

Kilpailulain toimeenpano



VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

4/2021



Laillisuustarkastuskertomus

Kilpailulain toimeenpano

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 4/2021

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/71/04.06.01/2021, 207/52/2020

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tehnyt tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen laillisuustarkastuksen Kilpailulain toimeenpano. Tarkastus on tehty tarkastusviraston laillisuustarkastuksesta, tuloksellisuustarkastuksesta ja finanssipolitiikan tarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään valtiovarainministeriölle, työ- ja elinkeinoministeriölle, Valtiokonttorille ja Kilpailu- ja kuluttajavirastolle sekä tiedoksi kilpailullista toimintaa harjoittaville kirjanpitoyksiköille, eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Ennen tarkastuskertomuksen antamista valtiovarainministeriöllä, työ- ja elinkeinoministeriöllä, Valtiokonttorilla ja Kilpailu- ja kuluttajavirastolla on ollut mahdollisuus varmistaa, ettei kertomukseen sisälly asiavirheitä, sekä lausua näkemyksensä siinä esitetyistä tarkastusviraston kannanotoista.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen perusteella on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2023.

Helsingissä 15. huhtikuuta 2021

Jaakko Eskola
johtaja

Minna Tyrväinen
johtava tilintarkastaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-499-503-0 (pdf)
URN:ISBN:978-952-499-503-0
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-503-0>

Tarkastuskertomuksen valokuva
GettyImages

Tarkastusviraston kannanotot

Julkisyhteisöjen on 1.1.2020 lukien pidettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamastaan taloudellisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa ja esitettävä toiminnan tulos tilinpäätöksessään. Tähän niitä velvoittaa kilpailulakiin vuonna 2019 lisätty kirjanpidon eriyttämistä koskeva säännös, jonka tarkoituksena on turvata julkisyhteisöjen harjoittaman elinkeinotoiminnan läpinäkyvyys ja parantaa kilpailuneutraliteetin valvonnan edellytyksiä. Kilpailuneutraliteettiä valvoo Kilpailu- ja kuluttajavirasto. Kilpailuneutraliteetti tarkoittaa, että julkisella ja yksityisellä elinkeinotoiminnalla on tasapuoliset edellytykset kilpailulle.

Tarkastuksen tavoitteena oli arvioida ja kartoittaa kilpailullisen toiminnan sisältöä ja laajuutta valtiolla sekä varmistaa, että toiminta olisi tunnistettu mahdollisimman yhdenmukaisin perustein eri kirjanpitoyksiköissä. Lisäksi tarkastuksessa selvitettiin, käyttävätkö kirjanpitoyksiköt hyväksyttäviä laskentaperiaatteita, kun ne laativat kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman.

Kirjanpitoyksiköt esittävät eriyttämiselvoitteen alaisesta kilpailullisesta toiminnasta tuloslaskelman ensimmäistä kertaa vuoden 2020 toimintakertomuksessa, jonka ne antavat keväällä 2021. Tarkastus ajoittui tätä edeltävään vaiheeseen, ja siinä pyrittiin ennakolta arvioimaan, antaako kirjanpitoyksiköiden tuloslaskelma oikeat ja riittävät tiedot kilpailullisen toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta. Tarkastusvirasto tarkastaa tuloslaskelmat ja niihin liittyvän tuloksellisuuden laskentatoimen osana kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten tarkastusta keväällä 2021.

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoitettiin 26 kirjanpitoyksikössä

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa toimintaa harjoitettiin 26 kirjanpitoyksikössä. 35 kirjanpitoyksikössä kilpailullista toimintaa ei ollut lainkaan tai se oli pienimuotoista. Kilpailullinen toiminta valtiolla on monimuotoista, ja sen vuosituotot vaihtelevat kirjanpitoyksiköittäin paljon, muutamista tuhansista euroista useisiin miljooniin. Toiminta käsittää esimerkiksi asiantuntijapalveluita, tietopalveluita, tilaustutkimuspalveluita, vuokraus- ja majoitustoimintaa, laboratoriopalveluita, talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita sekä tietoteknisiä palveluita.

Oman toiminnan luonnetta on arvioitu kattavasti, mutta kilpailullisen toiminnan tunnistaminen ei ole yksiselitteistä

Kirjanpitoyksikön on itse tunnistettava ja arvioitava, harjoittaako se taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Yksikön tulisi myös dokumentoida arvioinnin yhteydessä tekemänsä tulkintaratkaisut; dokumentointi on osa hyvää sisäistä valvontaa.

Kirjanpitoyksiköt ovat olleet hyvin tietoisia kilpailulain uusista vaatimuksista, ja ne ovat arvioineet oman toimintansa kilpailullista luonnetta kattavasti. Useassa kirjanpitoyksikössä arviointi on osoittautunut vaikeaksi. Tähän vaikuttaa se, että kilpailullisen toiminnan käsite on epäselvä ja sitä koskevan lainsäädännön tulkitseminen on vaikeaa. Arviointiperusteiden dokumentointi oli suurella osalla vielä tekemättä.

Kirjanpitoyksikön tulisi arvioinnissa tunnistaa omat lakisäätteiset tehtävänsä sekä tilanteet, joissa se käyttää julkista valtaa. Lisäksi sen tulee tunnistaa, liittyykö sen taloudelliseen toimintaan lakisäätäinen monopoliasema. Kun nämä tehtävät on rajattu eriyttämismisvelvollisuuden ulkopuolelle, voi yksikkö arvioida, toimiiko se jäljelle jäävän toiminnan osalta markkinoilla kilpailutilanteessa.

Valtion sisäinen myynti ei tapahdu markkinoilla, mutta sidosyksikkömyynnin osalta tulkintaan jää epävarmuutta

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan valtion budjettitalouden sisäinen myynti ei tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla, eikä sitä tule sisällyttää kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmaan. Sitä vastoin pelkkä hankintalain mukainen sidosyksikkösuhde ei yksistään osoittaisi, että toimitaan markkinoiden ulkopuolella. Valtion viraston ja sidosyksikön välinen suhde voi kuitenkin muulla perusteella rajautua markkinoiden ulkopuolelle.

Valtion ja sen sidosyksikköjen välistä myyntiä tai muitakaan hankintalain kilpailuttamismisvelvollisuuden poikkeustilanteita ei lainsäädännössä käsitellä yksiselitteisesti. Kilpailulain tulkintaan vaikuttaa keskeisesti sen perusteluihin otettu viittaus kuntalakiin ja siinä käytettävään kilpailutilanteessa markkinoilla -käsitteeseen. Tämän vuoksi kuntalakiä sovelletaan käytännössä eriyttämismisvelvollisuuteen liittyvissä yhteyksissä myös valtion virastoihin ja laitoksiin, vaikka sitä ei yleisesti ole tarkoitettu sovellettavaksi valtioon. Jo kilpailulain muutoksen valmisteluvaiheessa olisi tullut varmistaa, että säädökset on kirjoitettu niin selkeästi, että niitä voidaan soveltaa yksiselitteisesti myös valtiolla.

Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean kuvan toiminnan tuloksesta, jos kilpailullinen toiminta on tunnistettu oikein

Kirjanpitoyksiköillä on hyvät valmiudet pitää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta toiminnasta erillistä kirjanpitoa. Ne noudattavat pääsääntöisesti Valtiokonttorin määräyksen mukaisia kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita ja voivat esittää kilpailullisesta toiminnastaan tuloslaskelman, joka antaa oikean kuvan toiminnan tuloksesta. Jonkin verran epävarmuutta jäi tarkastuksessa kuitenkin siihen, onko kilpailullinen toiminta tunnistettu kirjanpitoyksiköissä oikein ja esittävätkö ne tuloslaskelman siten oikeasta toiminnasta.

Kirjanpitoyksiköt noudattavat tarkastuksen perusteella Valtiokonttorin määräystä ja esittävät kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman osana toimintakertomusta. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan tuloslaskelma tulisi kuitenkin esittää kilpailulain määräyksen mukaisesti tilinpäätöksen liitetietona.

Tarkastusviraston suositukset

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että

1. kirjanpitoyksiköt arvioivat toimintansa kilpailullisen luonteen ja dokumentoivat tulkin-
taratkaisujensa perusteet oman sisäisen valvontansa kannalta asianmukaisesti ja riittä-
vän korkealla organisaatiotasolla sekä tekevät tämän arvioinnin säännöllisesti
2. kirjanpitoyksiköt tunnistavat kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen
toimintansa ensisijaisesti oikeudellisen arvion perusteella ja tekevät markkinatilanteen
arvioimiseksi tarvittaessa markkinaselvityksen
3. kirjanpitoyksiköt todentavat markkinapuutetilanteessa tosiasiallisen tarjonnan puut-
teen markkinaselvityksellä
4. valtiovarainministeriö ohjeistaa kirjanpitoyksiköitä jatkossa esittämään kilpailullisen
toiminnan tuloslaskelman tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona
5. kirjanpitoyksiköt käyvät yhteistyössä ohjaavan ministeriön kanssa läpi maksullisen toi-
mintansa kokonaisuuden ja varmistavat, että virastojen tehtäviä koskeva lainsäädäntö,
maksuasetukset ja tulostavoitteet ovat virastokohtaisesti yhdenmukaisia ja ajan tasalla
6. kirjanpitoyksiköt varmistavat, että erityisesti tilikauden vaihteen yli menevien hank-
keiden tuotot ja kustannukset kohdistetaan oikein, jotta varainhoitovuosittain laadit-
tava kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan toiminnan
tuloksesta vuodesta toiseen.

