, mutta rakennusvarallisuuden omistajan rooli on kunnissa tunnistettu vasta viime vuosikymmenten aikana (Isoniemi 2009, 9).

Sisäisen vuokran käyttöönotto tilakustannusten kohdistamiseksi palvelutoiminnalle vaatii toimiakseen keskitetyn tilihallinnan organisaation, joka toimii kunnan sisällä. Ilman hallinnan keskitystä ei sisäistä vuokraa voida aidosti määritellä. (Isoniemi 2009, 26.) Cock ja French (2001, 273) ovat myös todenneet, että tilaomaisuuden muodostaessa organisaation keskeisen pääomaerän, on sen hallinnan toimivuus yksi yrityksen kriittisistä menestystekijöistä. Samoin voidaan todeta kuntienkin suhteen, koska kunta on kohdistanut toimitilojen rakentamiseen, ostamiseen, ylläpitoon ja rahoittamiseen paljon varallisuutta (Isoniemi 2002, 19).

#### 4.1.1 *Sisäisen vuokran tarkoitus*

Sisäinen vuokra on tilakustannusten hallintatyökalu (Cock & French 2001, 273) ja läpinäkyvyys on tämän hallintatyökalun tärkeä ominaisuus. Edellytyksenä sille, että sisäinen vuokra toimii halutulla tavalla, on toimiva konsernitasoinen toimintaohjeistus, jonka puuttuminen voi aiheuttaa sisäisiä siirtoja vailla minkäänlaista ohjausvaikutusta. Samalla sisäinen vuokra voidaan kokea merkityksettömäksi ja epäreiluksi maksajatahon osalta. (Isoniemi 2009, 18.) Isoniemen (2002, 17) mukaan sisäisellä vuokralla on kuntakonsernissa kolme päätehtävää:

- taloudellisena ohjausvälineenä toimiminen
- kiinteistövarallisuuden tuominen osaksi kuntakonsernin taloutta
- rakennusten pitkän ja lyhyen aikavälin käytön turvaamiseksi tehtävien toimenpiteiden rahoittaminen.

Sisäistä vuokraa maksetaan organisaation operatiivisiin tarpeisiin hankituista tiloista ja niiden ylläpidosta. Sisäisen vuokran perintää on kritisoitu sen aiheuttaman ylimääräiseksi koetun työn ja byrokratian vuoksi, mutta myös siksi, että se ei tuo organisaation kassaan varsinaisesti rahaa. (Leväinen 2013, 80–81.) Sisäisen vuokran tarkoitus on kuitenkin kohdistaa kustannukset tiloille oikein ja samalla lisätä käyttäjän kustannustietoisuutta. Käyttäjän parantunut kustannustietoisuus aiheuttaa käyttäjäkunnassa tarvetta optimoida omaa tilantarvetta kustannusten säästämiseksi. (Leväinen 2013, 81; Isoniemi 2009, 17; Cock & French 2001, 277.) Sisäinen vuokra nähdään keinona hoitaa omaisuutta ja tuottaa tulovirtaa, jolla rakennukset voidaan pitää kunnossa pitkällä tähtäimellä (Isoniemi 2009, 11). Isoniemi (2009, 26) on todennut, että ulkoiselta taholta vuokratut tilat voidaan liittää myös sisäisen vuokrajärjestelmän osaksi, mutta tämä on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle. Cock ja French (2001, 278) sekä Tyni ym. (2012, 63) ovat maininneet vielä erään sisäisen vuokran tarkoituksen, joka liittyy edellä mainittuun kustannusten oikein kohdistamiseen. Kun kustannukset on kohdistettu oikein palvelutuotantoon, niin pystytään palvelutuotteet hinnoittelemaan aitoon omakustannushintaan perustuen. Yksityisellä sektorilla hinnoitellaan toimitilakustannukset perustuen kokonaishintoihin, joten jos näin tehdään kuntasektorillakin, niin tulee hintojen vertailu yksityisen ja kuntasektorin välillä mahdolliseksi (Isoniemi 2009, 66).

#### **4.1.2 Sisäisen vuokran määrittäminen**

Sisäisen vuokran määrittämiseen on kaksi päävaihtoehtoa: kustannus- tai markkinaperusteinen vuokra (Leväinen 2013, 84). Kuntien toimintaan sopivia rakennuksia harvoin löytyy ulkoisilta markkinoilta, joten sisäisten vuokrien määrittäminen tapahtuu kunnissa yleensä kustannusperusteisesti (Tyni ym. 2012, 92; Isoniemi 2009, 26). Kuten luvussa 2.4.3 todettiin, on sisäinen siirtohinnoittelu todelliseen omakustannushintaan suositeltavaa. Andersson ja Söderberg (2011, 66) esittävät kuitenkin, että on suositeltavaa jakaa julkisessa omistuksessa olevat rakennukset tai tilat kahteen kategoriaan: 1. rakennuksiin, joille löytyy tarvittaessa vaihtoehtoinen käyttötarkoitus ja 2. rakennuksiin, joille ei löydy vaihtoehtoja käyttöä. Viimeiseksi mainittuja voivat olla esimerkiksi museot, teatterit, linnat ja muut historialliset rakennukset. Sisäisen vuokran määrittely poikkeaa näiden kahden kategorian sisällä lähinnä käyttöasteen huomioimisen suhteen. Ne tilat, joilla on vaihtoehtoisia käyttötapoja, voidaan hinnoitella edellä mainitun omakustannushinnoittelun mukaisesti. Niiden rakennusten ja tilojen kohdalla, joille vaihtoehtoja käyttöä ei ole, tulee sisäinen vuokra määrittää huomioiden käyttöasteen vaihtelut.

Vaihtoehtoiskustannuselementti voi liittyä sisäisen vuokran tapauksessa lähinnä pääomasta perittävän koron määrittelyyn tai, kun halutaan vertailla vuokria ulkoisen ja sisäisen tilan osalta. Sisäisen vuokran osalta ei ole niin olennaista kustannusten jakaminen

muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, kuin voi olla jonkin muun toimialan ollessa kysymyksessä. Tämän vuoksi on tässä esitetty Isoniemen (2002, 29) muodostama kaava sisäisen vuokran määrittelemiseksi:

$$\text{Sisäinen vuokra} = PK + PKE + YP + KK + KP$$

PK = pääomakustannus

PKE = pääoman erilliskustannukset (sisältää kunnissa lähinnä vakuutukset)

YP = ylläpitokustannukset

KK = käyttökustannukset

KP = käyttäjäpalvelukustannukset

Pääomavuokra määritellään käyttäen rakennusten arvoja. Rakennukselle voidaan määrittää kolme arvoa: 1. kirjanpitoarvo, 2. tekninen arvo ja 3. jälleenhankinta-arvo, jota voidaan kutsua myös uushankinta-arvoksi. Pääomavuokra sisältää korjausvastikkeen sekä kiinteistöön ja maahan sitoutuneen pääoman korvaukset. Korjausvastike on käytännössä se rahoitustarve, joka tarvitaan rakennuksen uudelleenhankintaan tai sen peruskorjaukseen. (Isoniemi 2009, 26–27; Tyni ym. 2012, 92–93.) Korjausvastikkeella onkin sama tehtävä kuin poistolla (Tyni ym. 2012, 92), mutta Isoniemi (2009, 28) kuitenkin huomauttaa, että käytännössä korjausvastike on nimellishintaista poistoa suurempi. Tämä johtuu Isoniemen mukaan rakennuskustannusten noususta ajan kuluessa.

Kiinteistöön sitoutuneesta pääomasta perittävä korko on mahdollista määrittää keskimääräisen lainoista maksetun koron perusteella tai vaihtoehtoiskustannuksen perusteella. Vaihtoehtoiskustannuksella tässä yhteydessä tarkoitetaan menetettyä korkotuottoa, joka olisi saatu, jos pääoma olisi sijoitettu toisin. (Tyni ym. 2012, 92.) Maavuokran määrittäminen poikkeaa rakennuksien vuokran määrittämisestä sen vuoksi, että maa ei omaisuusena kulu, eikä siihen juuri liity ylläpitokustannuksia. Koska kyseessä on kulumaton omaisuus, ei siitä myöskään tehdä poistoja. Kustannusperusteiset maavuokrat ovat harvinaisia ja maavuokrat johdetaankin usein markkinahinnoista, jotka ovat pitkälle riippuvaisia tontin sijainnista, asemakaavasta tai rakennusoikeudesta. (Leväinen 2013, 88; Leväinen 2000, 57.) Leväisen (2000, 53) mukaan kunnissa usein harkitaan maavuokran lisäämistä sisäiseen vuokraan, koska tiedostetaan, että kustannukset eivät kohdistu muuten oikein palvelutuotteisiin. Syynä voi olla myös se, että maaomaisuuden hallintasuhteita pidetään epäselvinä tai maahan liittyvää kustannustietoisuutta puutteellisena. Sisäisen maavuokran perimistä on kritisoitu samoihin asioihin vedoten kuin sisäisiä toimitilavuokriakin: työn ja byrokratian lisääntymisestä. Kritiikkiä on kohdistettu myös siihen, että maavuokra ei välttämättä kohdistu kaikille ja siihen, että maavuokran periaatteita on vaikea ymmärtää. (Leväinen 2000, 74.)

Kuten kuviosta 6 ja edellä mainitusta sisäisen vuokran kaavasta voidaan havaita, niin pääomavuokran lisäksi sisäiseen vuokraan kunnissa sisältyy ylläpitovuokran osuus.

Pääomavuokra	Ylläpitovuokra		
Rakennusten korko-kustannus	<u>Ylläpitopalvelut</u>	<u>Käyttöpalvelut</u>	<u>Käyttäjä-palvelut</u>
Rakennuksen korjausvastike	Hallinto Kunnossapito Vakuutus Kiinteistöhuolto Jätehuolto Ulkoalueiden hoito Teknisten järjestelmien huolto	Sähkö Lämmitys Vesi ja jätevesi	Muut palvelut (esim. siivous ja vahtimestari-palvelut)
Maan vuokra			

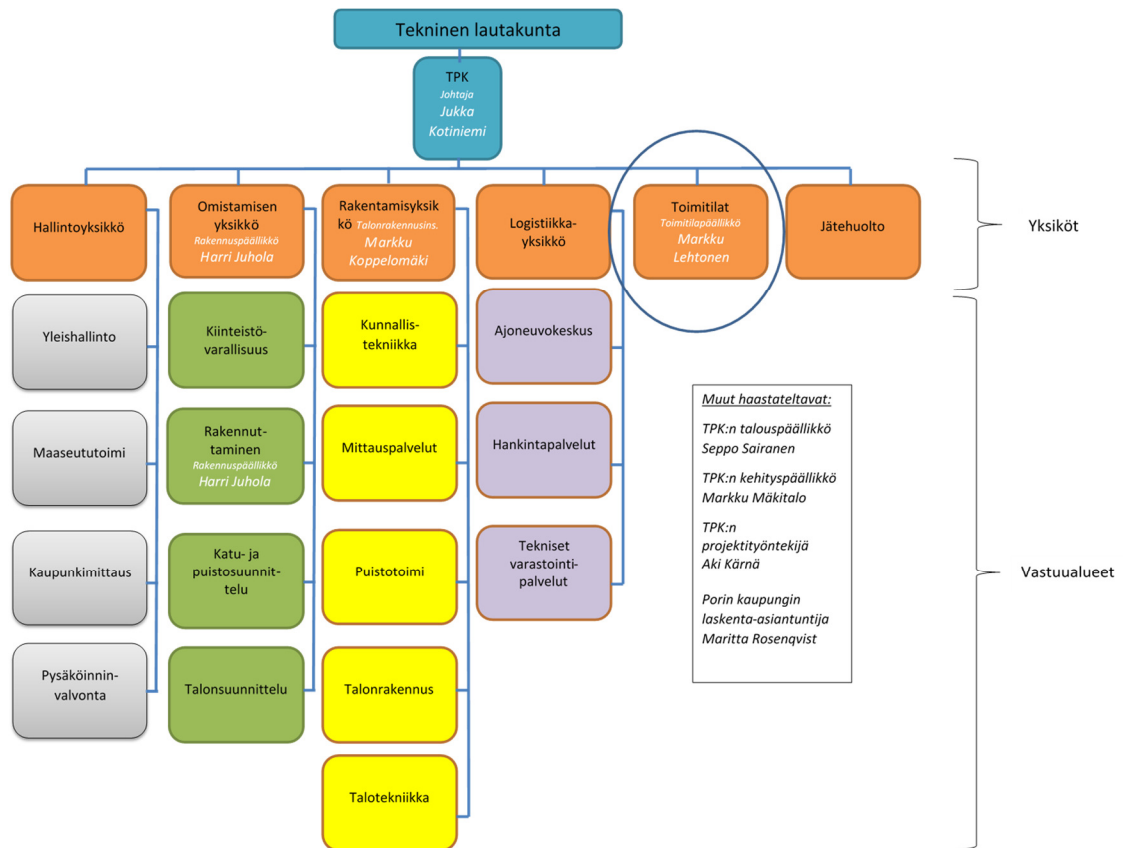
Kuvio 6 Sisäisen vuokran osat (Isoniemi 2009, 27)

Sisäisen vuokran ylläpitovuokran osaan sisältyvät ylläpitopalvelut sekä käyttöpalvelut. Käyttäjät-palvelut voivat kuulua sisäisen vuokran ylläpitovuokraan tai ne voidaan ostaa tilan käyttäjän toimesta muualta. (Tyni ym. 2012, 97.) Haasteena ylläpitovuokran määrittelyssä on se, että siihen kohdistetut kustannukset perustuvat edellisen vuoden käyttöön ja seuraavan vuoden tason ennakoimiseen. Kun pääomavuokran tarkoituksena on mahdollistaa toiminta pitkällä aikavälillä rahoittamalla uudisrakentamis- tai peruskorjausinvestointeja, niin ylläpitovuokran tavoitteet liittyvät päivittäiseen eli lyhyen tai keskipitkän aikavälin toimintaan. (Isoniemi 2009, 43–45.)

Sisäisen vuokran palautuminen tilakantaan eli se, että pääoma- ja ylläpitovuokralla kerätyt vuokratuotot käytettäisiin tarkoituksen mukaiseen toimintaan, on kiinni konserniohjauksesta, kuntakonsernin strategian kautta toiminnalle määritetyistä tavoitteista, sekä kuntakonsernin taloudellisesta tilanteesta (ks. esim. Isoniemi 2002, 26). Lisäksi vaikutusta voi olla toiminnan organisaatiomallilla, joka vaikuttaa siihen, millä hallinnontasolla konserniohjaus tapahtuu tai tavoitteet toiminnalle määritellään.

## 4.2 Case-kohteen esittely

Tutkielmassa case-kohteeksi on valittu Porin kaupungin teknisen palvelukeskuksen (TPK) Toimitilat -taseyksikkö ja sen harjoittama sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta palvelutuotannon käyttöön. Kuviossa 7 on esitetty TPK:n voimassaoleva organisaatiokaavio.



Kuvio 7 Case-kohteen sijainti TPK:n organisaatiossa, haastateltavat sekä yksiköt ja vastuualueet (mukailtu TPK:n organisaatiokaavio 30.6.2014)

Kuviosta 7 on ympyröity case-kohte ja, case-tutkimusosuuden ymmärryksen helpottamiseksi siihen on lisätty se, miten organisaatiokaaviossa muodostuvat yksiköt ja vastuualueet. Kuviosta 7 päätettiin jättää pois yksiköiden ja vastuualueiden vastuuhenkilöiden nimet lukuun ottamatta niitä henkilöitä, joita case-tutkimuksessa haastateltiin.

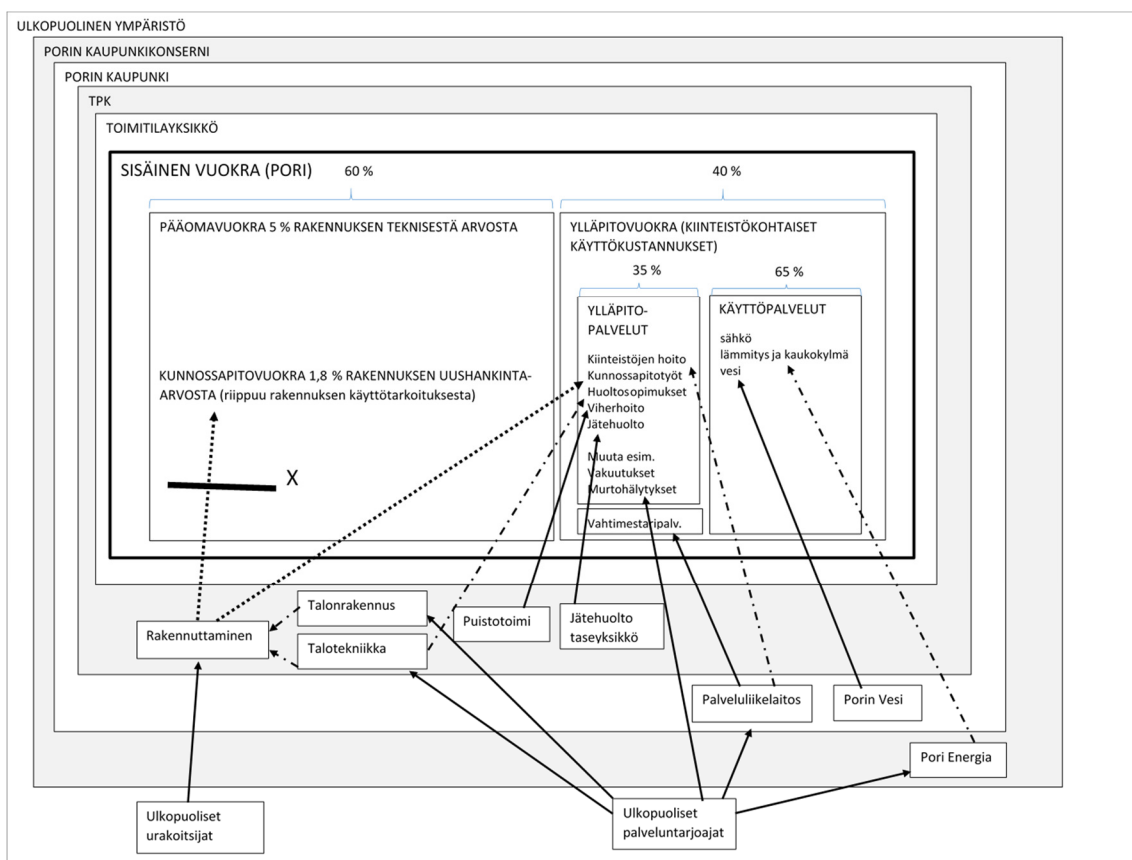
Seuraavissa luvuissa 4.2.1 ja 4.2.2 käsitellään sisäisen vuokran muodostumista Porin kaupungissa sekä liittyen omakustannusarvon muodostamiseen sitä, millaiset erät on jätetty kohdistamatta sisäiseen vuokraan.