Sisällys

Tarkastusviraston kannanotot	5
1 Mitä tarkastettiin	10
2 Onko valtion kirjanpitoyksiköissä tunnistettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta?	12
2.1 Toimintaa on kirjanpitoyksiköissä arvioitu kattavasti, mutta arviointiperusteiden dokumentointi on vielä tekemättä	13
2.2 Kilpailullista toimintaa harjoitetaan 26 kirjanpitoyksikössä	14
2.3 Eriytettävän toiminnan tunnistaminen ei ole yksiselitteistä	15
2.4 Maksullisen toiminnan kokonaisuus on suositeltavaa käydä läpi yhteistyössä ohjaavan ministeriön kanssa	22
3 Onko kilpailullisesta toiminnasta pidetty eriytettyä kirjanpitoa lain edellyttämällä tavalla?	24
3.1 Kirjanpitoyksiköt laativat kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuloslaskelman erillisen kirjanpidon perusteella	25
3.2 Kirjanpitoyksiköt noudattavat yhdenmukaisesti tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita, mutta kustannuslaskennan perusteiden kuvaukset olivat vielä osittain tekemättä	27
3.3 Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean kuvan toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta, jos kilpailullinen toiminta on tunnistettu oikein	29
Liite: Miten tarkastettiin	31
Viitteet	34



SUOHILINEN
KORHONEN

SUOHILINEN
KORHONEN

SUOHILINEN
KORHONEN

SUOHILINEN
KORHONEN
3,90 €

SUOHILINEN
KORHONEN

SUOHILINEN
KORHONEN

SUOHILINEN
KORHONEN

1 Mitä tarkastettiin

Vuonna 2019 kilpailulain muutoksen yhteydessä lakiin lisättiin uusi kirjanpidon eriyttämistä koskeva säännös, jonka mukaan julkisyhteisön on pidettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamastaan taloudellisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa¹. Eriytetyn toiminnan tuotot ja kulut tulee 1.1.2020 jälkeen esittää tilikausi-kohtaisesti tilinpäätökseen sisältyvänä tuloslaskelmana.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto (KKV) valvoo kilpailuneutraliteetia eli sitä, että julkisella ja yksityisellä elinkeinotoiminnalla on tasapuoliset edellytykset kilpailulle. Eriyttämissäännöksen tarkoituksena on turvata julkisyhteisöjen harjoittaman elinkeinotoiminnan läpinäkyvyys, jotta kilpailulaissa tarkoitettua kilpailuneutraliteettia voidaan valvoa tarkoituksenmukaisesti. KKV voi puuttua julkisen sektorin elinkeinotoimintaan tavaroiden tai palveluiden tarjonnassa, jos käytetyt menettelyt tai toiminnan rakenteet estävät tai vääristävät kilpailua markkinoilla.

Kilpailulain kilpailuneutraliteettisäännökset eivät kiellä julkista sektoria harjoittamasta toimintaa, joka kilpailee yksityisen sektorin kanssa. Tällaiselle toiminnalle on kuitenkin asetettu ehtoja sekä kuntalaissa että kilpailulaissa. Kunnalla on velvollisuus yhtiöittää tehtävä, jota se hoitaa kilpailutilanteessa markkinoilla², mutta valtiolla vastaavaa kilpailullisen toiminnan yhtiöittämisvelvoitetta ei ole.

Vuonna 2019 valtion maksuperustelain ja erillislakien mukaiset tuotot kaikista liikelatoudellisista suoritteista olivat yhteensä noin 380 miljoonaa euroa. Lisäksi vuokria ja käyttökorvauksia tuloutettiin noin 47 miljoonaa euroa. Osaa valtion maksullisesta toiminnasta harjoitetaan kilpailutilanteessa markkinoilla. Tarkastuksen tavoitteena oli arvioida ja kartoittaa tämän toiminnan sisältöä ja laajuutta. Valtion kilpailullisesta toiminnasta ei ole ennen 1.1.2020 voimaan tullutta kilpailulain muutosta kerätty kattavasti tietoa.

Tarkastuksen ensimmäisenä tavoitteena oli antaa rajoitettuun varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko valtion kirjanpitoyksiköissä tunnistettu kilpailulain 30 d §:ssä tarkoitettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta. Tarkastuksessa selvitettiin, missä valtion yksiköissä toimintaa harjoitetaan, mitä toimintaa on ja mitkä ovat toiminnan volyymit. Tarkastuksessa myös arvioitiin, onko kilpailullisen toiminnan tunnistamisessa ollut kirjanpitoyksiköissä ongelmia ja onko toiminta tunnistettu yhdenmukaisin perustein valtion eri yksiköissä.



Julkisyhteisön on pidettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamastaan taloudellisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa



Tarkastuksen tavoitteena oli arvioida ja kartoittaa valtion kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittaman taloudellisen toiminnan sisältöä ja laajuutta

Toisena tavoitteena oli antaa kohtuulliseen varmuuteen perustuva kannanotto siitä, ovatko kirjanpitoyksiköt pitäneet kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa kilpailulain edellyttämällä tavalla. Tässä yhteydessä käytiin läpi, millä tavalla yksiköt ovat kirjanpidon eriyttäneet, laativatko ne erillisen kirjanpidon perusteella tuloslaskelman, joka antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta, sekä ovatko ne laatineet kustannuslaskennan periaatteista kilpailulain vaatiman kuvauksen.

Kirjanpitoyksiköiden laatima kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma kuuluu Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen piiriin. Yksiköt esittävät tuloslaskelmat ensimmäistä kertaa vuoden 2020 tilinpäätöksissä, jotka valmistuivat pääsääntöisesti helmikuussa 2021. Laillisuustarkastus ajoittui muutoksen toimeenpanovaiheeseen, kun kirjanpitoyksiköissä vielä valmistauduttiin kilpailullisen toiminnan tunnistamiseen, kirjanpidon eriyttämiseen sekä laskelmien laatimiseen. Asiaan on siten tarkastustoiminnalla voinut vielä vaikuttaa. Tarkastusvirasto tarkastaa kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmat osana kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstarkastusta, joten laskelmien tarkastus rajattiin tämän laillisuustarkastuksen ulkopuolelle.

Tarkastuksessa pyrittiin vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Onko valtion virastoissa ja yksiköissä tunnistettu kilpailutilanteissa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta, josta on pidettävä erillistä kirjanpitoa?
2. Onko kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta pidetty kilpailulain 30 d §:n edellyttämää eriytettyä kirjanpitoa?
3. Onko kilpailulain 30 d §:n mukaisen maksullisen toiminnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti?



Kilpailullisesta toiminnasta esitetään tuloslaskelma ensimmäistä kertaa varainhoitovuoden 2020 tilinpäätöksessä

Mitä laillisuustarkastuksella tavoitellaan?

Laillisuustarkastus varmistaa, onko valtionhallinnossa toimittu lainsäädännön, muun sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen mukaisesti, sekä onko toiminta järjestetty talousarvion ja hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Tavoitteena on tuottaa päätöksentekijöille tietoa lakien ja muiden säännösten noudattamisesta sekä siitä, onko sääntelyllä saavutettu halutut tulokset.

2 Onko valtion kirjanpitoyksiköissä tunnistettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta?

Kirjanpitoyksiköt ovat arvioineet kattavasti oman toimintansa kilpailullista luonnetta, mutta osalla lopullinen arviointi oli tarkastuksen tekoaikaan vielä kesken. Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa toimintaa harjoitettiin tarkastuksen perusteella 26 kirjanpitoyksikössä vuonna 2020. Toiminta on monimuotoista, ja sen vuosituotot vaihtelevat kirjanpitoyksiköittäin paljon, muutamista tuhansista euroista useisiin miljooniin.

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tunnistaminen ei ole ollut yksiselitteistä. Erityisesti kysymys siitä, mikä toiminta kuuluu eriytettäväksi säädetyn toiminnan piiriin, on ollut monessa kirjanpitoyksikössä vaikea. Tarkastuksessa havaittiin kirjanpitoyksiköiden tulkinneen eri tavoin esimerkiksi sitä, tapahtuuko myynti toisille valtion virastoille kilpailutilanteessa vai ei. Kirjanpitoyksiköissä on päädytty toisistaan poikkeaviin ratkaisuihin myös siinä, miten valtion sidosyksikköyhdistöille tapahtuvan suoritemyynnin kilpailullista luonnetta on arvioitu.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toiminta tunnistetaan kirjanpitoyksiköissä ensisijaisesti oikeudellisen arvion perusteella. Kun viranomaistehävät, julkisen vallan käyttö sekä lakisääteisessä monopoliasemassa harjoitettu taloudellinen toiminta on rajattu eriyttämismahdollisuuden ulkopuolelle, on jäljelle jäävän toiminnan osalta arvioitava, toimitaanko markkinoilla kilpailutilanteessa. Markkinaselvitystä on suositeltavaa käyttää apuna, kun tosiasiallista kilpailutilannetta arvioidaan. Markkinapuutetilanteessa myös tarjonnan puute tulee tarvittaessa todentaa markkinaselvityksin.



Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tunnistaminen ei ole ollut yksiselitteistä

Tarkastusvirasto suosittelee, että kilpailullisen toiminnan luonne arvioidaan ja arvioinnin perusteet dokumentoidaan kirjanpitoyksikössä sen sisäisen valvonnan kannalta asianmukaisesti ja riittävän korkealla organisaatiotasolla. Toimintaa tulisi arvioida säännöllisesti ja tarvittaessa myös korjata aiempaa arviota. Lisäksi virastojen olisi suositeltavaa yhteistyössä ohjaavan ministeriön kanssa käydä läpi maksullisen toimintansa kokonaisuus varmistaa, että virastojen tehtäviä koskeva lainsäädäntö, maksuasetukset ja tulostavoitteet ovat keskenään yhdenmukaisia ja ajan tasalla.

2.1 Toimintaa on kirjanpitoyksiköissä arvioitu kattavasti, mutta arviointiperusteiden dokumentointi on vielä tekemättä

Julkisyhteisön on itse tunnistettava ja arvioitava, harjoittaako se taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla.

Kilpailulainsäädännön uudistuksen yhtenä tavoitteena oli velvoittaa yhteisöt aikaisempaa suurempaan huolellisuuteen, kun ne arvioivat harjoittamansa taloudellisen toiminnan markkinaperusteisuutta ja erottelevat toiminnan tuottoja ja kustannuksia.³ KKV suosittelee, että julkisyhteisöt myös dokumentoisivat ne perusteet, joiden mukaan ne ovat tehneet ratkaisuja arvioidessaan toimintansa luonnetta.⁴ Dokumentointi helpottaa mahdollista neuvontaa ja muita keskusteluja KKV:n kanssa. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan dokumentointi voidaan myös nähdä osana yhteisön riskienhallintaa ja hyvää sisäistä valvontaa.

Tarkastuksessa havaittiin, että kirjanpitoyksiköt ovat olleet varsin hyvin tietoisia 1.1.2020 alkaen sovellettavasta kilpailulain uudesta säännöksestä ja arvioineet kattavasti oman toimintansa kilpailullista luonnetta. Vain muutamassa kirjanpitoyksikössä lakimuutoksen vaatimukseen reagoitiin vasta laillisuustarkastuksen yhteydessä. Oman toiminnan arviointi oli vuoden 2020 lopussa vielä kesken erityisesti niissä kirjanpitoyksiköissä, joissa kilpailullisen toiminnan ja muun liiketaloudellisiin perustein hinnoitellun toiminnan välinen rajanveto ei ole yksiselitteinen.

Toiminnan luonnetta on kirjanpitoyksiköissä arvioitu tyypillisesti itsearviointina, jossa on ollut mukana talous- ja hallintojohtoa sekä asiantuntijoita ulkoisesta ja sisäisestä laskennasta, lakiasioista sekä toiminnan operatiiviselta puolelta. Merkittävä osa kirjanpitoyksiköistä on osallistunut Valtiokonttorin ja KKV:n aiheesta järjestämiin koulutuksiin vuonna 2019. Lisäksi osa oli keskustellut toimintansa luonteesta joko Valtiokonttorin tai KKV:n kanssa kahdenvälisesti tai toisten kirjanpitoyksiköiden kanssa esi-



Julkisyhteisön on itse tunnistettava, harjoittaako se kilpailullista toimintaa



Kirjanpitoyksiköt ovat arvioineet omaa toimintaansa kattavasti, osalla arviointi oli kuitenkin vielä kesken

merkiksi verkostotapaamisissa. Muutamassa kirjanpitoyksikössä arvioinnissa oli käytetty apuna verohallinnolta arvonlisäverokysymykseen saatua ohjausta tai muuta keskustelua verottajan kanssa. Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan kirjanpitoyksiköt eivät ole juurikaan saaneet ministeriöiltä ohjausta kilpailulain uusien vaatimusten osalta ja ne ovat tehneet omia arvioitaan itsenäisesti.

Tarkastuksen perusteella taloudellisen toiminnan tunnistamisen lähtökohtana kirjanpitoyksiköissä on ollut se, onko toiminta hinnoiteltu liiketaloudellisin perustein. Tarkastuksessa kirjanpitoyksiköiden huomiota kiinnitettiin siihen, että arviointi on tehtävä kaikkien kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen, laitosten ja muiden yksiköiden osalta. Toimintaa on arvioitava sen luonteen mukaan riippumatta siitä, mikä toiminnan rahoitusmuoto on tai mille liikekirjanpidon tilille tuotot on kirjanpidossa kirjattu.

Arvioinnin yhteydessä tehtyjen tulkintaratkaisujen perusteiden dokumentointi oli suurella osalla tarkastuksen kohteena olleista kirjanpitoyksiköistä tekemättä tai kesken tarkastuksen tekoaikaa loppuvuodesta 2020. Osassa kirjanpitoyksiköistä ratkaisujen perusteista oli tarkoitus tehdä hallinnollinen päätös tai se oli jo tehty. Osa kirjanpitoyksiköistä aikoi kirjata arvioinnin perusteet vapaa-muotoisempaan sisäiseen asiakirjaan, muistioon tai muuhun vastaavaan dokumenttiin.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kilpailullisen toiminnan luonne arvioidaan ja arvioinnin perusteet dokumentoidaan kirjanpitoyksikössä sen sisäisen valvonnan kannalta asianmukaisesti ja riittävän korkealla organisaatiotasolla. Arviointi on tehtävä toiminnan luonteen mukaan riippumatta siitä, mikä toiminnan rahoitusmuoto on tai mille liikekirjanpidon tilille tuotot on kirjanpidossa kirjattu. Arvioinnissa on otettava huomioon kaikki kirjanpitoyksikköön kuuluvat virastot, laitokset ja muut yksiköt. Arvioinnin toteutus ja johtopäätökset on suositeltavaa dokumentoida, vaikka olisi päädytty siihen, että kirjanpitoyksikkö ei harjoita taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla.

2.2 Kilpailullista toimintaa harjoitetaan 26 kirjanpitoyksikössä

Tarkastuksen yhtenä tavoitteena oli arvioida ja kartoittaa valtion kirjanpitoyksiköiden harjoittaman kilpailullisen toiminnan sisältöä ja laajuutta. Tarkastuksessa analysoitiin kirjanpitoyksiköiltä saatuja kirjallisia tietopyyntövastauksia sekä haastateltiin talousjohtoa ja muita asiantuntijoita. Lisäksi tarkasteltiin aikaisempien vuosien tilinpäätöksissä esitettyjä kustannusvastaavuuslaskelmia sekä Kieku-kirjanpitoaineistoa.



Toiminnan luonteen arviointi on tehtävä kaikkien kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen, laitosten tai muiden yksiköiden osalta



Arviointiperusteiden dokumentointi oli suurimmalla osalla vielä tekemättä

Tarkastuksen perusteella kilpailulain 30 d §:n mukaista eriytetävää toimintaa harjoitettiin 26 kirjanpitoyksikössä vuonna 2020. 35 kirjanpitoyksikössä ei tätä toimintaa ollut tai se oli pienimuotoista, liikevaihdoltaan alle 40 000 euroa vuodessa⁵. Yhdessä kirjanpitoyksikössä arviota ei ollut tehty, koska yksikön toiminta siirtyi osaksi Senaatti-konsernia 1.1.2021 alkaen.

Kirjanpitoyksiköissä kilpailullinen toiminta on monimuotoista ja sen volyymit vaihtelevat paljon. Suoritteita ovat esimerkiksi erilaiset asiantuntijapalvelut, tietopalvelut, tilaustutkimuspalvelut, esitystoiminta, digitointipalvelut, tilauksesta tehtävät arviointi- ja konsultointipalvelut sekä selvitykset, maksulliset koulutuspalvelut, vuokraus- ja majoitustoiminta, laboratoriopalvelut, maatalous-, huolto-, puutarhanhoito- ja kiinteistönhoitopalvelut, haastattelu- ja tiedonkeruupalvelut, talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut sekä tietotekniset palvelut.

Kilpailullisen toiminnan vuosituotot vaihtelevat kirjanpitoyksiköittäin paljon, muutamista tuhansista euroista useisiin miljooniin. Pääsääntöisesti eriytettävän toiminnan kirjanpitoyksikkökohtaiset tuotot jäävät alle 2 miljoonaan euroon vuodessa.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että osassa kirjanpitoyksiköitä eriytettävä toiminta täyttää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan kriteerit laissa tarkoitettulla tavalla. Usean kirjanpitoyksikön osalta määrittely oli vielä kesken tai kokonaan aloittamatta. Joidenkin kohdalla rajanveto kilpailullisen ja ei-kilpailullisen toiminnan välillä on varsin tulkinnanvarainen.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kirjanpitoyksiköt arvioivat kilpailullista toimintaansa säännöllisesti. Toiminnan luonteesta tehtyä arviota tulee tarvittaessa korjata ja kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma tulee laatia vuosittain parhaan arvion perusteella.

2.3 Eriytettävän toiminnan tunnistaminen ei ole yksiselitteistä

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tunnistaminen ja kirjanpidon eriyttämisvelvoite ovat herättäneet kirjanpitoyksiköissä paljon kysymyksiä. Erityisesti kysymys siitä, mitä toimintaa eriytettäväksi säädetyn toiminnan piiriin kuuluu, on ollut monessa kirjanpitoyksikössä vaikea. KKV on velvollinen antamaan lain sisältöön liittyvää neuvontaa toiminnan itsearviointia varten, mutta se ei ota ennakkollisesti kantaa yksittäisen tapauksen tulkintaan. Koska kysymyksessä on uusi sääntely, kehittyä soveltamiskäytäntö vasta tulevan tapauskäytännön myötä.



Eriytettävää toimintaa on 26 kirjanpitoyksikössä, 35 yksikössä toimintaa ei ollut tai se oli vähäistä.



Kirjanpitoyksiköissä kilpailullinen toiminta on monimuotoista - myös tuotot vaihtelevat muutamista tuhansista euroista useisiin miljooniin vuodessa



Kysymys siitä, mitä toimintaa eriytettäväksi säädetyn toiminnan piiriin kuuluu, on ollut monessa kirjanpitoyksikössä vaikea

Keskeistä on tunnistaa taloudellinen toiminta

Kilpailulain 4a luvun kilpailuneutraliteettia koskevat säännökset ja kirjanpidon eriyttämisvaatimus soveltuvat ainoastaan julkisyhteisöjen harjoittamaan taloudelliseen toimintaan. Ei-taloudellista toimintaa tai viranomaistoimintaa sääntely ei koske. Kilpailulain säännöksen soveltamisen kannalta keskeistä on tunnistaa taloudellinen toiminta.

Taloudellisen toiminnan käsite on yhdenmukainen EU-oi-keuden kanssa⁶, ja Euroopan unionin oikeus voikin olla tulkinta-ohjeena kilpailulain 4a luvun kilpailuneutraliteettia koskevien säännösten soveltamisessa. Tämä koskee erityisesti taloudellisen toiminnan käsitettä erotuksena toiminnasta, joka ei tapahdu markkinoilla eikä siten voi myöskään aiheuttaa kilpailun tasapuo-lisuuden ongelmia.

Taloudelliseksi katsotaan kaikki toiminta, jossa tavaroita ja palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla. Arvioon vaikuttaa muun muassa se, missä määrin toimintaa harjoitetaan markkinasignaalien ohjaamana sekä tarjoavatko yksityiset yritykset markkinoilla vastaavia suoritteita tai palvelua.⁷ Taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan erottamiseen vaikuttavat olennaisesti yksittäisen tapauksen erityispiirteet. Toiminnan arviointi ja rajanveto on siten aina tehtävä tapauskohtaisesti.

Tarkastuksen perusteella suurin osa kirjanpitoyksiköistä pystyi erottamaan suhteellisen selkeästi, mikä niiden toiminnasta oli taloudellista toimintaa ja mikä viranomaistoimintaa.

Tarkastuksessa tuli kuitenkin esiin myös tapauksia, joissa taloudellisen toiminnan ja viranomaistoiminnan rajanveto ei ollut yksiselitteistä. Arviointia on kirjanpitoyksiköissä vaikeuttanut esimerkiksi se, että toimintaympäristön muutosten vuoksi viranomaisen toimintaa sääntelevä lainsäädäntö on osin tulkinnanvaraista ja kaipaisi tarkentamista. Viranomaisen toimintaan saattaa myös sisältyä tilanteita, joissa toimintaa voitaisiinkin luonnehtia taloudelliseksi. Rajanveto on ollut vaikeaa esimerkiksi tilanteissa, joissa virastojen liiketaloudellisin perustein hinnoitellussa toiminnassa on tunnistettu selkeitä viranomaisroolista johtuvia piirteitä. Oikeuskäytännössä on tietyn edellytyksin mahdollista arvioida ei-kilpailulliseksi esimerkiksi viranomaistoimintaan kiinteästi liittyvä taloudellinen toiminta, joka ei ole erotettavissa toiminnan ei-taloudellisesta puolesta.⁸ Toiminnan luonteen arviointi on näissäkin tapauksissa tehtävä aina tapauskohtaisesti.

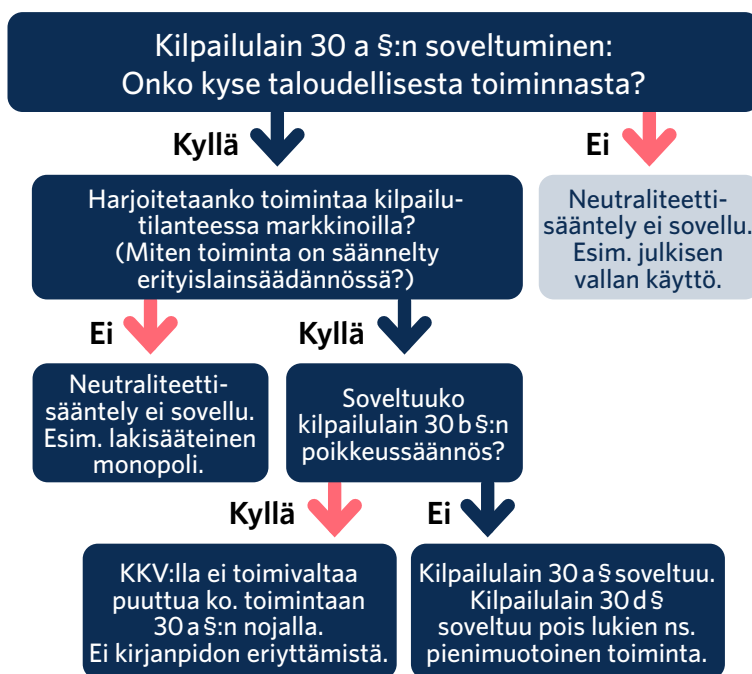
Tarkastuksen kohteena oli useita kirjanpitoyksiköitä, joiden perustehtävään kuuluu tuottaa ja ylläpitää erilaisia tietovarantoja, tarjota tietopalveluja sekä luovuttaa tietoja hallussaan olevista rekistereistä. Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota siihen, että



Suurin osa kirjanpitoyksiköistä pystyi erottamaan suhteellisen selkeästi, mikä niiden toiminnasta oli taloudellista toimintaa ja mikä viranomaistoimintaa, mutta osalla rajanveto ei ollut yksiselitteistä

virastojen hallussa olevien tietojen luovutus arvioitiin joissain kirjanpitoyksiköissä ainakin osittain kilpailulliseksi toiminnaksi, kun toisissa virastoissa toiminta katsottiin kokonaan ei-taloudelliseksi viranomaistoiminnaksi. Rajanvetoa oli tehty esimerkiksi sen perusteella, tuotetaanko palvelua viraston perustehtävän mukaisena standardituotteena vai asiakkaalle räätälöitynä palveluna. Toiminnan kilpailullisen luonteen arvioinnissa myös asiakaskunnalla on merkitystä: esimerkiksi yksinomaan muille valtion virastoille ja laitoksille tapahtuva suoritteiden myynti ei tapahdu kilpailutilanteessa.

Tarkastuksen aikana hallitus antoi kaksi hallituksen esitystä eri viranomaisten harjoittaman toiminnan yhtiöittämisestä vuoden 2021 alusta lukien. Tarkastuksen yhteydessä tarkastusvirasto arvioi myös kirjanpitoyksiköistä yhtiöihin siirtyvän toiminnan luonnetta. Jos yhtiöittämisspäätökset ja lakimuutokset on tehty ennen 31.12.2020 ja yhtiöön siirrettävässä toiminnassa on kysymys markkinaehtoisesta toiminnasta⁹, on tarkastusviraston käsityksen mukaan selvää, että siirtyvä toiminta tulisi sisällyttää kirjanpitoyksikön kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmaan vielä vuoden 2020 tilinpäätöksessä.



Kuvio 1: Milloin kirjanpitoyksikön täytyy eriyttää kirjanpitonsa kilpailulain neutraliteettisäännösten nojalla

Markkinatilanteen arvioimiseksi on suositeltavaa tehdä markkinaselvitys

Erittäin vaativaksi koettiin useassa kirjanpitoyksikössä sen arviointi, toimiiko kirjanpitoyksikkö suoritteita luovuttaessaan kilpailutilanteessa markkinoilla.

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvalla toiminnalla tarkoitetaan kilpailulaissa samaa kuin kuntalain 126 §:ssä¹⁰, mutta yleispätevää määritelmää sille ei ole olemassa¹¹. Toiminnan arviointi edellyttääkin aina yhteisön asemaa ja tehtäviä koskevan muun lainsäädännön sisällön selvittämistä; kilpailu on voitu sivuuttaa toiminnan ohjausmekanismina ja sulkea pois erityislainsäädännöllä. Siten, vaikka toiminta olisikin luonteeltaan taloudellista, se ei välttämättä ole kilpailullista. Keskeisimmin tulkintaa ohjaavat juuri erityislainsäädäntö ja kuntalain 126 §.¹²

Kirjanpitoyksiköiden tulee osana oman toimintansa kilpailullisen luonteen arviointia ratkaista kysymykset siitä, tarjoavatko ne omia suoritteitaan markkinaympäristössä ja tuottaako jokin yksityinen yritys markkinoilla vastaavia tuotteita ja palveluita.

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköissä oli melko selkeä käsitys markkinoilla olevista, niiden omia suoritteita vastaavista yksityisten yritysten tuottamista tuotteista tai palveluista. Kilpailutilannetta oli arvioitu pääasiassa alalla yleisesti käytössä olevan tiedon perusteella, eikä esimerkiksi markkinatutkimuksia ollut tehty. Epävarmuutta mahdollisen kilpailutilanteen olemassaolon arvioinnissa aiheuttivat kirjanpitoyksiköissä muun muassa seuraavat kysymykset:

- Kuinka tarkasti markkinoilla jo olevat kilpailevat yritykset pitäisi pystyä yksilöimään?
- Onko kilpailevia yrityksiä ylipäätään olemassa, vaikka suorite olisikin sellainen, että sitä vastaavaa tuotetta tai palvelua voisi tarjota myös yksityinen toimija?
- Onko tiedossa potentiaalisia toimijoita, jotka mahdollisesti olisivat tulossa markkinoille lähiaikoina?
- Pystyisivätkö markkinoille lähiaikoina mahdollisesti tulevat toimijat harjoittamaan toimintaa kannattavasti?