#### 4.2.1 Sisäinen vuokra Porin kaupungissa

Sisäinen vuokra on Porin kaupungissa otettu käyttöön vuonna 1994. Tällöin sisäiset vuokrat määriteltiin ensimmäisen kerran. Ennen tätä vuokra oli laskennallinen erä, joka ei ollut toimitiloja käyttävien tulosalueiden tuloslaskelmassa menona, eikä se näin vaikuttanut tulosalueiden nettotulokseen (Lehtonen, haastattelu 12.5.2014) tai ohjautunut palvelutuotteiden hintaan.

Sisäisen vuokran määrittelyprosessi seuraavan vuoden talousarviota varten ajoittuu talousarviovuotta edeltävän vuoden huhti-, kesäkuuhun. Huhtikuussa päivitetään TPK:n ylläpitämät vuokralistat, jonka jälkeen TPK:sta lähtöisin olevien laskelmien mukaan Porin kaupungin talouspalveluista vahvistetaan sisäisten vuokrien korotusprosentit. Tämän jälkeen TPK toimittaa tulosalueille vuokralistat tarkistettavaksi, mutta tulosalueet eivät saa puuttua vuokrien suuruuteen. Tulosalueiden on tarkoitus tarkastaa, että listoissa on huomioitu seuraavan vuoden mahdolliset muutokset tilojen käytössä. Heinäkuun aikana TPK:ssa kirjataan Toimitila -taseyksikön talousarvion sisäiseksi tuloksi vuokralistojen mukaiset sisäiset vuokratuotot. Tässä yhteydessä ne samalla siirtyvät automaattisesti muiden tulosalueiden sisäiseksi vuokramenoksi vuokralistojen mukaisesti. (Sisäisten vuokrien prosessi.) Teknisesti sisäisten erien käsittely, eli luvussa 2.4.2 mainittu sisäisten erien eliminointi, on Porin kaupungissa sisäisten tilien käyttöönoton ja tietojärjestelmien kehittämisen myötä helpottunut ja tarkentunut (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014).

Porin kaupungissa on käytössä kustannusperusteinen vuokranmääritysjärjestelmä (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014). Kuviossa 8 on kuvattu sisäisen vuokran muodostuminen Porin kaupungissa. Kuvio on jatkokehitelty luvussa 4.1.2 esitetystä kuvioista 6. Tiedot kuvioon on poimittu TPK:ssa tehdyistä haastatteluista ja, verrattuna pohjakuvioon on siihen lisätty tuottaja- ja järjestäjätahot sekä näiden toimintaympäristöt.



Kuvio 8 Sisäisen vuokran muodostuminen Porin kaupungissa (vrt. kuvio 6)

Kuvion 8 mukainen sisäinen vuokra on kokoelma Porin kaupunkikonsernin ja ulkopuolisten tahojen toimitiloihin kohdistamista palveluista. Tärkeää on huomata, että kuviossa 8 esiintyvät viivakuviot eroavat toisistaan. Kiinteällä viivalla kuvataan tilannetta, jossa palvelu tuotetaan, pisteviivalla sitä, että palvelu järjestetään ja piste-katkoviivalla sitä, että palvelu saatetaan tapauskohtaisesti joko järjestää tai tuottaa itse. Käyttäjäpalveluista sisäiseen vuokraan Porin kaupungissa kohdistuvat vain vahtimestaripalveluiden kustannukset. Nämä kustannukset ovat suhteellisen pieni osa joidenkin rakennusten sisäistä vuokraa. (Lehtonen, haastattelu 12.5.2014.) Toimitilojen siivous- ja puhtaanapitopalvelut tuotetaan ja laskutetaan sisäisesti Porin palveluliikelaitoksen toimesta (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014). Ne eivät siis sisälly sisäisen vuokran käyttäjäpalveluihin.

TPK:ssa on käytössä, kuten monessa muussakin kunnassa, Haahtela-kehitys Oy:n kiinteistötietojärjestelmä (tästä eteenpäin käytetään nimitystä Haahtela). Järjestelmä on laaja toiminnanohjausjärjestelmä, joka Porin kaupungissa sisältää luettelon kiinteistöistä, rakennuttamisen kokonaisuudessaan sekä vuokran osien laskennan ja muita käyttöominaisuuksia. Tulossa on myös huoltokirjajärjestelmä. Haahtela otettiin käyttöön TPK:ssa 1990-luvulla. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.) Kärnä (2013, 71) on pro gradu -tutkielmassaan, jonka kohdistui TPK:n sisäisiin prosesseihin, kuitenkin todennut järjestelmän hyödyntämisen olevan tehotonta ja organisoimatonta. Lisäksi Haahtelan ja kirjanpitojärjestelmän tiedonsiirron välillä on Porin kaupungissa puutteita. Nykyinen tiedonsiirron toimintatapa sisältää paljon manuaalista työtä, joka on virheherkkää sekä liian henkilöidonnaista. (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014.) Kaikilla rakennuksilla on Haahtelassa yksikkötunnus ja sisäinen vuokra määritellään järjestelmässä neliöittäin näille yksikkötunnuksille (Lehtonen, haastattelu 12.5.2014). Yksikkötunnuksilla ei kuitenkaan ole yhteyttä kirjanpidossa käytössä oleviin kustannuspaikkatietoihin (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014). Kotiniemen (haastattelu 22.10.2014) mukaan nykyisin käytössä oleva kiinteistötietojärjestelmä ja kirjanpitojärjestelmä ovat liian kehittymättömiä sen suhteen, että kustannustietojen välitys automaattisesti niiden välillä olisi mahdollista.

Kuten luvussa 4.1.2 todettiin, perustuu ylläpitovuokran suuruus edellisen vuoden ylläpitokustannuksiin ja seuraavan vuoden tason ennakoimiseen. Ylläpitokustannukset kirjaantuvat Haahtelassa rakennuskohtaisille yksikkötunnuksille, kun laskut saapuvat TPK:hon. Tilakohtaisella ylläpitovuokralla ja tilan resurssien varsinaisella kuluttamisella ei kuitenkaan ole yhteyttä, kuten selviää seuraavasta:

*Se tulee niille neliöille tuolla ohjelmassa se vuokra, mutta se ei määrity sen mukaan, mitä täällä (ko. yksikkötunnuksen alla) kuluu. Semmoista yhteyttä ei ole.*

(Lehtonen, 12.5.2014)

Lehtosen (haastattelu 12.5.2014; sähköpostikeskustelu 16.12.2014) mukaan, vahva budjettisidonaisuus on ollut esteenä ylläpituokrien kehittämiseksi jo pitkään. Tällä tarkoitetaan sitä, että ylläpituokran suuruus ei ole Porin kaupungissa perustunut yksin edellisen vuoden ylläpitokustannuksiin ja seuraavan vuoden tason ennakkointiin. Sisäinen vuokra, joka vuoteen 2013 asti on tarkoittanut ylläpituokraa ilman pääoma- ja kunnossapituokran osuutta, on ollut yksi väline, jolla koko kaupungin talousarviota on voitu hallita.

Lehtosen (haastattelu, 12.5.2014) mukaan Haahtelan omaa ylläpituokran laskentajärjestelmää ei ole otettu käyttöön, koska Haahtelassa tehdyt laskelmat saattavat hieman pudottaa todellisia kustannuksia. Järjestelmä ei osaa ottaa huomioon, millaisia vaikutuksia sillä on, että TPK:ssa ylläpitopalvelut tuotetaan usein itse. Oma tuotanto saattaa joissain tapauksissa olla todellisuudessa hieman kalliimpaa kuin, mitä Haahtelan laskentajärjestelmä on olettanut. Kotiniemen (haastattelu 22.10.2014) mukaan sisäisten toimitilojen ylläpituoresurssien kohdistamisessa tiloille käytetään ns. tasausjärjestelmää. Tasausjärjestelmällä tarkoitetaan sitä, että ylläpituokrista saatu kokonaistulo kohdennetaan uudelleen käyttäjien tarpeiden mukaan. Tämä varojen käytön optimointi tarpeiden mukaan on mahdollista, koska omaisuusmassa on suuri. (Kotiniemi, haastattelu 22.10.2014.)

Käyttöpäalvelut eivät myöskään kaikissa kohteissa ole suoraan yhteydessä resurssien todelliseen kulumiseen, mikä johtuu siitä, että esimerkiksi lämmityskustannuksia seurataan lämpöliittymäkohtaisesti ja, yhteen lämpöliittymään saattaa olla yhteydessä useita rakennuksia. Tällöin kustannukset jaetaan Haahtelassa rakennusten neliöiden suhteessa. Käyttöpäalvelut, kuten vesi, lämpö tai sähkö kohdistuvat tiloille niin tarkkaan kuin on siis teknisesti mahdollista (Kotiniemi, haastattelu 22.10.2014). Rakennuskohtaisen kustannusseurannan tarkkuuteen ollaan TPK:ssa varsin tyytyväisiä, mikä käy ilmi seuraavista haastattelukommenteista:

*Pystymme hyvin seuraamaan kustannuksia rakennuksittain. Kaiken saa aina irti.*

(Lehtonen, 12.5.2014)

*Järjestelmä laskee käyttövastikkeen aikalailla tarkkaan [...] 95 %:sesti käyttövastike on sitä, mitä on ihan oikeat kulut.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Kuten luvussa 4.1.2 todettiin, perustuu sisäiseen vuokran pääomavuokran suuruus rakennukselle määriteltyihin arvoihin. Pääomavuokran ja kunnossapituokran laskemiseksi tarvittavat rakennuksen tekninen arvo ja uushankinta-arvo saadaan Haahtelasta. Rakennuksen uushankinta-arvo määrittyy vertaamalla valtakunnallisiin arvoihin, joita tietyn käyttötarkoituksen rakennuksille on Haahtelassa määritetty. Kuten kuviosta 8 käy ilmi on

kunnossapitovuokra 1,8 %:a rakennuksen uushankinta-arvosta. Tämä 1,8 %:a uushankinta-arvosta tarkoittaa käytännössä rakennuskannan vuotuista teknisenarvon alenemista (Lehtonen, haastattelu 12.5.2014). Kuviossa 8 on viivalla X haluttu kuvata sitä todellisuutta, että kunnossapitopalveluita järjestetään Rakennuttamisen -vastuualueen toimesta rakennuksille investointimäärärahojen puitteissa, ei rakennusten todellisen arvon vähene-  
misen tai kulumisen suhteessa. Tähän asiaan palataan luvussa 4.5, kun käsitellään sisäistä vuokraa investointitarpeen indikaattorina.

Pääomavuokra on kuvion 8 mukaisesti 5 %:a rakennuksen teknisestä arvosta. Rakennuksen tekninen arvo nousee, kun rakennukseen tehdään peruskorjaus. Peruskorjauksen aiheuttamat kustannukset kohdistuvat 100 %:sesti rakennuksen tekniseen arvoon ja sitä kautta pääomavuokraan. Pääomavuokran nousu taas nostaa tilan kokonaisvuokraa. Tämä ilmenee esimerkiksi siitä, että saneeratun Porin kaupungintalon neliövuokra on tällä hetkellä sisäisistä tiloista yksi korkeimmista. Toinen kohde, jossa tämä tulee ilmi, on Maantiekadun peruskorjatut sairaalatilat. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.)

Huomionarvoista kunnossapito- ja pääomavuokran suhteen on se, että ylläpitovuokran tapaan niidenkin tuottama tulokertymä jaetaan perustuen tasausjärjestelmään eli tarpeiden mukaan (Kotiniemi, haastattelu 22.10.2014). Kuten luvussa 4.1.2 mainittiin, on pääomavuokran eli case-kohteessa pääoma- ja kunnossapitovuokran osuuden tarkoitus rahoittaa toiminta pitkällä aikavälillä, kun taas ylläpitovuokran tarkoitus on toiminnan rahoittaminen lyhemmällä aikavälillä.

#### **4.2.2 Sisäiseen vuokraan kohdistamattomat erät ja tuotteistaminen**

TPK:ssa on yleiskustannuksille oma vastuualueensa hallintoyksikön alla, kuten näkyy luvussa 4.2 esitetystä kuviosta 7. Yleiskustannusten vastuualueen kustannuksia ei vyörytetä rakennuskohtaisiin sisäisiin vuokriin. Yleiskustannukset koostuvat toimistohenkilökunnan ja hallinnon palkoista sekä TPK:n Yrjönkatu 6:ssa sijaitsevan rakennuksen sisäisestä vuokrasta. Lisäksi yleiskustannusten vastuualueelle kohdistuu kustannuksia liittyen kuntayhteistyöhön, valtionhankkeisiin kuten tulvasuojeluun, valtakunnallisiin yhteishankkeisiin, viranomaisneuvontaan sekä erilaisiin työryhmiin kuulumisesta. (Mäkitalo, haastattelu 18.9.2014.)

Yleiskustannuksista 80 %:a vyörytetään vastuualueille ainoastaan tämän hetkisten ydintoimintojen sisältämien prosessien suoritehintoihin, jotka raportoidaan neljännesvuosittain sekä talousarviossa ja tilinpäätöksessä valtuustolle (Mäkitalo, haastattelu 18.9.2014). Toimitilat -taseyksikölle on sovittu vyörytettäväksi tästä 80 %:sta kiinteä 500 000 euroa. Toimitilat -taseyksikölle on raportointientiteettinä määritelty kaksi prosessia, joille suoritehintaa lasketaan. Taulukossa 3 on esitetty vuoden 2015 talousarviossa

raportoidut suoritehinalaskelmat, joihin yleiskustannukset on siis laskennallisesti vyörytetty. Suoritehinnalla tässä tapauksessa tarkoitetaan tietyllä ajanjaksolla prosessin aiheuttamien toimintamenojen jakamista saman ajanjakson toteutuneella suoritemäärällä.

Taulukko 3 Toimitilat -taseyksikön suoritehinnat (Porin kaupungin talousarvio 2015 – – 2014, 14)

76 Toimitilat	Määrä TP 2013	Määrä TA 2014	Määrä TA 2015	Määrä TS 2016	Määrä TS 2017	€/Suorite TP 2013	€/Suorite TA 2014	€/Suorite TA 2015	€/Suorite TS 2016	€/Suorite TS 2017
Tilamenot, kaupungin hallintokunnat m2	323 406	240 284	250 000	250 000	250 000	95,75	81,04	86,20	85,14	88,80
Tilamenot, ulkopuoliset vuokralaiset m2	55 502	45 000	45 000	45 000	45 000	85,13	55,56	61,11	59,17	62,63

Edellä mainitut laskennalliset vyörytykset eivät näy euromäärissä, jotka valtuusto talousarviossa tulosalueille vahvistaa (Mäkitalo, haastattelu 18.9.2014).

Puutteena nyt Porin kaupungissa käytössä olevissa prosessien suoritemäärittelyissä on se, että prosessien sisältämiä tuotteita ei ole määritelty. Tukipalveluja ei ole tuotteistettu, kuten ei myöskään kuntalaisille tuotettuja palveluja. (Kärnä, haastattelu 17.9.2014; Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014.) Taulukon 3 kaltaiset prosessien suoritehinnat ja niiden pohjalla olevat ydinprosessit määriteltiin Porin kaupungissa ensimmäisen kerran vuoden 2012 talousarviossa. Tausta-ajatuksena tulosaluekohtaisten ydinprosessien ja niiden sisäisten prosessien suoritehintojen määrittelylle oli Porin kaupungin tarve paremmalle budjetti- eli talousarvio-ohjaukselle. Tätä ohjauskeinoa ei ole kuitenkaan pystytty viemään loppuun asti, koska sisäinen laskenta ei ole Porin kaupungissa kohdallaan. (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014.) Kuten luvussa 2.5 on mainittu, on talousarvion tarkoitus ohjata toimintaa lyhyellä aikavälillä kuntastrategiassa määriteltyjen pidemmän aikavälin kehittymistavoitteiden suuntaan.

TPK:ssa aloitettiin joulukuussa 2011 mallintamaan prosesseja tavoitteena muuttaa organisaatiokeskeinen ajattelumalli kohti prosessiajattelua (Kärnä 2013, 4, 6). Tällä ydinprosessien määrittelyllä ei ollut suoranaisesti tekemistä edellä mainittujen Porin kaupungin budjettiohjausta varten määriteltyjen ydinprosessien kanssa. TPK:ssa ongelmaksi ydinprosessien määrittelyssä on havaittu se, että kun prosessi pyritään kuvaamaan, niin huomataan paremmin siihen liittyvät ongelmat ja muutetaan prosessia, jolloin määrittelyyn lähtökohta hämärtyy. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.)