Osa kirjanpitoyksiköistä arvioi kilpailutilannetta myös suhteessa siihen, mikä on niitä vastaavien julkisyhteisöjen tuottamien suoritteiden tarjonta muissa maissa.

Markkinaympäristöä ja mahdollista kilpailutilannetta oli arvioitu joissain tapauksissa myös maantieteellisestä näkökulmasta. Osassa kirjanpitoyksiköitä oli alustavasti ajateltu esittää kilpailullisena toimintana ainoastaan kotimaisilla markkinoilla tapahtuva toiminta. Ulkomailta tapahtuva toiminta jätettäisiin eriyttämättä, vaikka vastaavia palveluntarjoajia oli selkeästi tunnistettu Euroopassa tai globaalisti. Tarkastuksen edetessä kuitenkin täsmentyi,



Erittäin vaativaksi koettiin useassa kirjanpitoyksikössä sen arviointi, toimiiko kirjanpitoyksikkö suoritteita luovuttaessaan kilpailutilanteessa markkinoilla

että kilpailutilannetta ja markkinoita tulisi lähtökohtaisesti arvioida ilman maantieteellisiä rajoituksia.

Tarkastuksen perusteella erityisesti valtion tutkimuslaitoksissa ongelmallisia voivat olla tilanteet, joissa viranomaisen tekee yhteistyötä yritysten kanssa ja toimintaan liittyy piirteitä niin yhteisrahoitteisesta kuin maksullisestakin toiminnasta. Rajanveto yhteisrahoitteisten hankkeiden ja maksullisten tilaustöiden välillä voi olla vaikeaa, jos tutkimustyön tulokset eivät liity viraston tarpeisiin tai oikeudet tuloksiin kuuluvat sopimuksen perusteella yritysapuolelle. Toiminnan luonteesta on aina hyvä varmistua jo sopimuksen laatimisvaiheessa.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toiminta tunnustetaan kirjanpitoyksiköissä ensisijaisesti oikeudellisen arvion perusteella. Tämä tarkoittaa, että viranomaisen tulee tunnustaa toimintaansa säätelevän lainsäädännön perusteella omat lakisäätteiset tehtävänsä sekä tilanteet, joissa se käyttää julkista valtaa. Lisäksi sen tulee tunnustaa taloudelliseen toimintaansa liittyvä mahdollinen lakisäätäinen monopoliasema. Kun viranomaistehtävät, julkisen vallan käyttö sekä lakisäätteisessä monopoliasemassa harjoitettu taloudellinen toiminta on rajattu eriyttämiselvöllisyyden ulkopuolelle, on kirjanpitoyksiköiden arvioitava, toimiiko viranomaisen jäljelle jäävän toiminnan osalta kilpailutilanteessa. Tosiasiallisen kilpailutilanteen arvioinnissa on tarvittaessa suositeltavaa käyttää apuna markkinaselvitystä.

Markkinapuutteeseen vetoaminen edellyttää potentiaalisen tarjonnan selvittämistä

Osassa kirjanpitoyksiköitä oli oman toiminnan luonteen määrittelyn yhteydessä arvioitu tilanteita, joissa yksityistä tarjontaa ei ole ja samalla pohdittu sitä, olisiko muiden potentiaalisten toimijoiden mahdollista harjoittaa vastaavaa liiketoimintaa markkinoilla kannattavasti. Lisäksi kirjanpitoyksiköt arvioivat oman vapaan kapasiteettinsa myymiseen liittyviä kysymyksiä ja tilanteita, joissa kirjanpitoyksikön suoritteille on kysyntää, vaikka se ei niitä aktiivisesti tarjoakaan markkinoilla.

Markkinapuutetilanteessa on kysymys siitä, että yksityistä tarjontaa ei markkinoilla ole, eikä sen syntymistä voida pitää todennäköisenä, vaikka viranomaisen luopuisi omasta toiminnastaan. Tällaisissa tilanteissa julkisyhteisö ei kilpaile yksityisten toimijoiden kanssa, eikä sen toiminnalla siten ole kielteisiä vaikutuksia kilpailuun. Jotta markkinapuute voidaan todeta, saattaa kuitenkin olla tarpeen tosiasiallisesti selvittää potentiaalisen tarjonnan olemassaolo, jotta markkinapuutteen olemassaolo ei jää epävarmaksi.



Tosiasiallisen kilpailutilanteen arvioinnissa on suositeltavaa käyttää apuna markkinaselvitystä



Markkinapuutetilanteessa julkisyhteisö ei kilpaile yksityisten toimijoiden kanssa

Viranomaisen lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen voi edellyttää, että valtio ylläpitää riittävää omaa kapasiteettia varmistaakseen välttämättömien viranomaistehtävien hoitamisen. On kuitenkin huomattava, että vapaaksi jäävän kapasiteetin käyttäminen ja suoritteiden myyminen markkinoille on yksityisen palvelutarjonnan kanssa kilpailevaa toimintaa silloin, kun kyse ei ole lakisääteisen tehtävän suorittamisesta tai markkinapuutetilanteesta.

Mikäli kirjanpitoyksikkö vetoaa markkinapuutteeeseen, on suositeltavaa, että se todentaa tosiasiallisen tarjonnan puutteen markkinaselvityksin. Lisäksi, mikäli markkinatilanteesta tapahtuu muutoksia, yksikön on päivitettävä myös arvio oman toimintansa kilpailullisesta luonteesta.

Valtion sisäinen myynti ei tapahdu markkinoilla, mutta sidosyksikkömyynnin osalta tulkintaan jää epävarmuutta

Tarkastuksessa havaittiin kirjanpitoyksiköiden välillä eroja siinä, onko myynti toisille valtion virastoille tulkittu tapahtuvaksi kilpailutilanteessa vai ei. Tarkastusviraston käsityksen mukaan valtion budjettitalouden sisäinen myynti ei tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla, eikä myyntiä tule myöskään sisällyttää kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmaan. Käsitys saa tukea kilpailulain 30 d §:n perusteluista ja kuntalain 126 §:n 2 momentin 1 kohdasta.

Kirjanpitoyksiköissä on tarkastuksen perusteella päädytty toisistaan poikkeaviin ratkaisuihin myös valtion sidosyksikköyhtiöille tapahtuvan suoritemyynnin osalta. Joissakin yksiköissä on arvioitu, että myynti hankintalain 15 § tarkoittamalle sidosyksikölle jää hankintalain soveltamisalan ja siten myös kilpailuttamisvelvoitteen ulkopuolelle, eikä kysymys siten olisi kilpailutilanteesta tapahtuvasta toiminnasta. Joissakin taas on katsottu, että markkinoilla tapahtuu kaikki muu paitsi valtion kirjanpitoyksiköille tapahtuva myynti. Näin ollen myös myynti sidosyksikköyhtiöille olisi markkinoilla tapahtuvaa toimintaa, joka esitetään kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmalla.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan pelkkä hankintalain 15 §:n mukainen sidosyksikkösuhde ei osoittaisi, että toimitaan markkinoiden ulkopuolella. Tulkintaa voidaan hakea kilpailulain 30 d §:n perusteluista, joiden mukaan kilpailutilanteessa markkinoilla-käsitteellä tarkoitetaan samaa kuin kuntalain 126 §:ssä. Kuntalain 126 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan kilpailutilanteessa markkinoilla ei toimita, kun kyseessä on hankintalain 15 §:ssä tarkoitettu sidosyksikön toiminta, mutta lisäedellytyksenä silloin on, että tehtävää hoidetaan kuntien välisenä yhteistoimintana. Valtiolla ei kuitenkaan ole kuntalain tarkoittamaa yhteistoimintaa, joten toinen soveltamisen edellytyksistä jää aina täyttymättä.



Suoritteiden myynti markkinoille on kilpailevaa toimintaa silloin, kun ei hoideta lakisääteistä tehtävää tai kysymys ei ole markkinapuutetilanteesta



Tarkastusviraston käsityksen mukaan valtion budjettitalouden sisäinen myynti ei tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla



Tarkastusviraston näkemyksen mukaan pelkkä hankintalain 15 §:n mukainen sidosyksikkösuhde ei osoittaisi, että toimitaan markkinoiden ulkopuolella

Valtion viraston ja valtion sidosyksikön välinen suhde voi kuitenkin muulla perusteella rajautua yksiselitteisesti markkinoiden ulkopuolelle. Virastoa tai valtion sidosyksikköä koskevassa erityislaissa on voitu esimerkiksi rajata tarkasti mahdollisten asiakkaiden joukko. Tällaisessa tilanteessa myynnin ei voitane katsoa tapahtuvan vapaasti markkinoilla.