Osassa Suomen kuntia peritään kunnan omistamasta maasta sisäistä maavuokraa, kuten todettiin luvussa 4.1.2. Porin kaupungissa on maavuokraa peritty vain liikelaitosten uudempien kohteiden osalta (TELA 1.4.2014 § 102). Kaupunginhallituksen päätökseen liittyen (KH 3.12.2012 § 896) tekninen lautakunta päätti, että sisäinen maavuokra otetaan käyttöön laajemmassa mittakaavassa 1.1.2015. Sisäinen maavuokra oli tarkoitus lisätä

sisäiseen toimitilavuokraan niille kohteille, jotka toimivat kunnan omistamalla tontilla olevassa sisäisessä toimitilassa (TELA 1.4.2014 § 102). Sisäisen maavuokran käyttöönottoehdotuksen taustalla oli Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan halu saada maavuokra myös osaksi tulosalueiden tuotteita. TPK:n tekemän arvion mukaan sisäisten vuokratuottojen kokonaissummasta sisäisen maavuokran osuus olisi noin 600 000 € eli kahden prosenttiyksikön luokkaa. Maavuokran strateginen merkitys olisi siis ollut varsin pieni (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014). Lehtosen (haastattelu, 12.5.2014) mukaan maavuokrien määrittelyssä on ongelmana tonttien tarkkuus. Kärnä (haastattelu, 17.9.2014) näkee kuitenkin maavuokran määrittämisestä hyötyä sen suhteen, että saadaan tietoa maalueen valmistuskustannuksista. Kunta on voittoa tuottamaton organisaatio, joten vuokra olisi muodostunut todennäköisesti valmistuskustannusten suuruiseksi ilman voitonlisää. Kaupunginhallitus ei kuitenkaan vahvistanut teknisen lautakunnan päätösehdotusta sisäisen maavuokran käyttöönotosta 1.1.2015 alkaen (KH 22.9.2014 § 478).

Ennen vuotta 2014 tulosalueet hoitivat itse tilojen vuokraamisen ulkopuolisilta tahoilta. Tilat saatettiin vuokrata ilman, että selvitettiin mahdollisuutta löytää tilat kaupungin sisältä. Syynä tähän oli usein kiire. Lisäksi vuokraustoimintaan ei tulosalueilla löytynyt tarvittavaa osaamista. Näiden syiden vuoksi siirrettiin vastuu tilojen edelleenvuokraamisesta TPK:hon 1.1.2014 alkaen. Tämä toiminta on suuri kokonaisuus, jonka organisointi on TPK:ssa vielä kesken. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.)

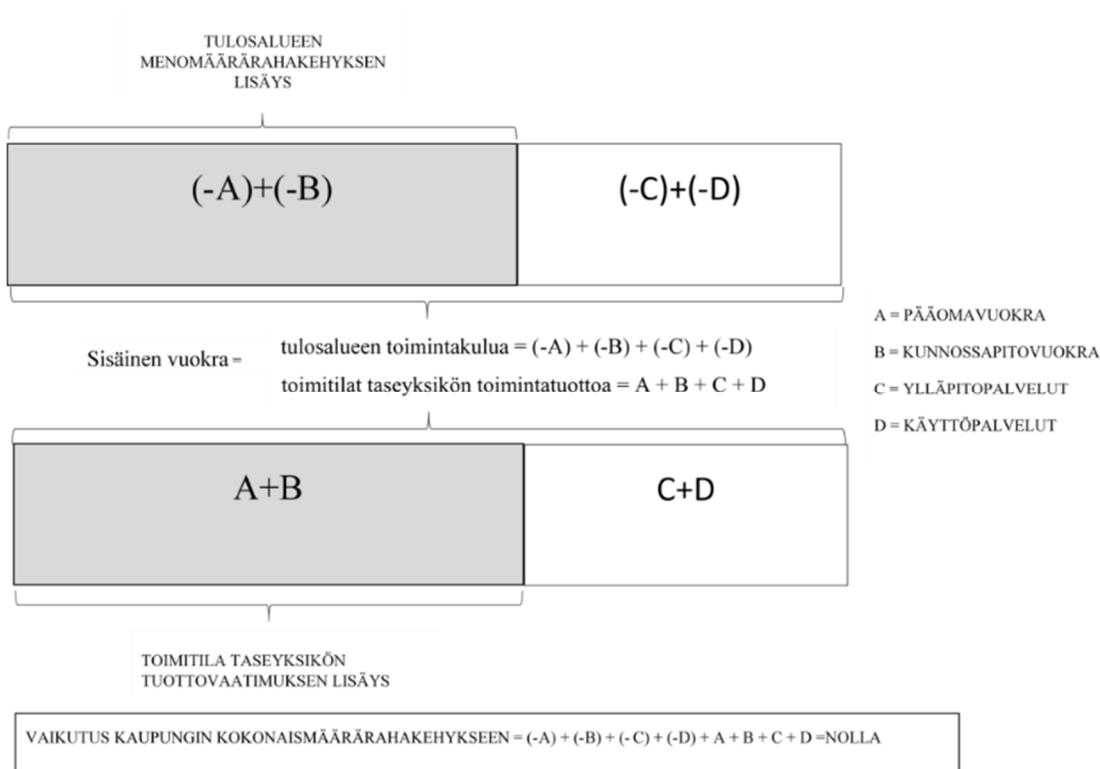
### 4.3 Sisäinen vuokra strategisena ohjausvälineenä

Pääoma- ja kunnossapitovuokran lisääminen sisäiseen vuokraan on Porin kaupungissa otettu käyttöön 1.1.2014 alkaen.

*Aikaisemmin käyttövastike (eli ylläpitovuokran osuus) saatiin budjettiin ja käyttövastike oli se, joka muilta hallintokunnilta perittiin, ei siis peritty kunnossapitovastiketta eikä pääomavastiketta.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Toimitilat -taseyksikön alkuperäinen kaupunginhallituksen (KH 3.6.2013 § 394) vahvistama määrärahakehys eli taseyksikön kohdalla toimintakate vuodelle 2014 oli 6,3 milj. €. Pääoma- ja kunnossapitovuokran lisäämisen seurauksena toimintakatevaatimus vuodelle 2014 nousi Toimitilat -taseyksiköllä n. 15 milj. €. Samalla tulosalueet saivat pääoma- ja kunnossapitovuokran osuuden sisäisistä vuokrista tulosalueiden määrärahakehysten ylityksenä. Kuvio 9 pyrkii havainnollistamaan asiaa.



Kuvio 9 Pääoma- ja kunnossapitovuokran vaikutus tulosalueiden ja Toimitilat - taseyksikön määrärahoihin

Porin kaupungin kokonaismääräraha-kehitykseen ei kunnossapito- ja pääomavuokran lisäämisellä sisäiseen vuokraan ollut siis merkitystä, kuten kuvion 9 perusteella voidaan todeta. Pääoma- ja kunnossapitovuokran osuus kokonaisvuokrasta on n. 60 %:a (ks. kuvio 8) ja tätä vuokranosaa on tarkoitus TPK:ssa hyödyntää strategisena ohjausvälineenä.

*Aku Anka -rahan (työnimi pääoma- ja kunnossapitovuokran osuudelle sisäisestä vuokrasta) tavoitteena on se, että hallintokunnat huomaisivat, että heillä on turhia tiloja [...], kun tila on maksanut esim. 6 €/m<sup>2</sup> se on ollut niin pieni kustannus, että siihen ei ole viitsitty keskittyä. Nyt, kun he (tulosalueet) maksavat 12–15 €/m<sup>2</sup> he huomaavat, että sehän on kauhean kallista [...] vaikka tilojen karsinta tulee TPK:n nilkoille, niin on se kaupungin kokonaisuuden kannalta erittäin hyvä, koska jos toimitiloja vähennetään, niin myös henkilöstötarve vähenee.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Pääoma- ja kunnossapitovuokran lisääminen sisäiseen vuokraan on aiheuttanut vastustusta päätöksentekijöiden joukossa. Seuraavat kommentit kuvaavat sitä, miten tiedon ja substanssiosaamisen puute tai ymmärryserot vaikuttavat kuntasektorilla.

*Päättäjillä on sellainen käsitys, että kun tila on kerran ostettu tai rakennettu, niin ei siitä silloin tarvitse pääomaa periä. Pääomavastike on päättäjille vieras käsite.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

*Päättäjillä ei ole näkemystä vuokran roolista. Ei ymmärretä, että on muitakin kustannuksia kuin lämmityskustannuksia. Asia on tullut eteen kouluverkkouudistuksen yhteydessä.*

(Lehtonen, 12.5.2014)

Sisäinen vuokra on siis pääoma- ja kunnossapitovuokran lisäämisen myötä näkyvämpi erä, joka aktivoi tulosalueita tarkemmin pohtimaan tilatarpeitaan. Sen pohjana, miksi tulosalueita nyt Porin kaupungissa halutaan ohjata luopumaan turhista tiloistaan, voivat olla samat syyt, jotka olivat syynä tiloista luopumiseen yksityisellä sektorilla jo 1990-luvun laman aikaan. Näitä syitä olivat Leväsen (2013, 23) mukaan halu keskittyä ydintoimintoihin ja alentaa toimintaan sitoutuvia kustannuksia. Ongelmaksi kuitenkin jää, mitä tehdä tyhjiille sisäisille tiloille. Lehtonen (haastattelu, 12.5.2014) esitti tehdyn haastattelun aikana muutaman vaihtoehdon sille, mitä tapahtuu tiloille, joissa toiminta lakkautetaan. Kotiniemi (haastattelu 22.10.2014) antoi vaihtoehdoille järjestyksen sen mukaan, miten toimenpiteitä lähdetään TPK:ssa käymään läpi, lisäten niihin samalla muutaman huomion. Vaihtoehdot ovat seuraavat.

1. Tiloille löydetään vaihtoehtoinen sisäinen käyttötapa ja tilat saneerataan käyttöön soveltuvaksi. Edellyttää kannattavuuslaskentaa. Voi olla ongelmallista, koska kunnalliset tilat eivät sovi usein muuhun käyttöön kuin siihen, mihin ne on rakennettu.
2. Tilat jalostetaan ja myydään toiseen käyttötarkoitukseen, mikä usein edellyttää kaavamuutoksen tekemistä. Voi olla ongelmallista, koska kunnalla käytössä olevat tilat ovat usein epälikvidejä eli vaikeasti myytäviä ominaisuuksiensa vuoksi.
3. Tilat jäävät korjaamattomana tarkoitukseltaan toisarvoiseen käyttöön eli vuokrataan esimerkiksi paikallisille yhdistyksille. Yhdistykseltä peritään tässä tapauksessa täysi vuokra, mutta kaupunginhallitus subventoi eli tukee yhdistyksen toimintaa rahallisesti.
4. Tilat jäävät kylmäksi ja rapistuvat.
5. Tilat puretaan, jolloin tontille muodostuu arvo. Tontti kaavoitetaan uudelleen.

Edellä mainituista vaihtoehdoista 2 ja 5 ovat vaihtoehtoisia. Se kumpi vaihtoehdoista valitaan, riippuu tyhjän tilan arvosta eli, kannattaako sen säästäminen vai ei. Vaihtoehto 4 on nykyään hyvin harvinainen. (Kotiniemi, haastattelu 22.10.2014.)

Sen, että sisäiseen vuokraan lisättiin kunnossapito- ja pääomavuokran osuus, on tarkoitus myös estää hallintokuntia luopumasta tilasta harkitsemattomasti. Tähän asiaan viitattiin jo luvussa 2.6.2, kun todettiin, että operatiivisista tiloista luopumiseen tulee olla muita syitä kuin pelkkä lyhyen aikavälin säästötavoite. Sisäinen vuokra määritellään budjettivuodelle ja kahdelle seuraavalle suunnitelmavuodelle. Kun budjettivuoden vuokra budjettivuotta edeltävän vuoden huhti- toukokuussa määritellään, niin ei sitä enää muuteta budjettivuoden aikana. Hallintokunnat saavat määrärahakehyslisäyksenä budjetoidun vuokran pääoma- ja kunnossapitovuokran osuuden (ks. kuvio 9) ja sisäinen vuokra laskutetaan koko budjettivuoden ajalta, vaikka tulosalue luopuisi sisäisestä tilasta budjettivuoden aikana. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.)

*Esimerkiksi nyt koulujen osalta, kun tiedämme huhtikuun lopulla, että osa koulutiloista jää käyttämättömäksi 1.8.2015, osaamme ottaa sen budjetissa huomioon. Jos emme osaa ottaa sitä huomioon, niin vaikka tilasta olisi luovuttu budjettivuoden aikana, niin laskutetaan tilan sisäinen vuokra siitä huolimatta. Kun joku hallintokunta luopuu toimitilastaan ja sille on myönnetty budjetissa se kokonaisvuokra, niin he eivät saa seuraavassa budjetissa hyödykseen, sitä pääomavastikkeen ja kunnossapitovastikkeen osuutta [...] Se häviää hallintokunnan budjetista. He eivät voi sitä hyödyntää esim. vuokratessaan ulkoa tiloja. (Kotiniemi, 30.4.2014)*

Tiloista luopumisen lisäksi, on pääoma- ja kunnossapitovuokran lisäämisellä sisäiseen vuokraan myös kolmas hallintokuntia ohjaava vaikutus, joka on varsinkin erilaisten kuntien välisten yhteistoimintamenettelyiden toimivuuden kannalta olennainen, kuten käy ilmi seuraavista haastattelukommenteista.

*Vuokran pitää näkyä ihan aidosti tuotteen hinnassa, vasta siinä välissä se koko vuokra muuttuu aidoksi rahaksi. (Kotiniemi, 30.4.2014)*

*Nyt (1.1.2014 alkaen), kun vuokrat ovat reaalitasolla, vaikka eivät vielä mitään älyttömiä, niin ohjautuvat vuokrakustannuksen oikein myös ulkokunnille. (Sairanen, 15.5.2014)*

Sisäisellä vuokralla ohjataan siis hallintokuntia hinnoittelemaan tuotteensa oikein. Kun vuokra on oikean suuruinen, lisää se tuotteen hintaan kohdistettavien vuokrakustannusten määrää. Tulosalue hinnoittelee tällöin tuotteensa niin, että kaupunki saa osan palvelutuo-

tannostaan tuotettua verorahoituksen, valtio-osuuksien sekä lainanoton lisäksi myös toimintatuotoilla. Samalla ulkokuntalaskutukseen saadaan mukaan oikean suuruiset vuokrakustannukset, eikä Porin kaupunki joudu maksamaan yhteistoiminta-alueen kuntien vuokramenoja. Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan tämä kaikki kuitenkin vaatii sen, että hallintokunta on tuotteistanut palvelunsa. Hän havainnollisti asiaa seuraavasti:

*Ydinprosesseista pitää palautua oikeat tuotteet eli sisäisten ja ulkoisten palvelujen yhdistelmä, joka myydään asiakkaalle [...] tuotteita tulee olla vain rajattu määrä, muuten ollaan hukassa.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Sisäisen vuokran arvioimisella uusien tai peruskorjattujen tilojen osalta mahdollisimman aikaisessa vaiheessa nähdään TPK:ssa myös ohjausvaikutuksia. Investointiprosessin sisällä, tarve- ja hankesuunnitelman tekovaiheessa olisi tarpeen laskea ensimmäisen kerran arvio uuden tilan sisäisestä vuokrasta. Tämä sisäisen vuokran laskennallinen määrittäminen ohjaisi siihen, että tila-asiat harkittaisiin tarkkaan ja tehtäisiin vastaavasti luopumispäätöksiä toisista tiloista kattamaan uuden tilan vuokrakustannuksia. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014).

Yhteenvedona voidaan todeta, että sisäisellä vuokralla tunnistettiin olevan taulukon 4 mukaisia strategisen ohjausvälineen piirteitä. Taulukossa 4 on koottu haastatteluista poimitut ohjausvälineet, niiden käyttö, käyttöön liittyvät hyödyt ja ongelmat sekä TPK:n ohjaukselle asettamat päämäärät. Taulukossa 4 on myös pyritty löytämään TPK:n sisäiselle vuokralla asettamien ohjaustavoitteiden ja päämäärien kytkös Porin 2020 -strategiaan ja siihen liittyvään hallintokuntakohtaiseen palveluohjelmaan. Pori 2020 -strategia on tutkielman liitteenä 1 ja TPK:n palveluohjelma liitteenä 2. Hallintokuntien laatimien palveluohjelmien on tarkoitus kuvata hallintokunnan omia konkreettisia tavoitteita ja toimenpiteitä liittyen kuntastrategian painopisteisiin. Tavoitteiden ja toimenpiteiden katsotaan ulottuvan pitkälle aikavälille, mikä tässä yhteydessä tarkoittaa lautakunnan toimikautta eli neljää vuotta. (TELA 27.5.2014 § 168.)

Toimitilat -taseyksikön tulosalueen talousarviossa vuodelle 2015, joka on tutkielman liitteenä 3, on kuvattu konkreettisia tavoitteita liittyen kahteen kuntastrategian painopisteeseen: 1. työn ja yrittämisen Pori ja 2. lasten ja nuorten Pori. Toimitilat -taseyksikölle määritellyistä konkreettisista tavoitteista kaksi sopivat taulukossa 4 esitettyihin sisäisen vuokralla ohjaamisen päämääriin. Nämä tavoitteet ovat (Porin kaupungin talousarvio 2015 – – 2015, 72):

- oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen
- kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen.

Kuten taulukosta 4 voidaan havaita, halutaan sisäisellä vuokralla, ja varsinkin vuokran pääoma- ja kunnossapitovuokran osuudella, ohjata tulosalueita luopumaan tarpeettomista tiloista harkitusti. Samalla pyritään ohjaamaan tulosalueita ottamaan huomioon koko kaupungin näkökulma eli sisäisten toimitilojen käyttöasteen optimointi. Lisäksi tulosalueiden kustannustietoisuutta halutaan lisätä. Lisääntynyt kustannustietoisuus auttaa tulosalueita hinnoittelemaan palvelutuotteensa oikein ja tiedostamaan tiloissa tapahtuvien muutosten vaikutukset toimintakustannuksiin. Kustannusvaikutusten tiedostaminen taas auttaa tekemään päätöksiä, joiden avulla voidaan päästä valtuuston asettamiin taloudellisiin tavoitteisiin. Porin kaupungissa pääoma- ja kunnossapitovuokran lisäämisellä sisäiseen vuokraan on myös haluttu ohjata tilakantaan liittyvää päätöksentekoa. Tämä ilmenee taulukossa 4 mainitusta ohjauksen tavoitteesta, jonka mukaan sidosryhmiä eli käytännössä sisäisiä asiakkaita, mutta myös päätöksentekijöitä ohjataan tarkastelemaan tilakantaa ja sen ylläpitoa kokonaisuutena sekä tiedostamaan siihen liittyvät rahoitustarpeet.

Taulukko 4 Sisäisen vuokran hyödyntäminen strategisena ohjausvälineenä Porin kaupungissa

Ohjausväline	Mitä halutaan ohjata?	Hyöty?	Ongelmat?	Ohjauksen päämäärä TPK:n näkökulmasta	Kytkös Porin kaupungin strategian painopisteisiin
Kunnossapito- ja pääomavuokran osuuden lisääminen sisäiseen vuokraan	Ohjataan tulosalueita luopumaan turhista tiloista	Aleennetaan toimintaan sitoutuvia kustannuksia.	Mitä tehdään sisäiselle tilalle, josta luovutaan?	Sisäisen toimitilaverkoston optimointi ja samalla henkilöstömäärän optimointi.	Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen, kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen
Kunnossapito- ja pääomavuokran osuuden lisääminen sisäiseen vuokraan	Ohjataan tulosalueita hinnoittelemaan palvelutuote oikein, kohdistamalla siihen myös oikeantasoiset (reaalitasolla olevat) vuokrakustannukset.	Varsinkin mahdolliseen ulkokuntalaskutukseen kohdistuvat vuokrakustannukset saadaan oikealle tasolle. Myyntihinnat tai asiakasmaksut saadaan oikealle tasolle tai, jos maksut ovat lakisääteisiä tai maksuttomia, niin tiedetään tuotteeseen kohdistuvat kokonaiskustannukset ja pystytään vaikuttamaan niihin.	Tulosalueiden palvelu- ja tukipalvelutuotteet pitää olla tuotteistettu (huolimatta siitä, onko palvelutuote kuluttajalle maksullinen vai ei).	Tukipalvelun hinta kohdistuu oikeansuuruisena asiakkaan palvelutuotteen kustannuksiin ja sitä kautta palvelutuotteen hintaan.	EI KYTKÖSTÄ
Kunnossapito- ja pääomavuokran osuuden lisääminen sisäiseen vuokraan	Ohjataan sidosryhmiä tarkastelemaan tilakantaa ja sen ylläpitoa kokonaisuutena.	Tilakannan kuluminen tulee päätösten tekijöille näkyväksi.	Tarkoitus on vaikea selittää niille, joilla ei ole kiinteistöalan osaamista.	Tuodaan esille tilakannan rahoitustarpeet.	Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen, kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen
Sisäisen vuokran määrittely kerran vuodessa	Ohjataan tulosalueita miettimään tiloista luopuminen ja niihin liittyvät toiminnalliset muutokset ajoissa talousarvion määrärahaheilyksen kannalta.	Voidaan estää tulosalueita tekemästä harkitsemattomia tilaratkaisuja.	Tulosalueet voivat kokea, että taloudelliset seikat ohjaavat toimintaa enemmän kuin vaikuttavuuteen ja kuntalaisten hyvinvointiin liittyvät seikat.	Pystytään toimimaan tilojen hallinnan suhteen suunnitelmallisesti.	Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen, kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen
Kunnossapito- ja pääomavuokran kattamiseen tarkoitettua lisämäärärahaheilyksen poistaminen luovuttavan tilan osalta, seuraavan vuoden budjetissa.	Ohjataan tulosalueita välttämään kiireellä perusteltua harkitsemattonta toimintaa ja miettimään, millä tavalla rahoitetaan ulkopuolisen tilan vuokrakustannukset.	Voidaan estää tulosalueita tekemästä harkitsemattomia tilaratkaisuja. Ohjataan tulosalueita ensin selvittämään mahdollisuudet käyttää sisäisiä tiloja.	Sisäisten vuokrien katteeksi tarkoitettu lisämäärärahaheilyksen periaatetta tai tarkoitusta ei ymmärretä.	Sisäisten tilojen käyttöaste pidetään mahdollisimman korkeana.	Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen, kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen
Uuden tai peruskorjatun tilan hankesuunnittelu- vaiheessa lasketaan arvio sisäisestä vuokrasta.	Ohjataan tulosalueita miettimään uuden tilan vuokrakustannuksia ja niiden kattamista esim. luopumalla muista tiloista tai lisäämällä tuloa rahoitusta.	Tulosalueet tiedostavat uusien tai peruskorjattujen tilojen tuomat suuremmat tilakustannukset ja pystyvät miettimään ajoissa, miten kattaa ne.	Tarve tilojen peruskorjauksesta tai uusista tiloista lähtee tulosalueilta. Tulosalueiden pitäisi tehdä koko toiminnan kattava käyttökustannuslaskenta. Tulosalueilta ei löydy kustannuslaskenta-osaamista tai tarvittavaa ymmärrystä laskemien tulkitsemiseksi. Vastuut laskelmien tekemisestä ovat epäselvät.	Turhien ja liian kalliiden investointien välttäminen.	Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen, kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen

Sitä, että Pori 2020 -strategia ei ohjaisi Porin kaupungin palvelutuotteiden tuotteistamista tai yleensä sisäistä laskentatoimea, ei tämän tutkielman perusteella ole voitu vahvistaa, mutta viitteitä tämän kaltaisesta ongelmasta tutkielmassa kuitenkin on saatu. Yksi taulukossa 4 esiintyvistä sisäisen vuokran ohjaustavoitteista liittyi tukipalveluiden kustannusten kohdistumiseen oikein tulosalueiden palvelutuotteisiin ja niiden hintoihin. Kytköstä tämän ohjaustavoitteen ja Toimitilat -taseyksikölle määriteltyjen konkreettisten kuntastrategiaan perustuvien tavoitteiden välillä ei pystytty tekemään. Vaikeudet muodostaa kytkentä TPK:n kaikkien strategisten päämäärien ja Pori 2020 -strategiasta johdettujen tavoitteiden välillä viittaavat siihen, että Pori 2020 -strategia ei yksiselitteisesti ohjaa Porin kaupungin sisäistä laskentatoimea. Havaintojen vahvistaminen vaatisi kuitenkin lisähaastatteluiden tekemistä Porin kaupungin sisällä.

#### **4.4 Sisäisellä vuokralla ohjaamisen reiluus ja sopimuspolitiikka**

Sen tutkiminen, toimiiko strateginen ohjaus sisäisellä vuokralla halutulla tavalla, on rajattu tämän case-tutkimuksen ulkopuolelle. Tehdyistä haastatteluista saatiin kuitenkin viitteitä ongelmista, joista tässä luvussa muutama maininta. Strategisen ohjausvälineen toimivuuden ja ohjauksen hyväksynnän asiakkaiden keskuudessa havaittiin luvussa 3.3 esitetystä viitekehyksessä riippuvan siitä, perustuuko ohjaus todella kuntastrategiassa määriteltyihin tavoitteisiin. Toinen tutkielman luvussa 2.4.3 esille tullut ohjauksen hyväksyntään vaikuttava asia oli se, koetaanko sisäinen siirtohinta eli tässä tapauksessa sisäinen vuokra reiluksi. Sisäisen siirtohinnoittelun reiluksi kokeminen on kiinni siitä, miten läpinäkyvästi ja ymmärrettävästi sisäinen siirtohinta muodostuu.

Kuten luvussa 2.4.3 todettiin voi liian korkea siirtohinta aiheuttaa sen, että kapasiteetti jää vajaakäytölle, mikä tarkoittaisi case-kohteessa sisäisten toimitilojen jäämistä tyhjilleen. Sisäisten vuokrien nousu voi ajaa asiakkaat miettimään, onko järkevää oman yksikön kannalta toimia kaupungin omissa tiloissa, jos vuokra on suurempi kuin olisi ulkopuolisen tahon tiloissa. Vaihtoehtona olisi käyttää vuokrakustannuksista säästyvät määrät varsinaiseen tuotantotoimintaan ja näin parantaa oman yksikön tai vastualueen suoriutumista. Tämän kaltainen pohdinta käy ilmi esimerkiksi seuraavasta haastattelupöytäkirjasta:

*Teknisen palvelukeskuksen Talonrakennuksen tukikohta sijaitsee ulkoisella taholla vuokralla. Suunnitelmat on tehty muutosta kaupungin omiin tiloihin [...] omien tilojen vuokrat ovat suuremman kuin ulkoisen tahon [...] omissa tiloissa vuokra menee ”taskusta taskuun”[...] Se, mikä kan-*

*nattaa riippuu siitä, mistä näkökulmasta katsotaan. Jos katsotaan vain Talonrakennuksen kannattavuutta, kannattaisi pysyä ulkoisella taholla vuokralla.*

(Koppelomäki, 13.5.2014)

Kotiniemen (haastattelu 22.10.2014) mukaan kaikille sisäisiä tiloja käyttäville asiakkaille, olivat ne sitten Toimitilat -taseyksikön näkökulmasta sisäisiä tai ulkoisia asiakkaita, on annettu lisämääräraha-kehys kattamaan sisäisen vuokran pääoma- ja kunnossapitovuokran osuutta (ks. kuvio 9). Toimitilat -taseyksikön asiakasmääritelmään palataan luvussa 4.6.1. Pohdittaessa koko kaupungin näkökulmasta sitä, kannattaako organisaatioyksiköiden olla vuokralla ulkoisessa vai sisäisessä toimitilassa, niin tulee vertailulaskelmissa ottaa huomioon myös edellä mainitun vajaakapasiteetin aiheuttamat kustannukset. Jos halutaan tehdä vaihtoehtokustannuslaskelma ulkoisen tilan ja vastaavaan käyttöön soveltuvan sisäisen tilan vuokrauskustannusten välillä, tulee ulkoisten vuokratilakustannusten päälle laskea tyhjilleen jäävän sisäisen tilan aiheuttamat kustannukset. Ulkoinen vuokra, johon on lisätty tyhjäksi jäävän tilan aiheuttamat kustannukset on kustannuserä, jonka kunta kokonaisuudessaan joutuu tilasta maksamaan edellyttäen, että sisäiselle tilalle ei löydy vaihtoehtoista käyttöä tai maksajaa.

Toimitilat -taseyksikön ja sisäisten tilojen käyttäjien välillä ei ole tehty virallisia vuokrasopimuksia, koska lainopillisesti ne on katsottu pätemättömiksi. Pätemättömyys ilmenee siinä tosiasiasa, että Porin kaupunki ei voi tehdä sopimusta Porin kaupungin kanssa. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.) Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan TPK:ssa halutaan puhua sen omien yksiköiden kesken kumppanuussopimuksista, ei niinkään virallisista urakkasopimuksista. Koppelomäki (2010, 22) on tutkielmassaan sisäisestä kumppanuudesta todennut, että TPK:ssa siihen liittyy kaksi suurta haastetta: 1. ajantasaisen ja käyttökelpoisen mittariston puuttuminen sekä 2. ongelmat tiedonkulussa yksiköiden kesken. Kumppanuussopimuksia ei tällä hetkellä ole muiden kuin liikenne- ja puistoalueiden kunnossapidosta. Usein sisäisissä kumppanuussopimuksissa on niin, että palvelun tilaaja määrää sen, paljonko palvelun tuottaja käyttää rahaa. (Koppelomäki, haastattelu 13.5.2014.) Lehtonen (haastattelu, 12.5.2014) koki, että vaikka sisäinen kumppanuussopimus olisi tehty, niin se voi siitä huolimatta aina muuttua. Kotiniemen (haastattelu, 22.10.2014) mukaan kumppanuussopimuksen on tarkoituskin muuttua. Tällä muuttamistarpeella tarkoitetaan tilannetta, jossa sopimuksessa asetettuihin tavoitteisiin ei ole päästy, jolloin kumppanuussopimuksen sisältöä on tarve muuttaa. Muuttamistarpeen ilmetessä, voidaan pureutua siihen, mistä tavoitteiden toteutumattomuus on johtunut. (Kotiniemi, haastattelu 22.10.2014.)

## 4.5 Sisäinen vuokra investointitarpeen indikaattorina

Porin kaupungissa investoinnit on jaettu neljään osaan: 1. talonrakennusinvestointeihin, 2. TPK:n investointikohteisiin, 3. irtainomaisuuteen liittyviin investointeihin ja 4. liikelaitosten investointeihin. Tämän tutkielman kannalta olennainen investointikokonaisuus on talonrakennusinvestoinnit. Tähän investointikokonaisuuteen sisältyy kaikki talonrakennuskohteet sekä kiinteistöjen kunnossapitoon käytettävä kokonaissumma. (Talousarvion 2015 ja taloussuunnitelman 2016–2017 laadintaohjeet, 6.) Kaupunginvaltuusto vahvistaa vuosittain talousarvion vahvistamisen yhteydessä investointimäärärahat rakennuskohteittain (ks. esim. Porin kaupungin talousarvio 2015 – – 2014, 81).

Porin kaupunginvaltuusto, jonka toimikausi on 2013–2016, on allekirjoittanut valtuustososopimuksen, jossa on tehty periaatepäätös nettoinvestointitason laskemisesta, mutta samalla myös siitä, että nettoinvestointitaso ei laske alle 30 milj. €/vuosi (Valtuustososopimus 2013–2016, 2). Tämä investointitaso pitää sisällään kaikki yllämainitut investointiryhmät, siis myös liikelaitosten investoinnit. Näin pitkää valtuustososopimusta ei Porin kaupungissa ole ennen allekirjoitettu ja, se sitoo investointeja totuttua pidemmäksi aikaa. (Juhola, haastattelu 14.5.2014).

### 4.5.1 Investointiprosessi

Edellä mainittuihin talonrakennusinvestointeihin vahvistettu investointimääräraha on Toimitilat -taseyksikön tulosalueen T76 budjetissa (Juhola, haastattelu 14.5.2014), mutta investointisuunnitelmassa määrärahat on jaettu kohteittain eri tulosalueille käytyjen neuvotteluiden ja tulosalueiden antamien lausuntojen perusteella (Talousarvion 2015 ja taloussuunnitelman 2016–2017 laadintaohjeet, 6). Talonrakennusinvestoinnit jakautuvat peruskorjausinvestointeihin, uudisrakentamiseen sekä kunnossapitoinvestointeihin. Talousarviossa uudisrakennuskohteille kohdistettu investointimääräraha on määritelty rakennuskohteittain valtuustoon nähden sitoviksi eriksi, eli valtuuston vahvistamaa määrärahakehystä ei saa ylittää. Käytännössä vastuu siitä, että investointikehyksessä uudisrakennuskohteiden osalta pysytään, on TPK:ssa investointiprojekteista vastaavilla rakennuttajilla ja rakennuspäällikkö Harri Juholalla. Seuraavassa taulukossa 5 on kuvattu Porin kaupungin nettoinvestointitason kehitys, jossa on huomioitu myös investointitulot.

Taulukko 5 Nettoinvestointitason kehitys Porin kaupungissa (milj. €)

## Kokonaisnettoinvestoinnit

Toteutunut	Toteutunut	Vahvistettu	Vahvistettu		
TP 2012	TP 2013	TA 2014	TA 2015	TS 2016	TS 2017
57,9	33,3	23,2	26,7	27,1	26,8

## , joista talonrakennusnettoinvestoinnit

Toteutunut	Toteutunut	Vahvistettu	Vahvistettu		
TP 2012	TP 2013	TA 2014	TA 2015	TS 2016	TS 2017
24,7	16,2	13,7	15,8	14,7	13,5

Teknisen lautakunnan (TELA 19.8.2014 § 234) vahvistama investointiehdotus vuodelle 2015 ja suunnitelmavuosille 2016 ja 2017 oli kaupunginhallituksen (KH 16.6.2014 § 356) vahvistaman kokonaisinvestointikehyksen mukainen, mutta TPK on siirtänyt määrärahoja investointiryhmien sisällä saadakseen tulosalueiden kanssa sovituille talonrakennuskohteille tarvittavat määrärahat. Määrärahat on tasattu TPK:n omista investointikohteista, jotka liittyvät muuhun infrastruktuuriin kuin rakennuksiin sekä karsimalla tulosalueiden käytössä olevaa irtaimistomäärärahaa. (TELA 24.6.2014 § 204.)

Investointien toteutuksesta vastaa TPK:n Omistamisen -yksikön alainen Rakennuttamisen -vastuualue, joka käytännössä tilaa investoinnit ja vastaa niiden kilpailutuksesta sekä sopimusten teosta. Rakennuttamisen -vastuualueella tilaajana on lähtökohtaisesti velvollisuus työllistää TPK:n omaa henkilökuntaa eli sitä henkilökuntaa, joka työskentelee Rakentamisyksikön sisäisissä toiminnoissa. (Juhola, haastattelu 14.5.2014.)