Muun muassa valtion ja sen sidosyksiköiden välisen myynnin ja muidenkin hankintalain kilpailuttamisvelvollisuuden poikkeustilanteiden osalta kilpailulain 30 d §:ään liittyvän lainsäädännön selkeys, lainsäädäntötekniikka sekä perustelujen laatu jättävät toivomisen varaa. Kilpailulain tulkintaan vaikuttaa keskeisesti sen 30 d §:n perusteluihin otettu viittaus kuntalain 126 §:ään ja siinä mainittavaan kilpailutilanteessa markkinoilla -käsitteeseen. Viittaus on johtanut siihen, että pykälää käytännössä sovelletaan eriyttämisvelvollisuuteen liittyvissä yhteyksissä myös valtion virastoihin ja laitoksiin, vaikka kuntalakia ei ole tarkoitettu sovellettavaksi valtioon. Asian merkittävyyden vuoksi viittaus olisi tullut ottaa itse kilpailulakiin, jos tarkoituksena on ollut, että kuntalakia näin sovellettaisiin.

Kuntalain 126 § on muotoiltu sovellettavaksi kuntien toiminnassa esiintyviin tilanteisiin, jotka ovat osin hyvin erilaisia kuin valtion toiminnassa esiintyvät. Tästä syystä se ei ole valtion toimintaan sovellettaessa niin yksiselitteinen kuin olisi toivottavaa. Myöskään kuntalain sanamuoto ja perustelut eivät kaikin osin muodosta selkeää ja yksiselitteistä kokonaisuutta.

Kuntalain 126 § koskee otsikkonsa mukaan kunnan toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Sen 2 momentin 3 kohdan sanamuodon mukaan kunta ei toimi markkinoilla, kun kyse on kuntalain 49 §:n mukaisesta kuntien yhteistoiminnasta ja lisäksi tilanteeseen sopii jokin hankintalain kilpailutusvelvollisuuden poikkeuksista. Kuntalain 127 §:n 1 momentin perusteluista voi puolestaan saada käsityksen, että pelkästään myynnin kohdistuminen sidosyksikölle olisi jo yksinään riittävä peruste katsoa, ettei myynti tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla. Kuntalain 127 § koskee kuitenkin ainoastaan kunnan yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeuksia – siis aivan eri asiaa – eikä siihen viitata kilpailulain 30 d §:n perusteluksaan. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan toisen lainkohdan perusteluista johdettu tulkinta ei kuitenkaan voi syrjäyttää varsinaisen lakitekstin sanamuodon mukaista tulkintaa.

Myös vuokraustoiminta on huomioitava, kun arvioidaan kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa toimintaa

Osa kirjanpitoyksiköistä ei ollut huomannut ottaa vuokraustoimintaa mukaan kilpailullisen toiminnan arviointiin. Vasta tarkastuksessa lähetettyjen lisäkyselyjen perusteella ne tekivät arvion myös vuokratuottojen osalta.

Kilpailulliseksi vuokraustoiminta arvioitiin muutamissa kirjanpitoyksiköissä. Vuokrattavat kohteet olivat esimerkiksi juhla- tai esiintymistiloja, rakennuksia tai maa-alueita.

Vuokratuottoja kertyi joissain kirjanpitoyksiköissä esimerkiksi oman toiminnan kannalta ylimääräisiksi jääneiden tilojen vuokraamisesta. Valtaosa virastoista toimi Senaatti-kiinteistöiltä vuokratuissa tiloissa, joka myös tarkastetuilta osin huolehti ylimääräisten tilojen edelleen vuokraamisesta. Näissä tapauksissa vuokraustoiminta ei tapahdu kilpailutilanteessa.

Tarkastuksen perusteella tuodaan esiin, että markkinoilla tapahtuvan vuokraustoiminnan tuotot on sisällytettävä kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmaan, mikäli kilpailullinen toiminta kirjanpitoyksikössä yhteenlaskettuna ylittää 40 000 euron rajan, vaikka osa-alueiden tuotot yksittäisinä jäisivät alle 40 000 euron.

2.4 Maksullisen toiminnan kokonaisuus on suositeltavaa käydä läpi yhteistyössä ohjaavan ministeriön kanssa

Tarkastus kohdistui lakimuutoksen toimeenpanovaiheeseen. Tarkastuksen perusteella osa kirjanpitoyksiköistä koki uuden säännöksen vaatimukset haasteellisiksi. Useita virastoja myös askaruttivat samat kysymykset, joihin saatiin selvennyksiä vasta loppuvuonna 2020. Valtiokonttorin ja KKV:n järjestämiin koulutustilaisuuksiin oltiin virastoissa pääosin tyytyväisiä. Kuitenkin erityisesti tulkintaongelmiin, jotka liittyivät oman toiminnan luonteen arvioimiseen ja kilpailullisen toiminnan tunnistamiseen, olisi kaivattu enemmän tukea. Ohjaavien ministeriöiden rooli muutoksessa on ollut toistaiseksi vähäinen.

Tarkastuksessa havaittiin ainakin yhden viraston maksuasetuksessa kilpailullisen toiminnan määrittelyyn liittyviä puutteita, jotka jäivät viraston selvitettäväksi yhteistyössä asianomaisen ministeriön kanssa.

Virastojen olisi suositeltavaa yhteistyössä ohjaavan ministeriön kanssa käydä läpi maksullisen toimintansa kokonaisuus ja varmistaa, että virastojen tehtäviä koskeva lainsäädäntö, maksuasetukset ja tulostavoitteet ovat keskenään yhdenmukaisia ja ajan tasalla. Tämä voitaisiin tehdä esimerkiksi tulosneuvottelujen tai tilinpäätös-kannanoton yhteydessä.



Kilpailulliseksi vuokraustoiminta arvioitiin muutamissa kirjanpitoyksiköissä



Tukea olisi kaivattu tulkintaongelmiin, jotka liittyivät oman toiminnan luonteen arvioimiseen ja kilpailullisen toiminnan tunnistamiseen

Kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavaa taloudellista toimintaa koskee markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimus

Valtion maksuperustelain mukaan viranomaisen muiden kuin julkisoikeudellisten suoritteiden hinnoista päätetään liiketaloudellisiin perustein.¹³ Näiden suoritteiden hinnat voidaan siten sovittaa muiden markkinatoimijoiden tapaan kilpailutilanteen ja markkinoiden mukaisesti. Hinnoitteluvapautta rajoittaa kuitenkin kilpailulain mukaiset markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimus ja määräävän markkina-aseman väärinkäytön kieltä sekä valtion maksuperustelain vaatimus määräävän markkina-aseman vaikutuksesta suoritteiden hinnoitteluun.

Markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitetaan sitä hintatasoa, jonka suuruisiksi vastaava yksityinen toimija hinnoittelisi palvelut. Hinnoittelussa tulee ottaa huomioon aiheuttamisperiaatteen mukaiset muuttuvat ja kiinteät kustannukset sekä tarpeelliset investointimenot ja rahoituskulut. Lisäksi on huomioitava toimintaan sitoutuneelle pääomalle kohtuullinen tuotto.¹⁴

Kilpailuneutraliteetti edellyttää, että julkisyhteisön kilpailulla markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta on kannattavaa eli että tuotoilla voidaan kattaa toiminnan kustannukset. Lisäksi toimintaan sitoutuneille varoille tulee saada kohtuullinen tuotto.

Julkisyhteisön on tarkasteltava taloudellisen toimintansa kannattavuutta, jotta se voi varmistua hinnoittelun markkinaperusteisuudesta. Markkinaperusteisuuden varmistamiseksi ei riitä, että hinta asetetaan kilpailijoiden perimien hintojen tasolle. Markkinaperusteinen hinnoittelu ei toisaalta myöskään edellytä, että suoritteet tulisi hinnoitella kilpailijoiden perimien hintojen tasolle, jos oman toiminnan kustannusrakenne kestää alhaisemman hinnoittelun.¹⁵

Valtion maksuperustelain mukaan asianomainen ministeriö päättää, mitkä suoritteet hinnoitellaan liiketaloudellisiin perustein. Viranomainen päättää suoritteiden hinnat.

Tarkastuksen perusteella kilpailullisilla markkinoilla tarjottavien suoritteiden hinnoitteluperiaatteissa on vaihtelua eri kirjanpitoyksiköiden välillä. Osa yksiköistä lisää suoritteiden hintoihin kohtuullisen tuoton omakustannushinnan päälle, osa tavoittelee sekä liiketaloudellisiin perustein hinnoittelussa että muussa maksullisessa toiminnassa täyttä kustannusvastaavuutta. Ohjaava ministeriö on tulossopimuksessa asettanut kustannusvastaavuustavoitteita vaihtelevasti – osalle kirjanpitoyksiköistä tavoite on asetettu, mutta suurimmalle osalle ei. Osassa kirjanpitoyksiköistä tavoitteen on asettanut virasto itse.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kun ministeriöt asettavat kustannusvastaavuustavoitteita osana tulostavoitteita, ne huolehtisivat siitä, että kilpailullisen toiminnan tavoitteet asetetaan markkinaehtoisen toiminnan vaatimusten mukaisesti.