*Pakkaa tulemaan hankkeet kalliimmiksi tämän (velvollisuuden työllistää TPK:n omaa henkilökuntaa) vuoksi, kuin mitä olisi vapaassa kilpailussa.*  
(Juhola, 14.5.2014)

Talonrakennukseen budjetoidusta investointimäärärahasta varattiin esimerkiksi vuodelle 2014 sisäisen rakennuskannan kunnossapitoon 3 milj. €, josta 2 milj. € sidottiin kunnossapitosuunnitelman mukaisiin kohteisiin sen mukaan, miten Rakennuttamisen -vastuualueella toimivat rakennuttajat keskenään sopivat. Loput miljoona euroa jätettiin käytettäväksi mahdollisiin ennalta-arvaamattomiin kunnossapitotarpeisiin vuoden aikana. Tarve peruskorjaukseen tai muuhun kunnossapitotyöhön lähtee tulosalueilta. (Juhola, haastattelu 14.5.2014).

#### 4.5.2 Sisäinen vuokra ja investointitarve

Se, että sisäistä vuokraa on mahdollista hyödyntää investointitarpeen indikoimiseen, ilmeni case-tutkimuksen aikana, kun tutkittiin sisäisen vuokran komponentteja tarkemmin.

Komponenteilla tarkoitetaan pääoma- ja kunnossapitovuokran ja ylläpitovuokran osuutta sisäisestä vuokrasta. Seuraavassa taulukossa 6 on esitetty yhteenvedona sisäisen vuokran hyödyntämismahdollisuudet investointitarpeen indikaattorina Porin kaupungissa.

Taulukko 6 Sisäisen vuokran hyödyntäminen investointitarpeen indikaattorina Porin kaupungissa

Indikaattori	Mitä voidaan havaita?	Ongelmat tai päätelmät
Pääomavuokran rakennuskohtainen suuruus	Pieni pääomavuokran osuus voi indikoida rakennuksen lisääntyntä peruskorjaustarvetta.	Korjausvelka kasvaa.
Pääomavuokran rakennuskohtainen suuruus	Suuri pääomavuokran osuus tarkoittaa, että rakennukseen on tehty peruskorjaus tai rakennus on uusi.	Vaatii käyttäjältä jo hankesuunnitelmavaiheessa laskemien tekemistä siitä, miten kattaa kasvavat tilakustannukset.
Rakennusten kunnossapitovuokrat tuottavat vuokratuloja enemmän, kuin mitä rakennuksien kunnossapitoon saadaan kunnossapitomäärärahaa	Saadaan vähemmän kunnossapitomäärärahaa kuin, mitä tilojen pitäminen nykykunnossa vaatisi.	Tilakanta rapistuu.
Rakennuksen kunnossapitovuokra on suuri	Tila on luonteeltaan erityinen.	Tila voi olla osa rakennusta. Kohdistuuko tilaan tarvittava määrä kunnossapitomäärärahaa?

Luvussa 4.2.1 mainittiin, että rakennuksen tekninen arvo nousee, kun rakennus peruskorjataan. Samalla nousee rakennukseen kohdistettava pääomavuokra. Tästä voidaan tulkita, että mitä pienempi sisäisen vuokran pääomavuokran osuus on, sitä todennäköisesti enemmän rakennukseen kohdistuu peruskorjaustarpeita eli toisin sanoen investointitarvetta. Tämä nähtiin luvussa 4.2.1 mainituissa esimerkeissä koskien Porin kaupungintaloa sekä Maantiekadun sairaalaa, joissa vuokrat ovat korkeita, koska peruskorjaus on nostanut rakennuksen teknistä arvoa ja sen myötä rakennuksen pääomavuokran osuutta. Näihin rakennuksiin ei enää kohdistu suurempia peruskorjaustarpeita lähitulevaisuudessa.

Sisäisen vuokran kunnossapitovuokran osuuden pohjalla ovat valtakunnalliset samaan käyttötarkoitukseen tarkoitettujen rakennusten keskimääräiset arvot. Esimerkkinä tilasta, jonka kunnossapitovuokran laskentaperusteena oleva uushankinta-arvo on suuri, toimii ruumishuone. Ruumishuoneen vuokra on suhteessa suuri, koska tilan tekninen varustelu on vaativa (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014; Lehtonen, haastattelu 12.5.2014). Suoraan kunnossapitotarve ei ole kytköksissä siis rakennukseen toteutettuihin kunnossapitotöihin vaan valtakunnallisiin vertailuarvoihin ja siis rakennuksen luonteeseen. Sisäisen vuokran kunnossapitovuokra kuvaa sitä kunnossapitomäärärahan määrää, joka rakennukseen tulisi käyttää, jotta rakennus pysyisi nykykunnossa (Juhola, haastattelu 14.5.2014). Kun-

nossapitovuokran lisääminen sisäiseen vuokraan on tuonut osaltaan ilmi sen, että tulosalueilta kerätty sisäinen vuokra ei ohjautu tällä hetkellä Porin kaupungissa tilakantaan. Tästä osoituksena seuraava haastattelukommentti:

*Saamme kunnossapitovastiketta enemmän kuin investointeihin kunnossapitorahaa.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Tilakantaa ohjautumisella tarkoitetaan kunnossapitovuokrilla kerättyjen varojen käyttöä tilojen peruskorjaukseen eli, omaisuuden pitämiseen käyttökelpoisena tai sen arvon säilyttämiseen. Kuten luvussa 2.6.2 mainittiin, liittyy omaisuuden arvon ja käyttökelpoisuuden säilyttäminen omistajapoliittiseen päätöksentekoon.

#### **4.6 Toimitilojen hallinnan ja vuokrauksen organisointi**

TPK:ssa on tapahtunut historiassa kymmeniä organisaatiomuutoksia, lähtien 1920-luvusta, jolloin oli vain kaupungininsinööri ja päättyen viime kesänä 2014 toteutettuun viimeisimpään muutokseen. Tiedot organisaatiomuutoksista perustuvat TPK:n asiakirjahallinnon suunnittelijan Katariina Kärnän työnsä tueksi keräämään materiaaliin. Myös toimitilojen hallinta ja vuokraus toimintona on ollut mukana muutoksissa. Tässä luvussa on kuvattu lyhyesti taustana ne muutokset, jotka ovat tapahtuneet TPK:ssa vuodesta 2007 tähän päivään. Case-tutkimuksen tarkoitus on tutkia nykyisen organisaatiomallin vaikutusta sisäiseen vuokran hyödyntämiseen, joten edellisten organisaatiomallien vaikutus kyseisenä ajanjaksona määriteltyn sisäiseen vuokraan on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle.

TPK:n organisaatio, joka on hallintokunta eli kunnan eriyttämätön yksikkö, jakaantui vuodesta 2007 vuoteen 2008 asti aluetekniikan yksikköön ja tilapalveluyksikköön. Kolmantena yksikkönä toimi hallintoyksikkö. Aluetekniikan yksikköön kuuluivat maaomaisuuteen liittyvät asiat, kuten kadut ja puistot ja tilapalveluyksikköön kiinteistöihin liittyvät asiat kuten toimitilojen hallinta ja vuokraus. Yksiköt vastasivat palveluista suunnittelusta toteutukseen. (Koppelomäki 2010, 3–4.) Sisäinen vuokra oli tuolloin osa TPK:n tulosalueen T72 toimintatuottoja ja toimitiloihin liittyvät kustannukset tulosalueen toimintakuluja.

Vuoden 2009 alusta TPK:n organisaatio muuttui niin, että organisaatio muodostui kolmesta yksiköstä: hallintoyksiköstä, omistamisen yksiköstä ja rakentamisyksiköstä sekä ajoneuvokeskuksesta, joka toimi 1.1.2009 alkaen TPK:n alaisena laskennallisena taseyksikkönä (Koppelomäki 2010, 3–4; TELA 25.11.2008 § 505). Tässä organisaatiomallissa ajatusmalli siitä, että yksiköt vastasivat palveluista suunnittelusta toteutukseen, muuttui.

Rakentamisyksikön toiminta-ajatuksena on toimia nettoyksikkönä, mikä tarkoittaa menojen kattamista toiminnasta saatavilla tuloilla. (Koppelomäki 2010, 4.) Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan TPK:ssa ei kuitenkaan puhuta nettoyksiköstä vaan netto budjetoinnista. Kun on kyse toimitiloista, voidaan sanoa, että Omistamisen -yksikön ja sen sisällä erityisesti Rakennuttamisen -vastuualueen rooli oli ja on edelleen lähinnä järjestää palveluita. Järjestäminen pitää sisällään myös tilaajana toimimisen. (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014.) Näitä palveluita voidaan ostaa TPK:n oman organisaation sisältä, mutta myös ulkopuolisilta urakoitsijoilta. Ulkopuolisten urakoitsijoiden käyttö onkin rahallisesti suurempaa kuin oman organisaation käyttö. (Juhola, haastattelu 14.5.2014.) Vuoteen 2010 asti toimitilojen hallinta ja vuokraus oli osa Omistamisen -yksikön Kiinteistövarallisuutta. Myös tässä organisaatiomallissa toimitiloista saatavat vuokratuotot sekä tilojen ylläpitokustannukset olivat osa koko TPK:n tulosalueen T72 käyttötaloutta.

Vuoden 2011 alusta Porin kaupungissa ne rakennukset, jotka toimivat palvelutuotannon runkona ja, joiden omistus oli omistajapoliittisten linjausten mukaan katsottu tarkoituksenmukaiseksi pitää Porin kaupungilla, siirrettiin kaupunginvaltuuston päätöksellä teknisen lautakunnan alaiseen taseyksikköön. (KV 10.5.2010 § 118; KH 21.9.2009 § 901; KVVYHT 14.12.2009 § 48.) Tällöin Porin kaupungissa puhuttiin vain taseyksiköistä ilman, että niitä eriytettiin laskennallisiksi tai kirjanpidollisiksi. Kuten luvussa 3.1.2 on todettu, on avaavan taseen ja yleensäkin taseen esittäminen talousarviossa tai tilinpäätöksessä laskennallisen taseyksikön mallissa vapaaehtoista. Kunnalla ei ole velvoitetta sitä esittää (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014). Nykyinen 30.6.2014 alkaen voimassaoleva TPK:n organisaatiokaavio esitettiin tutkielman luvussa 4.2 kuviossa 7.

#### **4.6.1 Toimitilat -taseyksikön organisaatiomalli**

Vuonna 2011 perustettu Toimitilat -taseyksikkö on oma tulosalueensa T76, jolle kaupunginhallitus vuosittain vahvistaa oman, TPK:n tulosalueesta T72 erillisen, määrärahakehysten eli kohderahoitteisen organisaatiomallin ollessa kysymyksessä, lähinnä tulovaatimuksen. Lisäksi luvussa 4.5.1 mainittu koko kaupungin talonrakennusinvestoinneille vahvistettava investointikehys on Toimitilat -taseyksikön tulosalueen budjetissa eli talousarviossa. Tutkielman liitteessä 4 on Toimitilat -taseyksikön tuloslaskelmat ja taseet vuosilta 2011–2013 sekä vuoden 2014 ja 2015 talousarvio. Taseyksikön tuloslaskelman ja taseen kuvaaminen tässä tutkielmassa auttaa havainnollistamaan sisäisen vuokran asemaa nykyisessä organisaatiomallissa ja, lisäksi se toimii taustana organisaatiomalliin kohdistuvalle kritiikille, johon palataan luvussa 4.6.2. Kuten taulukosta liitteessä 4 huomataan, ei Toimitilat -taseyksikön tasetta ole enää vuoden 2014 talousarviossa esitetty, johon tuen laskennallisen taseyksikön määritelmän tarkentumisesta.

Toimitilat -taseyksikössä ei ole henkilökuntaa, vaan yksiköön on eriytetty karkeasti jaoteltuna vuokraustoiminnan tuotot ja toimitilojen kunnossa- ja ylläpitoon liittyvät menot (Juhola, haastattelu 14.5.2014). Toimitila -taseyksikkö toimii sekä palveluiden tilaajana että tuottajana, kuten Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan tehdään muissakin TPK:n yksiköissä. Toimitilat -taseyksikön toiminnasta tilaajana ja toimitilapalveluiden tuottamisesta palvelutoiminnan käyttöön vastaa toimitilapäällikkö Markku Lehtonen. Hänen palkkaansa tai muiden sisäisen vuokran sisältämien palveluiden hankintaan osallistuvien henkilöiden palkkaa ei makseta Toimitilat -taseyksikön määrärahoista vaan TPK:n Omistamisen -yksikön Kiinteistövarallisuuden vastuualueen määrärahoista. Näitä palkkakustannuksia ei vyörytetä Porin kaupungissa sisäiseen vuokraan.

Sisäisessä käytössä tiloja oli haastatteluhetkellä Lehtosen (haastattelu 12.5.2014) mukaan 243 933,6 m<sup>2</sup>. Porin kaupungissa on vuodesta 1978 alkaen pidetty kirjaa rakennuksista.

*Me olimme ihan uranuurtajia Suomessa tässä asiassa.*

(Lehtonen, 12.5.2014)

Toimitilat -taseyksikön asiakkaat, joille kohdistuu sisäinen vuokra, voidaan jaotella seuraavasti:

- Porin kaupungin palvelutuotannosta tai hallinnollisista toimista vastaavat muut tulosalueet, taseyksiköt ja liikelaitokset (Toimitilat -taseyksikön näkökulmasta ulkoiset asiakkaat)
- TPK:n sisällä toimivat muut yksiköt ja vastuualueet mukaan lukien TPK:n alaiset muut taseyksiköt (Toimitilat -taseyksikön näkökulmasta sisäiset asiakkaat).

Tämä Toimitilat -taseyksikön asiakasmääritelmä on erilainen kuin Kärnän (2013, 39–40) Toimitilat -taseyksikön asiakasmääritelmä toimitilainvestointien näkökulmasta. Kärnän mukaan toimitilainvestointien sisäinen asiakas on toinen hallintokunta ja ulkoinen asiakas kuntalainen. Haastateltaessa Kärnä (haastattelu, 17.9.2014) kävi ilmi, että nyt TPK:ssa toimiessaan hän on huomannut, että sisäisen toiminnan kannalta voi suppeampi asiakasmääritelmä olla tarpeen eli määritelmä, joka rajoittuu kaupunkiorganisaation sisään ja jättää kuntalaisen asiakkaana pois.

#### 4.6.2 *Nykyiseen organisaatiomalliin kohdistuva kritiikki ja pohdintoja vaihtoehtoisista malleista*

Kuten edellä luvussa 4.6.1 todettiin, on toimitilojen hallinta ja vuokraus Porin kaupungissa nykyisin organisoitu laskennalliseksi taseyksiköksi, jossa ei ole henkilökuntaa. Sairanen (haastattelu, 15.5.2014) kiteytti toimitilojen hallinnan ja vuokrauksen eriyttämisen tausta-ajatuksen seuraavasti:

*Se, mitä eriyttämisellä tässä tapauksella haettiin, oli että pystyttäisi osoittamaan, mikä on rahoitustarve sisäisen vuokran osalta. Mikä on pääomavuokratarve, mikä on kunnossapitovuokratarve jne.*

(Sairanen, 15.5.2014)

Kuten luvussa 3.1.2 on mainittu, ei laskennallisella taseyksiköllä ole tasejatkuvuutta, eli tilikauden yli- tai alijäämä ei kumuloidu katettavaksi tai käytettäväksi seuraaville vuosille. Tase tasataan peruspääomalla, joka käy ilmi liitteen 4 lisäksi seuraavasta haastattelupöytäkirjasta:

*Laskennallisessa taseyksikössä tase tasataan peruspääomalla. Se ei ole silloin aito vaan se on laskennallinen.*

(Sairanen, 15.5.2014)

Tasejatkuvuuden puuttuminen koetaan TPK:ssa ongelmaksi, kuten käy esimerkiksi ilmi seuraavasta:

*Kun (jokin isompi kiinteistökokonaisuus) myydään, niin koska taseyksiköllä ei ole tasejatkuvuutta, ei myynnistä saadut tulot tule taseyksikölle vaan keskushallinto haluaa varat muuhun käyttöön.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Sisäiset vuokrat ovat tällä hetkellä reaalitasolla (Kotiniemi, haastattelu 30.4.2014; Lehtonen, haastattelu 12.5.2014), mikä tarkoittaa, että rakennukset pysyisivät nykykunnossa, jos sisäiset vuokratuotot saataisiin täysmääräisinä takaisin tilakantaan (Juhola, haastattelu 14.5.2014).

*Näillä vuokrilla voitaisiin perustaa liikelaitos, taseyksikkö tai tytäryhtiö. Voitaisiin karistaa kaikki vanha rasisus rakennusten pitämisen ympäriltä ja ruveta hoitamaan niitä uudella tavalla [...] TPK kerää vuokran nimellisen, jota kaupunki sitten kierrättää [...] Sisäisen vuokran palautuminen*

*tilakantaan tapahtuu taloushallinnossa, ei TPK:ssa. Se palautuu, mikä saadaan määrärahana.*

(Lehtonen, 12.5.2014)

*Idea, joka ei ole minun mielestäni toteutunut oli, että kun pystymme vuokrilla näyttämään todellisen investointitarpeen, niin kaupunki pystyisi sen määrän rahaa investointeihin antamaan [...] Näillä laskelmilla ei kuitenkaan ole merkitystä vaan päätökset siitä, paljonko investoidaan, tehdään muilla perusteilla.*

(Sairanen, 15.5.2014)

*Sisäisellä vuokralla ei kuitenkaan voida (vieläkään) uudisrakentaa eli kasvattaa rakennusten nykyarvoa.*

(Juhola, 14.5.2014)

Huolimatta siitä, että laskennallinen eriyttäminen ei tasejatkuvuuden puuttumisen vuoksi haastatteluiden mukaan riitä, niin koetaan toimitilojen hallinnan ja vuokrauksen eriyttäminen kuitenkin edistykseksi siihen verrattuna, että kyseinen toiminta olisi puhtaasti TPK:n tulosalueen T72 alaista toimintaa.

*Me näemme sen ja sille voidaan tehdä aito tilinpäätös.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Kotiniemen (haastattelu, 30.4.2014) mukaan oli tärkeää, että toimitilat oli organisoitu taseyksiköksi siinä kohtaa, kun lähdettiin perustelemaan pääoma- ja kunnossapitovuokran lisäämistä sisäiseen vuokraan. Vaikutus näkyi konkreettisesti taseyksikön toimintatuloissa.

Kun haastatteluissa pohdittiin sitä, millä edellytyksillä Toimitilat -taseyksikön organisaatiomallia voisi muuttaa, niin asia vaikutti tiivistyvän asiakaskunnan laajuuteen, toiminnan kannattavuuteen sekä siihen, millaisia motiiveja yhtiöittämiseen on. Asiakaskunnan laajuuteen ja toiminnan kannattavuuteen viittasi Kotiniemi (haastattelu 30.4.2014) seuraavasti:

*Jos tuotetaan palveluja kaupungin ulkopuolelle liikelaitos, jos liikelaitos tuottaa hyvää tulosta siitä tehdään osakeyhtiö.*

(Kotiniemi, 30.4.2014)

Haasteiksi teknisten palvelujen yhtiöittämisessä Kotiniemi (haastattelu 30.4.2014) näki vuokratuottojen saamisen kannattavalle tasolle sekä kunnallisten yhtiöiden nopean byrokratisoitumisen, eli palaamisen takaisin kunnallisiin hallintotapoihin.

Liikelaitokset ovat vähitellen häviämässä organisaatiomalleina kuntasektorilta. Valta-kunnallisesti liikelaitoksia joko yhtiötetään tai otetaan takaisin peruskuntaan taseyksiköiksi. Yhtiöittämiseen johtaa lähinnä lainsäädännön kiristyminen sen suhteen, millainen toiminta saa olla organisoituna liikelaitokseksi. Paljon palveluita ulospäin eli vapaille markkinoille myyvä taho ei voi olla liikelaitos, johtuen kilpailua vääristävistä elementeistä, joita on käsitelty tutkielman luvussa 3.2. Lisäksi liikelaitoksilla on usein osakeyhtiön elementit jo olemassa. Jos liikelaitoksen liikevaihto ei ole tarpeeksi hyvä, jotta liikelaitos pystyisi toimimaan omillaan, otetaan se takaisin kirjanpidolliseksi taseyksiköksi. Liikelaitoksella ja kirjanpidollisella taseyksiköllä ei ole kovin suurta eroa organisaatiomallina. Suurin ero luvussa 3.1.3 mainitun talousarviokäsittelyn lisäksi onkin se, että kirjanpidollinen taseyksikkö on kunnan lautakunnan alainen yksikkö, kun taas liikelaitoksella on oma johtokunta. Kumpikin organisaatiomalli on kuitenkin suuresti sidoksissa emokuntaan. (Rosenqvist, haastattelu 22.9.2014.)

Jos Toimitilat -taseyksikkö muutettaisiin kirjanpidolliseksi taseyksiköksi, niin olisi kunnalla velvoite esittää sille oma tase ja sillä olisi liikelaitoksen tapaan tasejatkuvuus. Päätöksenteko kuitenkin säilyisi yhtenevänä nykyisen laskennallisen mallin kanssa. Jos toimitilojen hallinta ja vuokraus halutaan organisoida liikelaitokseksi, niin tulee silloin olla hyvä käsitys siitä, tuottaako liikelaitos tarpeeksi liikevaihtoa vuokraustoiminnalla kattakseen toiminnalle asetetut tulotavoitteet ja investoinnit. Ulkoisille tahoille suunnattu vuokraustoiminta ei saa kuitenkaan ylittää lainsäädännön rajoituksia siitä, paljonko ulospäin vapaille markkinoille myyntiä saa olla. Muuten astuu voimaan velvoite yhtiöittämisestä.

#### **4.7 Organisaatiomallin vaikutus sisäisen vuokran hyödyntämiseen Porin kaupungissa**

Luvussa 3.3 on kuvattu teoreettinen viitekehys siitä, miten organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä kunnissa. Tässä luvussa on tarkoitus havainnollistaa tämän teoreettisen viitekehysten soveltuvuutta casekohteessa tehtyjen havaintojen perusteella.

Taulukko 7 Laskennallisena taseyksikkönä toimimisen vaikutus sisäisen vuokran hyödyntämiseen Porin kaupungissa

Organisaatiomalli	Sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntäminen		
	Strategisena ohjausvälineenä	Investointitarpeen indikaattorina	Toiminnan ja investointien rahoituslähteenä
Laskennallinen taseyksikkö	Ohjaaminen on mahdollista sisäisen siirtohinnoittelun sisällön avulla, mutta ohjauksen toimivuus ja hyväksyntä on kiinni siitä, perustuuko ohjaus kuntastrategiasta johdettuihin tavoitteisiin.	Kunnanvaltuusto vahvistaa talousarviossa investointikehyksen. Vaikka sisäinen siirtohinnoitus indikoisi lisääntyneitä investointitarvetta ei se suoraan vaikuta investointipäätöksentekoon, vaan investointipäätökset riippuvat talouden realiteeteista, päätöksentekijöiden tahtotilasta tai toimijan mahdollisuudesta vakuuttaa päätöksentekijät investointitarpeesta.	Eriytetyn toiminnan tuloilla katetaan ko. toiminnan toimintamenoja tasapainotilanteeseen asti => mahdollinen täytetty tulovaatimus ja sen myötä kertynyt ylijäämä kattaa koko kunnan toimintamenoja ja investointeja => ei tasejatkuvuutta.
Organisaatiomalli	Sisäisen vuokran hyödyntäminen		
Organisaatiomalli	Strategisena ohjausvälineenä	Investointitarpeen indikaattorina	Toiminnan ja investointien rahoituslähteenä
Toimitilat -taseyksikkö (laskennallinen taseyksikkö)	Sisäisellä vuokralla tunnistettiin strategisen ohjausvälineen ominaisuuksia. Strateginen ohjaus perustuu pääasiassa Pori 2020 -strategiasta johdettuihin Toimitilat taseyksikölle tarkennettuihin tavoitteisiin. Tuotteistamiselle ei kuitenkaan Toimitilat -taseyksikölle määritellyistä, Pori 2020-strategiaan perustuvista konkreettisista tavoitteista löydetty kytköstä.	Vaikka Porin kaupungissa on mahdollista sisäisen vuokran suuruuden perusteella indikoida rakennukseen kohdistuvaa investointitarvetta, ei sillä ole yhteyttä vuosittaisen investointikehyksen suuruuteen. Investointikehyksen määräytymisen taustalta Porin kaupungissa löytyy valtuustosopimus siitä, että investointitasoa lasketaan sekä taloudelliset realiteetit, joiden valossa on pakko karsia investointeja.	Toimitilat taseyksiköllä ei ole tasejatkuvuutta, joten sen tilikauden ylijäämä ei jää laskennalliselle taseyksikölle investointien kattamiseen eikä alijäämä katettavaksi. Mahdollinen ylijäämä ohjautuu koko kaupungin toiminnan ja investointien rahoitukseen ja alijäämä koko kaupungin katettavaksi.

Taulukkoon 7 on irrotettu luvun 3.3 viitekehyksestä laskennallisen taseyksikön osuus ja tätä osuutta on verrattu case-tutkimuksessa tehtyihin havaintoihin. Taulukosta 7 voidaan havaita, että case-kohteessa pätevät teoreettisessa viitekehyksessä tehdyt havainnot siitä, miten toiminta laskennallisena taseyksikkönä vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämismahdollisuuksiin.

Laskennallisissa taseyksikkömallissa voidaan sisäistä siirtohinnoittelua hyödyntää strategisena ohjausvälineenä, kuten myös sisäistä vuokraa Porin kaupungissa, mutta jotta

ohjaaminen sisäisellä vuokralla koettaisiin oikeutetuksi ja reiluksi, tulee sen perustua kuntastrategiasta johdettuihin tavoitteisiin. Kaikille sisäisen vuokra ohjauksen päämäärille ei Porin kaupungin strategiasta löydetty perustetta, mikä kasvattaa mahdollisuutta, että sisäinen vuokra voidaan kokea epäreiluksi ja sen periminen perusteettomaksi. Pääoma- ja kunnossapitovuokran lisääminen sisäiseen vuokraan on tuonut sisäisen vuokran näkyvämmäksi kustannuseräksi niin Toimitilat -taseyksikön sisäisille kuin ulkoisillekin asiakkaille. Strategisen tuen merkitys on siis entisestään kasvanut.

Sisäisen vuokran pitkän ja lyhyen aikavälin komponentteja, eli pääoma- ja kunnossapitovuokran sekä ylläpitovuokran osuutta, on selkeytetty Porin kaupungissa. Sisäisen vuokran komponenttien avulla voidaan ennustaa tilakantaan liittyvän investointitarpeen määrää. Vaikka sisäisen vuokran pääoma- ja kunnossapitovuokran osuus ja niiden tuottama tulokertymä indikoisi investointitarvetta, niin ei laskelmilla osoitetulla investointitarpeella ole vaikutusta investointipäätöksentekoon laskennallisen taseyksikkömallin ollessa kyseessä. Investointipäätöksentekoon laskennallisessa taseyksikkömallissa voivat vaikuttaa kunnan taloudellinen tilanne, päätöksentekijöiden tahtotila sekä toimijan vakuuttavuus investointitarvetta esittäessä. Kuntien kestävyysvajeesta johtuvat sopeuttamisvaatimukset sekä taloudelliset realiteetit vaikuttavat Porin kaupungin investointipäätöksentekoon laskelmilla osoitettua investointitarvetta enemmän. Osoituksena tästä on Porin kaupungin allekirjoittama valtuustososopimus, joka sitoo investointipäätöksentekoa pidempään kuin ennen.

Teoreettisen viitekehityksen mukaan laskennallisella taseyksikkömallilla ei ole tasejatkuvuutta. Näin ollen organisaatiomallissa kertynyt ylijäämä kattaa koko kunnan toimintamenoja ja investointeja. Jos siis sisäisillä tuloilla pystytään kerryttämään tilikauden ylijäämää, niin ei se ohjaudu välttämättä sen toiminnan ja investointien katteeksi, johon rahoitusta on kerätty. Case-kohteessa tämä tarkoittaa sitä, että sisäinen vuokra ei kokonaisuudessaan ohjaudu tilakantaan vaan vain se määrä, jonka Toimitilat -taseyksikkö saa investointimäärärahana.

## 5 LOPUKSI

### 5.1 Johtopäätökset ja yhteenveto

Tutkielman tavoitteena on ollut vastata tutkimuskysymykseen siitä, miten organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen strategisena ohjausvälineenä, investointitarpeen indikaattorina sekä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä kunnissa. Vaikutussuhteesta on luotu teoreettinen viitekehys, joka on esitetty tutkielman luvussa 3.3. Viitekehysten luomiseksi on analysoitu toimintaa kunnan sisäisen ja ulkoisen konsernin organisaatiomalleissa.

Luodun viitekehysten soveltuvuutta on tutkielmassa havainnollistettu toteutetun case-tutkimuksen avulla, jossa case-kohteena on ollut Porin kaupungin teknisen palvelukeskuksen Toimitilat -taseyksikkö ja sen harjoittama sisäisten toimitilojen vuokraustoiminta.

#### 5.1.1 *Strateginen ohjausväline*

Ensimmäinen sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämismahdollisuus, jota tutkielmassa on analysoitu, on sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntäminen strategisena ohjausvälineenä. Tutkielmassa on havaittu, että kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa strateginen ohjaus käyttäen sisäistä siirtohinnoittelua on mahdollista, mutta ohjauksen tulee perustua kuntastrategiaan. Jos ohjaus ei perustu kuntastrategiassa määriteltyihin toiminnan pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteisiin, niin ei ohjaukselle ja, sitä kautta sisäiselle siirtohinnoittelulle ole tukea. Tuen puuttuessa voivat asiakkaat, joille sisäinen siirtohinnoittelu kohdistuu kokea sen epärealistiseksi ja kyseenalaistaa oikeutuksen sen perimiseen.

Kunnan ulkoisen konsernin osalta käsiteltiin tutkielmassa kunnan kokonaan omistamaa kunnallista tytäryhtiötä. Sisäisen siirtohinnoittelun pitää vastata osakeyhtiössä yleisesti käytössä olevaa hinnoittelupolitiikkaa, koska kunnan sisäinen ja ulkoinen konserni ovat riippuvuussuhteessa toisiinsa. Liian korkea siirtohinnoittelu voidaan katsoa kielletyksi valtiontueksi ja liian alhainen siirtohinnoittelu taas peiteltyksi osingoksi. Kunnallisessa osakeyhtiössä ei näin ollen havaittu mahdolliseksi käyttää sisäistä siirtohinnoittelua strategisena ohjausvälineenä sisäisten asiakkaiden ohjaamisen suhteen.

### **5.1.2 Investointitarpeen indikaattori**

Toinen sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämismahdollisuus, jota tutkielmassa on analysoitu, liittyy investointitarpeen indikoimiseen. Sisäistä siirtohintaa voidaan käyttää enustamaan toimintaan liittyvää lisääntyntä investointitarvetta. Se, miten investointitarve sisäisestä siirtohinnoittelusta voidaan päätellä, riippuu sisäisen siirtohinnoittelun pitkän ja lyhyen aikavälin komponenttien määrittelyn selkeydestä, mutta myös organisaatiomallista.

Vaikka sisäinen siirtohintaa indikoisi lisääntyntä investointitarvetta niin se, miten se vaikuttaa investointipäätöksentekoon vaihtelee eri organisaatiomallien sisällä. Niissä organisaatiomalleissa, joille kunnanvaltuusto vahvistaa investointimäärärahat, perustuu investointipäätöksentekoon todellisen investointitarpeen sijaan useammin koko kunnan taloudellisiin realiteetteihin, päätöksentekijöiden tahtotilaan tai toimijan mahdollisuuksiin vaikuttaa tehtäviin investointipäätöksiin.

Liikelaitosmallin kohdalla todettiin, että koska liikelaitoksen kuuluu rahoittaa investointinsa toiminnasta saatavilla tuloilla, voi korkea sisäinen siirtohintaa indikoida sitä, että liikelaitoksen toimintaan liittyy lisääntyntä investointitarvetta. Tällöin liikelaitoksella on paineita lisätä tulorahoitustaan investointien kattamiseksi. Kunnallisen osakeyhtiön mallissa on myös tarkoitus rahoittaa investoinnit tulorahoituksella kuten kunnallisessa liikelaitosmallissa. Sisäistä siirtohinnoittelua voidaan käyttää investointitarpeen indikoimiseen, kuten muissakin organisaatiomalleissa, mutta investointipäätöksentekoon liittyy enemmän omistajan asettamien yhteiskunnallisten tavoitteiden täyttäminen kannattavasti.

### **5.1.3 Toiminnan ja investointien rahoituslähde**

Sisäistä siirtohinnoittelua voidaan siis hyödyntää kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleissa strategisena ohjausvälineenä sekä kaikissa organisaatiomalleissa investointitarpeen indikaattorina. Kolmanneksi, analysoitaessa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämistä toiminnan ja investointien rahoituslähteenä on havaittu, että organisaatiomallilla on tutkituista sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämismahdollisuuksista suurin vaikutus juuri tähän rahoituslähteenä hyödyntämiseen. Kun teoreettisessa viitekehysessä edetään kunnan sisäisen konsernin organisaatiomalleista kohti ulkoisen konsernin organisaatiomallia, niin voidaan havaita, että sisäisillä toimintatuloilla tulee kattaa yhä enemmän toimintaan liittyviä kustannuksia. Myös tasejatkuvuus eli, mahdollisuus rahoittaa investointeja keräytämällä ylijäämää, tulee mahdolliseksi. Samalla myös toimintavapaus suhteessa kunnalliseen päätöksentekoon kasvaa. Tulosalueen eriyttämättömänä osana toimittaessa, sisäisillä toimintatuloilla katetaan koko tulosalueen toimintamenoja ja, sitä kautta koko

kunnan toimintamenoja sekä investointeja. Rahoituskulut ja poistot eivät sisälly tulosalueen valtuustoon nähden sitovaan menomäärärahaan, eikä toiminnalla ole tasejatkuvuutta.

Laskennallisessa taseyksikkömallissa toimintatuloilla pyritään ensisijaisesti kattamaan toimintamenot, mutta myös tulovaatimus on mahdollinen. Rahoituskulut ja poistot eivät sisälly laskennalliselle yksikölle määriteltyyn tulotavoitteeseen, eikä laskennallisella taseyksiköllä ole tasejatkuvuutta. Ylijäämän kerryttäminen toiminnan ja investointien rahoittamiseksi ei siis ole laskennallisessa taseyksikkömallissa mahdollista.

Kirjanpidollista taseyksikköä sitoo valtuustoon nähden tilikauden tulos. Kirjanpidollisen taseyksikön tulee siis kattaa toiminnasta saaduilla tuloilla niin toimintamenot, rahoitusmenot kuin poistotkin. Tasejatkuvuus mahdollistaa sen, että kirjanpidolliselle taseyksikölle voi kertyä ylijäämää, jolla rahoittaa investointeja. Investointipäätökset kirjanpidollisen taseyksikön kohdalla tekee kuitenkin kunnanvaltuusto, jonka investointipäätöksentekoon vaikuttaa usein muut motiivit kuin esimerkiksi sisäisellä siirtohinnoittelulla osoitettu investointitarve.