Hinnoitteluvapautta rajoittaa markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimus



Julkisyhteisön on tarkasteltava taloudellisen toimintansa kannattavuutta



Suoritteiden hinnoitteluperiaatteissa havaittiin vaihtelua

3 Onko kilpailullisesta toiminnasta pidetty eriytettyä kirjanpitoa lain edellyttämällä tavalla?

Tarkastuksessa havaittiin, että kirjanpitoyksiköillä on hyvät valmiudet pitää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta toiminnasta erillistä kirjanpitoa. Ne voivat siten esittää toiminnastaan tilikausikohtaisen tuloslaskelman kilpailulain edellyttämällä tavalla. Tarvittaessa kilpailullinen toiminta tulee sisällyttää sekä maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuloslaskelmaan Valtiokonttorin määräyksen mukaisesti. Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma tulisi esittää kilpailulain tarkoittamalla tavalla tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Kirjanpitoyksiköt noudattavat pääsääntöisesti Valtiokonttorin määräyksen mukaisia kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean kuvan toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta, jos kilpailullinen toiminta on kirjanpitoyksikössä tunnistettu oikein.

Tarkastusvirasto suosittelee, että valtiovarainministeriö ohjeistaisi kirjanpitoyksiköitä jatkossa esittämään kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Lisäksi suositellaan, että kilpailullisen toiminnan tuotot ja kustannukset kohdennetaan suoriteperusteella oikea-aikaisesti, jotta varainhoitovuosittain laadittava kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta vuodesta toiseen.



Kirjanpitoyksiköillä on hyvät valmiudet esittää kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma

3.1 Kirjanpitoyksiköt laativat kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuloslaskelman erillisen kirjanpidon perusteella

Kilpailulain 4 a luvun kirjanpidon eriyttämissäännös velvoittaa julkisyhteisöä pitämään erillistä kirjanpitoa taloudellisesta toiminnasta, jota se harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Eriytetyn toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, joka on johdettavissa toimijan kirjanpidosta ja esitetään tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Valtiokonttori on 20.12.2020 antanut määräyksen maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tuloslaskelman laatimisesta.¹⁶ Määräyksen mukaan kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma sekä kustannusvastaavuuslaskelmat esitetään varainhoitovuoden toimintakertomuksessa.

Tarkastusvirasto suosittelee, että valtiovarainministeriö ohjeistaisi kirjanpitoyksiköitä jatkossa esittämään kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Kirjanpitoyksiköissä on hyvät valmiudet pitää erillistä kirjanpitoa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta

Tarkastuksessa kartoitettiin valtion kaikkien kirjanpitoyksiköiden valmiutta eriyttää kilpailullinen toiminta omassa kirjanpidossaan. Tarkastuksen kohteeksi valikoituneiden kirjanpitoyksiköiden osalta eriyttämistapaa selvitettiin yksityiskohtaisemmin.

Suurin osa tarkastuksen kohteena olleista kirjanpitoyksiköistä toteuttaa kirjanpidon eriyttämisen Kieku-laskentajärjestelmässä ja valtion yhteisen kustannuslaskentamallin mukaisesti. Yhteisessä kustannuslaskentamallissa ensisijaisia seurantakohteita, joiden kustannukset halutaan selvittää eriteltyinä, ovat toimintayksikkö ja toiminto. Seurantakohteita voidaan kirjanpitoyksikön omien tarpeiden mukaan tarkentaa vielä projektilla, suoritteella tai muulla ulottuvuudella, esimerkiksi asiakkaalla.

Tarkastuksessa havaittiin, että kirjanpitoyksiköissä eriytetyn toiminnan seuranta on toteutettu pääsääntöisesti suorite- tai projektitasolla Kieku-järjestelmässä. Osa kirjanpitoyksiköistä käyttäi seurantaan lisäksi erillistä kustannuslaskennan tietoja tuottavaa järjestelmää, joka mahdollistaa kirjanpidon eriyttämisen ja kustannusten selvittämisen suorite- ja projektitasoisesti.



Tarkastusvirasto suosittelee, että valtiovarainministeriö ohjeistaisi kirjanpitoyksiköitä jatkossa esittämään kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona



Suurin osa tarkastuksen kohteena olleista kirjanpitoyksiköistä toteuttaa kirjanpidon eriyttämisen Kieku-laskentajärjestelmässä ja valtion yhteisen kustannuslaskentamallin mukaisesti

Toiminnan tuotot on valtaosassa kirjanpitoyksiköitä kirjattu asianmukaisesti kirjanpitoon joko maksuperustelain (LKP 3000-3019) tai erillislakien (LKP 3020-3029) mukaisille liiketaloudellisten suoritteiden tuottotileille. Tarkastuksessa havaittiin joitakin kilpailullista toimintaa koskevia virheellisiä liikekirjanpidon tilikirjauksia ja virastoja ohjattiin tekemään tarvittavat korjaukset kirjanpitoon.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että kirjanpitoyksiköillä on hyvät valmiudet pitää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta toiminnasta erillistä kirjanpitoa. Ne voivat siten esittää toiminnastaan kirjanpidosta johdetun tilikausikohtaisen tuloslaskelman kilpailulain edellyttämällä tavalla.

Kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitetusta toiminnasta tulee kirjanpitoyksikössä laatia yksi tuloslaskelma

Kirjanpidon eriyttäminen tulee kilpailulain 30 d §:n mukaan tehdä yksikkökohtaisesti. Pykälän yksityiskohtaisten perustelujen mukaan valtion ja sen määräysvaltaan kuuluvan yksikön tulee eriyttää kirjanpitonsa ”jokaisen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan yksikkönsä osalta erikseen”¹⁷. Eriyttämismahdollisuutta ei ole, jos kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto on kirjanpitoyksikössä alle 40 000 euroa vuodessa.

Tarkastuksessa havaittiin, että osa kirjanpitoyksiköistä aikoi laatia kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamastaan toiminnasta ainoastaan kilpailulain edellyttämän tuloslaskelman ja jättää valtion talousarviosta annetun asetuksen perusteella¹⁸ laadittavan kustannusvastaavuuslaskelman esittämättä.

Kirjanpitoyksiköiden huomiota kiinnitetään siihen, että kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman esittämisvelvollisuus ei ole vaikuttanut tilinpäätöksen toiminnallisen tehokkuuden tietojen esittämiseen talousarvioasetuksen vaatimusten mukaisesti. Valtiokonttorin määräyksen mukaisesti kilpailullinen toiminta sisällytetään sekä maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuloslaskelmaan, jos maksuperustelain mukaiset muut suoritteet ovat samanaikaisesti myös kilpailullista toimintaa.

Tarkastuksen perusteella tuodaan lisäksi esiin, että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta tulee laatia kirjanpitoyksikössä yksi tuloslaskelma, jos toiminnan tuotot ovat yhteenlaskettuina vähintään 40 000 euroa. Kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen, laitosten tai muiden vastaavien toimijoiden tuotot on siten huomioitava laskelmalla, vaikka ne virastokohtaisesti tai yksittäisinä suoriteryhminä jäisivät alle 40 000 euron rajan. Mahdollisista hintatuetuista suoritteista tulee lisäksi laatia erillinen laskelma.¹⁹



Kilpailullinen toiminta sisällytetään sekä maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan että kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuloslaskelmaan



Kilpailullisesta toiminnasta tulee laatia kirjanpitoyksikössä yksi tuloslaskelma, jos toiminnan tuotot ovat yhteenlaskettuina yli 40 000 euroa

On huomattava, että valtion talousarvionalouteen kuuluvan kirjanpitoyksikön tuloslaskelman lisäksi valtiolla ei ole velvollisuutta esittää valtion tilinpäätöksessä tietoja kaikesta kilpailutilanteesta markkinoilla tapahtuneesta toiminnasta, jota valtion talousarvionalouteen kuuluneet yksiköt ovat harjoittaneet. Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma esitetään siten ainoastaan kirjanpitoyksikökohtaisissa tilinpäätöksissä.

3.2 Kirjanpitoyksiköt noudattavat yhdenmukaisesti tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita, mutta kustannuslaskennan perusteiden kuvaukset olivat vielä osittain tekemättä

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköt noudattavat pääsääntöisesti Valtiokonttorin määräyksen mukaisia kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita.²⁰ Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmat perustuvat siten liikekirjanpitoon, kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteella, laskelmat laaditaan suoriteperusteisesti, henkilöstökustannukset kohdistetaan toteutuneen työajan perusteella ja toiminta sisältää osuuden yleiskustannuksista, pääomakustannuksista sekä muista laskennallisista eristä.



Kirjanpitoyksiköt noudattavat pääsääntöisesti Valtiokonttorin määräyksen mukaisia kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteita

Tuloslaskelman tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta

Kilpailullisen toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, johon on sisällytettävä kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot.²¹ Tulojen ja menojen kohdentamisessa on sovellettava johdonmukaisesti objektiivisesti perusteltuja kustannuslaskennan yleisiä periaatteita, joista on annettava selkeä kuvaus.

Tuloslaskelman tulee antaa oikea kuva kilpailullisen toiminnan kannattavuudesta, kun sitä tarkastellaan itsenäisenä toimintona. Tuotot ja kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti ja toiminnan on katettava kaikki siihen liittyvät kustannukset pelkkien suoritteiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten sijaan. Kustannuksiksi tulee huomioida välittömät ja välilliset kustannukset ja toiminnalle tulee kohdistaa sille kuuluva osuus yleis- ja yhteiskustannuksista, pääomakustannuksista sekä muista laskennallisista eristä.

Poikkeamia yleisperiaatteista havaittiin ainoastaan yksittäisissä tapauksissa. Eräässä tapauksessa henkilöstökustannusten kohdentaminen kilpailullisen toiminnan suoritteelle ei perustunut toteutuneeseen työaikaan, vaan ne oli kohdennettu kilpailullisten ja ei-kilpailullisten suoritteiden suhteessa. Työaikaa oli joissain tapauksissa kohdennettu toiminnolle tai suoritteelle myös työaikaan käytetyn arvion perusteella. Tarkastuksessa ei kuitenkaan havaittu olennaista virhettä henkilöstökustannusten kohdentamisessa.