Liikelaitosmallissa toimintatuotoilla tulee myös kattaa toimintamenot, rahoitusmenot, joiden joukossa korvaus kunnan sijoittamalle peruspääomalle sekä poistot. Liikelaitoksen pitää kattaa investointinsa toiminnasta saamallaan tuloilla, mikä edellyttää liikelaitosmallilta kirjanpidollisen taseyksikön tapaan tasejatkuvuutta. Liikelaitosmallissa on kuitenkin vaarana vastuiden ja päätöksenteon jakautumisen aiheuttama ristiriita. Tämä ristiriita ilmenee kunnanvaltuuston tuloutusvaatimusten ja toiminnan ylläpitämiseksi tarvittavien investointien rahoittamisen välillä. Huomioon tulee kuitenkin ottaa se, että kunnan etu menee aina yksittäisen yksikön edun edelle.

Osakeyhtiömallissa tulee tulorahoituksella kattaa toimintamenot, rahoitusmenot, poistot, tuloverot sekä jakaa mahdollisesti osinkoa omistajille. Lisäksi tulorahoituksella tulee rahoittaa investoinnit. Investointien rahoittamiseksi on osakeyhtiöllä tasejatkuvuus. Verotuksellisten seikkojen pohdinta, muun muassa liittyen arvonlisäveroon, on kunnallisen osakeyhtiömallin kohdalla tärkeää. Tämä johtuu siitä, että kunnallinen osakeyhtiö on kunnasta erillinen verovelvollinen.

#### ***5.1.4 Laskennallisen taseyksikkömallin vaikutus sisäisen vuokran tapauksessa***

Case-tutkimuksessa on havaittu, että sisäistä vuokraa on mahdollista käyttää strategina ohjausvälineenä niin sisäisten asiakkaiden kuin päätöksentekijöidenkin suhteen. Sisäisellä vuokralla halutaan lähinnä lisätä kustannustietoisuutta ja aktivoida niin sisäisiä asiakkaita kuin päätöksentekijöitäkin tarkastelemaan tilakantaa kokonaisuutena. Tutkielmassa saatiin viitteitä myös siitä, että Pori 2020 -strategiasta ei ole suoraan selvästi joh-

dettavissa tavoitteita Porin kaupungin sisäiselle laskentatoimelle, eikä sitä kautta myöskään kaikille sisäisen vuokran ohjaustavoitteille. Selvän strategisen tuen puuttuessa on mahdollista, että sisäinen vuokra koetaan epärealistiseksi tai perusteettomaksi.

Investointitarpeen indikoimisen suhteen on case-tutkimuksessa havaittu, että pääomavuokran osuuden suuruus sisäisestä vuokrasta ennustaa investointitarvetta. Pääomavuokran osuuden ollessa suuri on rakennus uusi tai siihen on tehty peruskorjaus. Tällöin rakennukseen kohdistuva peruskorjaustarve on pieni. Pieni pääomavuokran osuus taas ennustaa lisääntyneitä investointitarvetta, koska tällöin rakennuksen tekninen arvo on teknisten poistojen seurauksena alentunut, eikä siihen ole kohdistunut peruskorjaustoimenpiteitä. Myös sisäisen vuokran kunnossapitovuokrakertymästä voidaan tehdä päätelmiä lisääntyneestä investointitarpeesta, jos kertymää verrataan kunnossapitomäärärahan määrään. Jos kunnossapitovuokrista kertyy enemmän sisäisiä tuloja kuin, mitä kunnossapitoinvestointeihin käytetään rahaa, niin indikoi se tilakannan vähittäistä rapistumista. Case-kohteen osalta investointipäätöksentekoon vaikuttaa eniten tällä hetkellä valtuuston vuosille 2013–2016 allekirjoittama valtuustosopimus. Valtuustosopimuksessa on tehty päätös investointitason laskemisesta, mutta tasoa ei ole määriteltä määrittämällä investointimäärärahan yläraja vaan investointitaso, jonka alapuolelle ei mennä. Valtuustosopimus liittyy kuntatalouden taloudellisiin realiteetteihin eli, sisäisen vuokran indikoimalla investointitarpeen lisääntymisellä ei näillä perusteilla näytä olevan case-kohteessa merkitystä investointipäätöksentekoon.

Case-kohteen ollessa laskennallinen taseyksikkö ei sillä ole tasejatkuvuutta. Tämä on tarkoittanut sitä, että sisäisillä vuokrilla kerätyt varat ovat ohjautuneet koko Porin kaupungin toimintamenojen ja investointien katteeksi, eivätkä täysmääräisenä tilakantaan. Huolimatta siitä, että case-kohteen toimijat kohdistivat kritiikkiä nykyiseen organisaatiomalliin, havainnollistaa case-kohde luodun teoreettisen viitekehityksen soveltuvuutta. Kritiikki kohdistui laskennallisen taseyksikkömallin ominaisuuksiin ja ratkaisuksi ongelmiin nähtiin juuri organisaatiomallin muuttaminen.

## **5.2 Case-tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja jatkotutkimusehdotukset**

Case-tutkimuksessa on sekä tutkimusta tehtäessä että sen tuloksia raportoitaessa käsiteltävä tutkimuksen validiteettiin ja reliabiliteettiin vaikuttavat asiat. Tutkimuksen validiteetilla tarkoitetaan sitä, että tutkija tutkii sitä ilmiötä, jota on tarkoitus tutkia eikä ajaudu tekemään tutkimusta ilmiön tai siihen vaikuttavien asioiden ulkopuolelta. (McKinnon 1988, 35–36.) Tässä tutkielmassa se olisi tarkoittanut esimerkiksi Porin kaupungin strategian ja valtuustosopimuksen taustojen tarkempaa selvittämistä. Tutkimuksen reliabiliteettikysymykset taas koskevat lähteenä käytetyn tiedon luotettavuutta (McKinnon 1988,

36). Reliabiliteetin varmistamiseksi kaikenlainen tiedon triangulointi eli, vertaaminen vaihtoehtoihin lähteisiin ja todisteisiin tai vaihtoehtoisten metodien ja metodologioiden käyttö, on tarpeen (McKinnon 1988, 36; Ryan, Scapens & Theobald 2002, 156). Tässä tutkielmassa käytetyt triangulointimenetelmät on käyty läpi luvussa 1.4.

McKinnon (1988, 37) on tunnistanut neljä pääuhkaa case-tutkimuksen validiteetille ja reliabiliteetille:

- havainnoitsijasta johtuvat vaikutukset
- havainnoitsijan puolueellisuus
- tiedonsaantivaikkeudet
- ihmismielen monimutkaisuus ja rajoittuneisuus.

Tutkielmantekijän interventioasteen minimointi, eli objektiivisuuden säilyttäminen, tunnistettiin jo tutkielman aloitusvaiheessa vaikeaksi, koska tutkielmantekijä työskentelee Porin kaupungissa. Lukan (1991, 171) mukaan toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen saattaa sisältyä subjektiivista aineistoa, jota kuitenkin voidaan pyrkiä minimoimaan ottamalla käyttöön objektiivisuutta parantavia keinoja. Tässä tutkielmassa intervention minimoimiseksi valittiin case-kohteeksi tutkielmantekijälle vähemmän tuttu toimintaympäristö Porin kaupungin sisältä. Ryan ym. (2002, 152) ovat tunnistaneet viisi erilaista roolia, jonka tutkija voi case-kohteen suhteen ottaa: ulkopuolinen tutkija, vierailija, mahdollistava tutkija, osallistuva tutkija tai toimija. Tässä tutkielmassa tutkielmantekijän rooli case-kohteessa oli olla vierailijana, joka kävi tekemässä haastattelut, mutta saattoi kysymyksillään vaikuttaa tutkittaviin, vaikka ei suoraan ollut itse kytköksissä tutkittavan vaikutussuhteen kanssa. Eräässä haastattelussa tämä rooli tuli ilmi, kun haastattelun jälkeen haastateltava totesi, että keskustelu oli selventänyt haastateltavan ajatuksia liittyen tuleviin organisaatiohaasteisiin.

Ihmisen arvomaailma, poliittiset mielipiteet ja tausta vaikuttavat aina asioiden tulkinnaan, mutta tieteellisessä tutkimuksessa on kyettävä hallitsemaan niiden vaikutusta niin, että tehtyjen havaintojen luotettavuus ei kärsi (McKinnon 1988, 38). Tutkielmantekijän tavoitteena oli pyrkiä olemaan mahdollisimman puolueeton tutkimusprosessin aikana sekä tuloksia raportoitaessa. Monessa kohtaa tutkielman teon aikana oli mahdollisuus valita puoli, jota kannattaa tai lähteä puolustamaan. Lisäksi oli vaarana, että lähdetään perustelemaan yksittäisiä havaittuja tarpeita positiivisen kehityksen aikaansaamiseksi. Näitä vastakkainasetteluja aiheuttivat TPK:n sisäisen organisaation ja kunnan päätöksenteon rakenne sekä tutkielmantekijän oma tausta tietyn organisaatiotason edustajana. Tehtyjen havaintojen luotettavuuden varmistamiseksi on tutkielmassa kaikille havainnoille pyritty esittämään teoreettinen perusta.

Tiedonsaantiin ei tutkielman teon aikana vaikuttanut liittyvän minkäänlaisia vaikeuksia, mikä johtui ylemmän johdon luvasta käyttää kaikkia mahdollisia tietolähteitä, jopa

salaisia. Tutkielmassa on käytetty kuitenkin vain julkisia lähteitä, koska tutkielma on julkinen, eikä siitä haluttu salata mitään osia. Voi olla, että koska salaiset lähteet oli rajattu pois, niin tutkielman teon aikana julkaistut yhtiöittämissaikkeet case-organisaatioon liittyen tulivat tutkielmantekijälle yllätyksenä. Tämä ei kuitenkaan ole vaikuttanut tutkielman tuloksiin vaan päinvastoin antoivat tehdyille havainnoille pohjaa.

Case-tutkimuksen validiteettikäsitteeseen liittyy myös tutkimuksen tulosten yleistettävyyteen ja tutkimuksen toistettavuuteen liittyvät asiat (ks. esim. Ryan ym. 2002, 155). Vaikka tutkielmassa luvussa 3.3 luodulla teoreettisella viitekehyksellä on pyritty muodostamaan synteesi siitä, miten organisaatiomalli vaikuttaa sisäisen siirtohinnoittelun hyödyntämiseen kunnissa, niin vaatii viitekehysten soveltuvuus ja yleistettävyys jatko-tutkimusta. Teoreettisen viitekehysten havaintoja tulisi testata empiirisesti kaikkia viitekehyksessä mainittuja organisaatiomalleja käyttäen, eri toimialoilla ja eri kunnissa. Kvantitatiivinen eli määrällinen lähestymistapa voisi tuoda lisätietoa siitä, miten yleistettävissä tutkielmassa tehdyt yksittäiset havainnot lopulta ovat. Tämän tutkielman osalta voidaan kuitenkin todeta, että case-tutkimus on toistettavissa sekä, että tulosten yleistettävyys vaatii laadulliselle tapaustutkimukselle tyypillisesti jatkotutkimusta.

## LÄHTEET

- Andersson, Roland – Söderberg, Bo (2011) Internal rents and ownership of state properties: experiences from Sweden. *Journal of Corporate Real Estate*, Vol. 13 (1), 64–76.
- Anttiroiko, Ari-Veikko – Haveri, Arto – Karhu, Veli – Ryytänen, Aimo – Siitonen, Pentti (2007) *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet*. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere.
- Anttiroiko, Ari-Veikko – Siitonen, Pentti – Malinen, Pekka — Haahtela, Tero (2012) Johdanto. Teoksessa: *Huomispäivän infrastruktuuri: Näkökulmia kuntien teknisen toimen uudistamiseen* (2012), toim. Pekka Malinen, Ari-Veikko Anttiroiko, Tero Haahtela, Pentti Siitonen, 13–25. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Arvonlisäverolaki (AVL) 30.12.1993/ 1501*. <30.12.1993/1501  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>>, haettu 20.11.2014.
- Cock, Robert – French, Nick (2001) Internal rents and corporate property management: a study into the use of internal rents in UK corporate organisations. *Journal of Corporate Real Estate*, Vol. 3 (3), 270–285.
- Colbert, Gary J. – Spicer, Barry H. (1995) A Multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 (6), 423–456.
- Dikolli, Shane S. – Vaysman, Igor (2006) Information technology, organizational design and transfer pricing. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 41 (2), 203–236.
- Eccles, Robert G. (1983) Control of fairness in transfer pricing. *Harvard Business Review*, Vol. 61 (6), 149–161.
- Emmanuel, Clive R. – Gee, Kenneth P. (1982) Transfer pricing: a fair and neutral procedure. *Accounting & Business Research*, Vol. 12 (48), 273–278.
- Flittner, Katja (2014) *Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittäminen – veroseuraamukset ja verosuunnittelun mahdollisuudet*. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto, Helsinki.
- Hallipelto, Aatos – Kataja, Martti (1980) *Kunnan laskentatoimi*. Suomen Ekonomiliitto ja Weilin+Göös, Espoo.
- HE 176/1991 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion maksuperustelaisiksi. <<http://www.eduskunta.fi/tri-phome/bin/akxhref.sh?%7BKEY%7D=HE+176/1991>>, haettu 25.10.2014.
- HE 203/1998 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion maksuperustelan muuttamisesta. <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1998/19980203>>, haettu 25.10.2014.

- HE 40/2013* vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kilpailulain ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain 4 ja 16 §:n muuttamisesta. <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2013/20130040>>, haettu 25.10.2014.
- Holmström, Bengt – Tirole, Jean (1991) Transfer pricing and organizational form. *The Journal of Law, Economics and Organizations*, Vol. 7 (2), 201–228.
- Iloiu, Mirella – Iloiu, Sorin – Csilinga, Diana (2011) Relevant aspects of public investments evaluation. *Annals of the University of Petrosani*, Vol. 11 (3), 131–138.
- Isoniemi, Harri (2002) *Sisäisten toimitilavuokrien määrittäminen suurissa kaupungeissa*. Licensiaattityö. Teknillinen korkeakoulu, Turku.
- Isoniemi, Harri (2009) *Sisäinen vuokra kunnassa ja kuntayhtymässä*. Kuntaliitto, Helsinki.
- Kallio, Olavi – Martikainen, Juha-Pekka – Meklin, Pentti – Rajala, Tuija – Tammi, Jari (2006) *Kaupungit tilaajina ja tuottajina. Kokemuksia ja näkemyksiä Jyväskylän, Tampereen ja Turun toimintamallien uudistushankkeista*. Tampereen yliopisto: Kunnallistutkimuksia. Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print, Tampere.
- Kehittyvät tilaaja-tuottajamallit suomalaisissa kaupungeissa* (2010) Raportti Toimi-2010 verkostohankkeen tuloksista. <<http://www.kunnat.net/fi/palvelualueet/jarjestaminen/tiltu/toimi2010ver/Sivut/default.aspx>>, haettu 29.4.2014.
- Kirjanpitoasetus (KPA)* 30.12.1997/1339. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339#L1P1>>, haettu 25.10.2014.
- Kirjanpitolaki (KPL)* 30.12.1997/1336. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>>, haettu 26.9.2014.
- Komulainen, Mikko (2010) *Ulkoistaminen kunnissa*. Acta-väitöskirja. Kuntaliitto, Helsinki.
- Koppelomäki, Markku (2010) *Sisäinen kumppanuus kunnan teknisellä sektorilla*. Tutkielma: Johtamiskoulutusohjelma Porin JOKO 24/2009. Tampereen teknillinen yliopisto, Pori.
- Kunnan omistajapolitiittiset linjaukset* (2005) Kuntaliiton suositus. <<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/konserniohjaus-omistajapolitiikka/omistajapolitiikka/Sivut/default.aspx>>, haettu 10.11.2014.
- Kuntalaki* 17.3.1995/365. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365>>, haettu 2.10.2014.
- Kuntalaki: Kunnalliskomitean mietintö* (1993) Kunnalliskomitean mietintö 1993:33. Painatuskeskus Oy. Helsinki: Sisäasiainministeriö.
- Kuntien ja kuntayhtymien oman pääoman ja talouden tasapainottamisen säätely kunnalaissa* (1998) Kuntaosaston julkaisu 2/1998. Helsinki: Sisäasiainministeriö.

- Kuntien maksupolitiikka* (1978) Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Suositus n:o 15, Julkaisu n:o 3/77. Kirjapaino Oy Nova, Helsinki.
- Kärnä, Aki (2013) *Investointiprosessin instituutiokehittäminen. Toimitila- ja yhdyskuntarakentamisinvestointikohteiden laadinta ja toteuttaminen Porin kaupungissa*. Pro gradu -tutkielma. Vaasan yliopisto, Vaasa.
- Laki veromenettelystä (VML)* 18.12.1995/1558.  
<<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>>, haettu 25.10.2014.
- Lammasaari, Timo (2014) *Muutos kuntaorganisaatiossa - tapaustutkimus erään kunnan teknisestä toimialasta*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 574. Lappeenrantaan teknillinen yliopisto, Lappeenranta.
- Leloup, Lance T. – Moreland, William B. (1978) Agency strategies and executive review: the hidden politics of budgeting. *Public Administration Review*, Vol. 38 (3), 232–239.
- Leväinen, Kari I. (2000) *Sisäisestä maanvuokrasta kunnissa*. Raportti. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Leväinen, Kari I. (2013) *Kiinteistö- ja toimitilajohtaminen*. Gaudeamus Oy, Helsinki.
- Lukka, Kari (1991) Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, Vol. 40 (2), 161–185.
- Lukka, Kari (1999) Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa: *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: professori Reino Majala 65 vuotta*, toim. Heli Hookana-Turunen, 129–150. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja Sarja C 1:1999, Turku.
- McKinnon, Jill (1988) Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 1 (1), 34–54.
- Myllyntaus, Oiva (2001) *Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen*. Suomen kuntaliitto, Helsinki.
- Myllyntaus, Oiva (toim.) (2011) *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Suositus. 4 p. Suomen kuntaliitto, Helsinki. <[http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2540](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2540)>, haettu 29.4.2014.
- Määttä, Juhani (2010) *Hybridioorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen*. Acta-väitöskirja. Kuntaliitto, Helsinki.
- Näsi, Salme – Keurulainen, Juha (1999) *Kunnan kirjanpituudistus*. Kunnallisalan kehittämissätiön tutkimusjulkaisu nro 20. Vammalan kirjapaino Oy, Vammala.
- Omin voimin, yhdessä, ostaen: Kunnan omaa teknisten palvelujen tuotantoa täydentäviä vaihtoehtoja* (2001) Suomen kuntaliitto, Helsinki.
- Osakeyhtiölaki (OYL)* 21.7.2006/624. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>>, haettu 8.10.2014.

- Paloposki, J. (toim.) (2004) *Kunnan teknisen toimen liikelaitosten ja tytäryhteisöjen ohjaus*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Pauni, Markus (toim.) (2012) *Kuntakonsernin strateginen ja poliittinen johtaminen. Kuntien konsernijohtamisen asiantuntijaryhmän kehittämisaloite*. <[http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2818](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2818)>, haettu 1.10.2014.
- Perera, Sujatha – McKinnon, Jill L. – Harrison, Graeme L. (2003) Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization: a longitudinal case study of a government trading enterprise. *Management Accounting Research*, Vol. 14 (2), 140–164.
- Porin kaupungin talousarvio 2015 ja taloussuunnitelma 2016–2017*. <<http://pori.fi/asiakirjat/talous.html>>, haettu 20.12.2014.
- Porin kaupungin tilinpäätös 2013*. <<http://pori.fi/asiakirjat/talous.html>>, haettu 12.7.2014.
- Robinson, Marc (1998) Accrual accounting and the efficiency of the core public sector. *Financial, Accountability & Management*, Vol. 14 (1), 21–36.
- Ryan, Bob – Scapens Robert W. – Theobald, Michael (2002) *Research method and methodology in finance and accounting*. 2 p. Thomson, London.
- Scapens, Robert W. (2004) Doing case study research. Teoksessa: *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, toim. Christopher Humphrey ja Bill Lee, 257–279. Elsevier, Boston.
- Sorsa, Virpi – Jalonen, Kari (2014) Strateginen johtaminen kuntaorganisaatiossa: kompromissien ja valintojen yhdistämisen vaikeus. Teoksessa: *Työkaluja metropolialueen kehittämiseen. Kaupunkitutkimus ja metropolipolitiikka ohjelman tuloksia vuosina 2010–2014*, toim. Jussi Kulonpalo, 106–121. Kaupunkitutkimus ja metropolipolitiikka, Helsingin kaupunki. Tilastokeskus, Helsinki. <<http://www.helsinki.fi/kaupunkitutkimus/>>, haettu 28.10.2014.
- Spicer, Barry H. (1988) Towards an organizational theory of the transfer pricing process. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13 (3), 303–322.
- Taloussuunnitelman 2016–2017 laadintaohje* (2014) Porin kaupunkisuunnittelusarja A 53 / 2014, Pori.
- Temmes, Markku (1998) Finland and new public management. *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 64 (3), 441–456.
- Tyni, Tero – Myllyntaus, Oiva – Suorto, Annika (2012) *Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille*. 2 p. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Valli-Lintu, Auli – Savolainen, Suvi (2010) *Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja yhtiöittäminen*. Julkaisu 33/2010. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

*Valtion maksuperustelaki 12.2.1992/150.*

<<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920150>>, haettu 25.10.2014.

*Valtiovarainministeriön taloudellinen katsaus syksy 2014* (2014) Valtiovarainministeriön julkaisuja 24a/2014. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

*Valtuustosopimus 2013–2016.* <<http://pori.fi/asiakirjat/julkaisut.html>>, haettu 20.5.2014.

*Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä* (2007) Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Suomen Kuntaliitto, Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. <[http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2946](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2946)>, haettu 29.4.2014.

*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta* (2011) Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Suomen Kuntaliitto, Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. <[http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2651](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2651)>, haettu 29.4.2014.

*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010) Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Suomen Kuntaliitto, Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. <[http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=2459](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2459)>, haettu 29.4.2014.

*YSA-asiasanasto.* <<http://vesa.lib.helsinki.fi/ysa/index.html>>, haettu 4.11.2014.

#### Päätöspöytäkirjat

KH, Kaupunginhallitus 21.9.2009 § 901

KH, Kaupunginhallitus 3.12.2012 § 896

KH, Kaupunginhallitus 3.6.2013 § 394

KH, Kaupunginhallitus 16.6.2014 § 356

KH, Kaupunginhallitus 22.9.2014 § 478

KV, Kaupunginvaltuusto 10.5.2010 § 118

KVYHT, Porin ja Noormarkun yhteisvaltuusto 14.12.2009 § 48

TELA, Tekninen lautakunta 25.11.2008 § 505

TELA, Tekninen lautakunta 1.4.2014 § 102

TELA, Tekninen lautakunta 24.6.2014 § 204

TELA, Tekninen lautakunta 19.8.2014 § 234

TELA, Tekninen lautakunta 25.11.2014 § 394

Haastattelut, haastattelumateriaali ja sähköpostikeskustelut

Juhola, Harri, rakennuspäällikkö, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 14.5.2014.

Kotiniemi, Jukka, johtaja, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 30.4.2014.

Kotiniemi, Jukka, johtaja, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 22.10.2014

Koppelomäki, Markku, talonrakennusinsinööri, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 13.5.2014.

Kärnä, Aki, projektityöntekijä, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 17.9.2014.

Lehtonen, Markku, toimitilapäällikkö, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 12.5.2014.

Lehtonen, Markku, toimitilapäällikkö, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Sähköpostikeskustelu 16.12.2014.

Mäkitalo, Markku, kehityspäällikkö, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 18.9.2014.

Rosenqvist, Maritta, laskenta-asiantuntija, Porin kaupungin talouspalvelut. Haastattelu 22.9.2014.

Sairanen, Seppo, talouspäällikkö, Porin kaupungin tekninen palvelukeskus. Haastattelu 15.5.2014.

*Sisäisten vuokrien prosessi.* Haastattelumateriaali 12.5.2014.

LIITTEET

LIITE 1 Pori. Asenne. Strategia 2020

Pori. Asenne.  
Strategia 2020



## Tavoitteet

### Työn ja yrittämisen Pori

- Kilpailukykyinen ja vireä kaupunki.
- Paremmat liikenneyhteydet Poriin.

### Lasten ja nuorten Pori

- Terveet lapset, hyvinvoivat aikuiset.
- Ongelmien ennaltaehkäisy.

### Hyvän elämän Pori

- Hyvinvointierojen kaventaminen.
- Hyvät palvelut, modernit ratkaisut.
- Ennakkoluuloton yhteistyö.
- Kaupunki keskustelee, kaupunki kuuntelee.

### Tapahtumien Pori

- Porissa tehdään, Porissa tapahtuu.

## Sama poriks

### Tekemise Pori eikä meinaamise

- Ei iha huano kaupunki, ko kattoo muit.
- Kyl muiteki pitäs pääst tän vaik mil kulkuneuvol.

### Nuaremma väe Pori

- Friskit mukulat ja täyspäiset vanhemmat.
- Tehrää enneko täytyy.

### Täst se lähtee

- Ei toisel saa ol häävimpää ko toisellakkaa.
- Hommat hoituu taval tai toisel.
- Kysytää neuvoo vaik raumalaisilt.
- Kyl juttuu piisaa, jos joku vaa viittii kuunnel.

### Meininkii o

- Mitä ny taas, kaikkii niil tulleeeki miälee!

Työtä. Välittämistä. Rohkeutta. Elämyksiä.

Porilaiset arvot



Visio 2020

Porilainen pärjää.

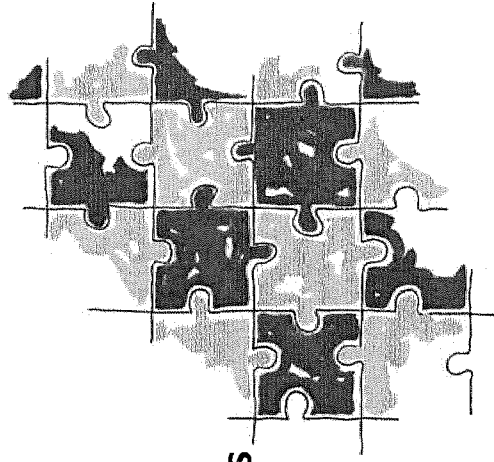
Koulusta tulisi **hyytelölinna**.  
**Haamuja** olisi joka puolella.  
Sateenkaari olisi **metrilakua**.  
Pilvistä sataisi **karkkia**. Koulun  
piha olisi **tivoli**. Kuu on **hatta-**  
**raa** ja aurinko on **irtokarkkia**.  
Pulpetit olisivat **suklaata**. Kou-  
luun saisi tuoda **lemmikkejä**.

Käppärän koulun tokaluokkalaisten visio 2020.



Porikieliset tekstit:  
Timo Koivisto  
Kuvitus ja taitto:  
Heli Koskeila, Porin kaupunki

*Pidetään yhdessä Porista huolta*

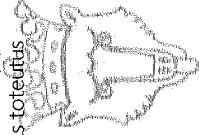


**TEKNINEN PALVELUKESKUS**  
**Palveluohjelma 2020**

## Työn ja yrittämisen Pori

Tavoite: Infrastruktuuri ja toimitilat Porissa tarjoavat hyvät työn ja yrittämisen edellytykset

- Toimenpide: Ennakoiva maapolitiikka, valistunut suunnittelu, tehokas toteutus
- Tavoitetaso 2015:
  - Riittävä ja monipuolinen tonttivaranto
  - Oikea-aikaisen suunnittelun ja yhteistyön lisääminen
  - Kustannustehokas ja oikea-aikainen rakentaminen



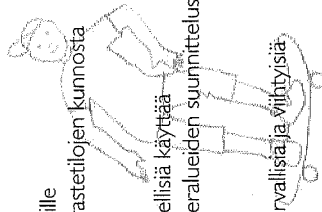
Tavoite: Ketterät palveluprosessit sekä hyvä ja tasapuolinen palvelu

- Toimenpide: Sähköisten palvelujen lisääminen, selkeä palvelukonsepti
- Tavoitetaso 2015:
  - Sähköisiä palveluja käytössä
  - Palveluprosessien läpikäynti

## Lasten ja nuorten Pori

Tavoite: Turvallinen ja virikkeellinen elinympäristö lapsille ja nuorille

- Toimenpide: Huolehditaan koulujen, päiväkotien ja harrastetilojen kunnosta piha-alueineen.
- Tavoitetaso 2015:
  - Tilat ja ulkoalueet ovat turvallisia ja terveellisiä käyttää



Toimenpide: Otetaan huomioon lapset ja nuoret liikenne- ja viheralueiden suunnittelussa

- Tavoitetaso 2015:
  - Tärkeimmät koulumatkatreitit ovat turvallisia
  - Lapsille ja nuorille suunnatut viheralueet ovat turvallisia ja viihtyisiä

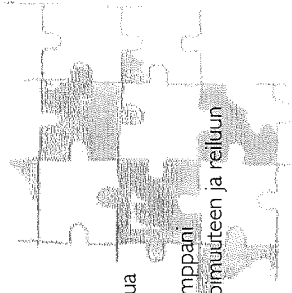
## Hyvän elämän Pori

Tavoite: Pidetään yhdessä Porista huolta

- Toimenpide: Tiivis asiakas ja viranomaisyhteistyö
- Tavoitetaso 2015:
  - Vastuullinen toiminta
  - Nopea reagointi

Tavoite: kattavat ja toimivat palvelut ja laadukas rakentaminen kuntalaisten käyttöön

- Toimenpide: Kehitetään ydinprosesseja ja viestintää sekä lisätään kuntalaisten vaikutusmahdollisuuksia
- Tavoitetaso 2015:
  - Tasapuoliset palvelut kuntalaisille
  - Toimiva sähköinen viestintä
  - Toteutetaan osallistavaa suunnittelua



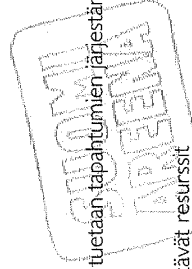
Tavoite: TPK on hyvä työnantaja ja luotettava yhteistyökumppani

- Toimenpide: Panostetaan vuorovaikutukseen, avoimuuteen ja reiluun johtamiseen
- Tavoitetaso 2015:
  - Sujuva arki
  - Kohonnut työhyvinvointi
  - Toimivat kumppanuussuhteet

## Tapahtumien Pori

Tavoite: Suurtenkin tapahtumien mahdollistaja

- Toimenpide: Toimitaan joustavasti sekä tuetaan tapahtumien järjestämistä omalta osaltamme
- Tavoitetaso 2015:
  - Toimivat järjestelyt – riittävät resurssit
  - Tyytyväiset osallistujat
  - Tehdään oma toiminta tutuksi yleisölle



**Rohkeutta, Luovuutta, Uudistamista, Vastuullisuutta**



## LIITE 4 Toimitilat -taseyksikön tuloslaskelmat ja taseet

TOIMITILAT TASEYKSIKÖ T76					
	TP 2011	TP 2012	TP 2013	TA 2014 + LAVIA	TA 2015
<b>TULOSLASKELMA</b>					
Toimintatuotot	19 560 667	22 542 535	28 735 793	40 748 999	41 463 946
Myyntituotot	125 378	17 462	261 267	780	
Maksutuotot	2 947	207 981	202 512		200 000
Muut toimintatuotot	19 432 342	19 314 057	20 687 102	34 500 219	35 015 946
Vuokratuotot	19 097 161	18 704 974	19 321 928	34 500 219	35 005 946
Muut tuotot	335 181	609 083	1 365 174		10 000
Valmistus omaan käyttöön	sis.vuokratuottoihin	3 003 035	7 584 912	6 248 000	6 248 000
Toimintakulut	14 745 585	16 819 071	20 827 991	19 076 401	18 854 476
Henkilöstökulut	507	141 520	698	0	61 480
Palkat ja palkkiot	141	107 618	130		50 000
Henkilösivukulut	366	33 902	568		11 480
Palvelujen ostot	8 267 322	10 053 868	14 715 287	12 813 949	12 520 752
Aineet, tavarat ja tarvikkeet	5 668 689	5 480 499	5 262 145	4 757 648	4 767 893
Muut toimintakulut	809 067	1 143 184	849 861	1 504 804	1 504 351
Vuokrat	756 180	1 072 127	837 639	1 501 974	1 501 521
Muut kulut	52 887	71 057	12 222	2 830	2 830
Toimintakate	4 815 082	5 723 464	7 907 802	21 672 598	22 609 470
Rahoitustuotot ja -kulut	-1 013	-162	207		
Vuosikate	4 814 069	5 723 302	7 908 009	21 672 598	22 609 470
Poistot ja arvonalentumiset	6 313 496	6 428 114	22 715 017	9 646 250	12 631 954
Satunnaiset tuotot ja kulut	480 070	0	0		
Tilikauden tulos	-1 979 497	-704 812	-14 807 008	12 026 348	9 977 516
Tilikauden yli- ja alijäämä	-1 979 497	-704 812	-14 807 008	12 026 348	9 977 516
<b>TASE</b>					
	AVAAVA TASE	31.12.2012	31.12.2013	TA 2014	TA 2015
<b>VASTAAVAA</b>					
PYSYVÄT VASTAAVAT	125 008 946,37	151 252 200,00	146 911 772,28	0,00	0,00
Aineettomat hyödykkeet	0,00	150 821,00	118 904,96	0,00	0,00
Aineettomat oikeudet		150 821,00	118 904,96		
Aineelliset hyödykkeet	125 008 946,37	151 101 379,00	146 792 867,32	0,00	0,00
Rakennukset	125 000 620,52	132 771 481,00	124 357 316,29		
Kiinteät rakennukset ja laitteet		596 686,00	557 785,46		
Koneet ja kalusto	8 325,85	116 234,00	153 376,42		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat		17 616 978,00	21 724 399,15		
VAIHTUVAT VASTAAVAT	0,00	126 776,00	296 747,65	0,00	0,00
Saamiset	0,00	126 776,00	296 747,65	0,00	0,00
Lyhytaikaiset saamiset	0,00	126 776,00	296 747,65	0,00	0,00
Myyntisaamiset		126 776,00	296 747,65		
Saamiset kunnalta / kuntayhtymiltä		0,00	0,00		
VASTAAVAA YHTEENSÄ	125 008 946,37	151 378 976,00	147 208 519,93	0,00	0,00
<b>VASTATTAVAA</b>					
OMAN PÄÄOMA	123 724 828,68	150 198 086,00	144 744 043,74	0,00	0,00
Peruspääoma	123 724 828,68	152 882 394,00	162 235 359,74	ei tasejatkuvuutta	
Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä		-1 979 497,00	-2 684 308,00		
Tilikauden ylijäämä/alijäämä		-704 811,00	-14 807 008,00		
VIERAS PÄÄOMA	1 284 117,69	1 180 890,00	2 464 476,19	0,00	0,00
Pitkäaikainen vieras pääoma	1 284 117,69	0,00	0,00	0,00	0,00
Lainat julkisyhteisöiltä	1 284 117,69				
Lyhytaikainen vieras pääoma	0,00	1 180 890,00	2 464 476,19	0,00	0,00
Korottomat velat kunnalta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ostovelat		1 180 890,00	2 464 476,19		
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	125 008 946,37	151 378 976,00	147 208 519,93	0,00	0,00