Tarkastuksessa kiinnitettiin joidenkin kirjanpitoyksiköiden huomiota tuottojen suoriteperusteiseen kohdentamiseen sekä siihen, että myös tuottoja vastaavat kustannukset tulee kohdentaa asianmukaisesti. Erityisesti tilikauden vaihteen yli menevien hankkeiden tuottojen ja kustannusten oikea-aikainen kohdentaminen on tärkeää, jotta varainhoitovuosittain laadittava kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta vuodesta toiseen. Tuotot on kohdennettava sille vuodelle, jolloin suorite on luovutettu ja kustannuksiksi tulee kirjata ne kulut, jotka ovat aiheutuneet suoritteiden tuottamisesta ja luovuttamisesta. Suoriteperusteisuudesta on mahdollista poiketa pitkän valmistusajan vaativien hankkeiden osalta, mutta se ei ole pakollista.

Kirjanpitoyksiköitä muistutettiin tarkastuksen yhteydessä siitä, että niillä on velvollisuus esittää kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman lisäksi kuvaus niistä kustannuslaskennan periaatteista, joiden mukaan laskelma on laadittu. Kustannuslaskennan kuvaus esitetään tilinpäätöksessä ensimmäistä kertaa varainhoitovuodesta 2020. Kuvaukset olivat kirjanpitoyksiköissä pääsääntöisesti luonnosvaiheessa tai kokonaan laatimatta tarkastuksen tekoaikaan loppuvuodesta 2020. Kirjanpitoyksiköillä ei ollut myöskään käytössään mallia tai tarkempaa ohjausta kuvauksen laatimiseksi. Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköt tulevat kuitenkin laatimaan kilpailulain edellyttämän kustannuslaskennan perusteiden kuvauksen vuoden 2020 toimintakertomukseensa.



Tilikauden vaihteen yli menevien hankkeiden tuottojen ja kustannusten oikea-aikainen kohdentaminen on tärkeää



Kirjanpitoyksiköiden on esitettävä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista, joiden mukaan tuloslaskelma on laadittu

3.3 Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma antaa oikean kuvan toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta, jos kilpailullinen toiminta on tunnistettu oikein

Tämän laillisuustarkastuksen tavoitteena oli selvittää, miten kirjanpitoyksiköissä on tunnistettu kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu taloudellinen toiminta, sekä perehtyä toiminnasta laadittavan tuloslaskelman laskentaperiaatteisiin. Tarkastuksessa on siten pyritty ennakolta arvioimaan, antaako kilpailullisesta toiminnasta laadittava tuloslaskelma oikeat ja riittävät tiedot kilpailullisen toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta. Varsinaisen tuloslaskelman ja siihen liittyvän tuloksellisuuden laskentatoimen tarkastusvirasto tarkastaa osana kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten tarkastusta.

Osa kirjanpitoyksiköistä oli tarkastuksen tekoaikaan tehnyt lopullisen itsearvioinnin toimintansa kilpailullisesta luonteesta, mutta osalla arviointi oli vielä työn alla. Useassa virastossa myös laskentaperusteiden kuvaus oli kesken tai kokonaan aloittamatta.

Tarkastetuilta osin olennaisia virheitä tai puutteita noudatettavissa laskentaperiaatteissa ei havaittu, ja tuloslaskelma tulee suurimmassa osassa kirjanpitoyksiköistä antamaan oikean kuvan eriytetyn toiminnan tuloksesta. Jonkin verran epävarmuutta jäi tarkastuksessa kuitenkin siihen, onko kilpailullinen toiminta tunnistettu kirjanpitoyksiköissä oikein ja esitetäänkö tuloslaskelma siten oikeasta toiminnasta.

Toiminnan tuloksellisuuteen tulisi kiinnittää huomiota tilikausikohtaisesti

Valtion konsernipalveluita tuottavien virastojen eli palvelukeskusten toimintaan myönnetään talousarviossa vuosittain nettomäärärahaa, joka mahdollistaa sen, että niillä on tarvittava liikkumavara palveluidensa hinnoittelussa. Palvelukeskukset rahoittavat toimintansa pääsääntöisesti asiakkailta perittävillä palvelumaksuilla, ja palveluiden hinnoittelu perustuu omakustannushinnoitteluun. Talousarvion tavoitteena on, että kustannusvastaavuus toteutuu 2–3-vuotisen siirtomäärärahakauden aikana.

Palvelukeskukset voivat myydä palveluja myös muille kuin niille asiakkaille, joilla on velvoite käyttää keskusten palveluja. Siltä osin kuin palvelujen myynnissä on kysymys kilpailullisesta toiminnasta, tulee kohtuullisen tuoton vaatimukseen ja toiminnan tuloksellisuuteen kiinnittää huomiota 2–3-vuotisen siirtomäärärahakauden sijasta tilikausikohtaisesti.



Tarkastuksessa on ennakolta arvioitu, antaako kilpailullisesta toiminnasta laadittava tuloslaskelma oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta



Tarkastuksessa jäi jonkin verran epävarmuutta siihen, onko kilpailullinen toiminta tunnistettu kirjanpitoyksiköissä oikein ja esitetäänkö tuloslaskelma oikeasta toiminnasta

Hintatukea tai määrärahaa alijäämän kattamiseen on myönnetty myös kilpailulliseksi arvioituun toimintaan

Valtion talousarviossa voidaan maksuperustelain mukaan osoittaa määräraha liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden hintojen alentamiseksi (hintatuki).²² Tarkastuksessa tuli esiin muutamia suoritteita, joiden oli kirjanpitoyksikössä arvioitu kuuluvan eriytettävän toiminnan piiriin ja joihin kohdistui hintatukea. Tarkastuksessa jäi avoimeksi kysymys siitä, pitäisikö hintatuen vaikuttaa arvioon toiminnan kilpailullisesta luonteesta tai voiko kilpailullinen toiminta ylipäätään olla hintatuettua.

Mikäli kilpailulliseen toimintaan on myönnetty hintatukea, tulee tuki kuvata tuloslaskelmakaavan mukaisesti.²³ Laskelman yhteydessä tulee kuvata myös tuen myöntöperusteet.

Tarkastuksessa oli esillä tapaus, jossa virastolle oli lisätalousarviossa osoitettu määrärahalisäys koronavirustilanteesta aiheutuvien liike- ja työtilojen sekä juhlatilojen vuokratuottojen menetysten vuoksi. Lisäys mahdollisti sen, että virasto pystyi tarvittaessa myöntämään vuokralaisilleen sadan prosentin vuokranalennuksen huhti-kesäkuulta 2020. Tarkastuksen aikana ei voitu varmistua siitä, voidaanko tällaista tilapäiseen vuokrien alentamiseen myönnettyä määrärahaa pitää hintatukeen verrattavana menettelynä ja miten se tulisi huomioida kustannusvastaavuus- ja tuloslaskelmilla.

Liite: Miten tarkastettiin

Tässä liitteessä kuvataan, miten tarkastuksen tuloksiin on päädytty ja minkälaisia rajoituksia niihin liittyy.

Tarkastuksen tarkoitus ja tavoite

Tarkastuksessa pyrittiin varmistamaan, että valtion kirjanpitoyksiköissä tunnistetaan kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta, toiminta olisi tunnistettu eri virastoissa mahdollisimman yhdenmukaisin perustein, toiminnasta pidetään kilpailulain edellyttämää erillistä kirjanpitoa ja toiminnan tuloksesta esitettäisiin tilinpäätöksessä oikeaa ja riittävää tietoa.

Tarkastuksen tavoitteena oli antaa rajoitettuun varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko valtion kirjanpitoyksiköissä tunnistettu kilpailulain 30 d §:ssä tarkoitettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta. Toisena tavoitteena oli antaa kohtuulliseen varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta pidetty erillistä kirjanpitoa kilpailulain edellyttämällä tavalla. Lisäksi tavoitteena oli antaa rajoitettuun varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko kilpailullisen toiminnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Tarkastuksessa ei tullut esiin olennaisia puutteita sisäisessä valvonnassa, minkä vuoksi asiasta ei kertomuksessa raportoitu.

Tarkastuksen kohde

Tarkastus kohdistui 62 kirjanpitoyksikköön. Tarkastus suunnattiin ensisijaisesti niihin kirjanpitoyksiköihin, joissa saadun tietopyyntövastauksen perusteella harjoitetaan taloudellista toimintaa kilpailullisilla markkinoilla merkittävässä määrin, joissa eriyttävän toiminnan tunnistamiseen liittyy olennaista tulkinnanvaraisuutta tai joissa muutoin tunnistettiin kohonnut tarkastusriski. Tarkastuksen kuluessa haastateltiin 31 kirjanpitoyksikön edustajia.

Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydettiin lausunnot valtiovarainministeriöltä, työ- ja elinkeinoministeriöltä, Valtiokonttorilta ja Kilpailu- ja kuluttajavirastolta. Näistä työ- ja elinkeinoministeriö ei antanut lausuntoa. Lausunnoissa annettu palaute on otettu huomioon lopullista tarkastuskertomusta laadittaessa. Lausunnot ja niistä tehty yhteenveto löytyvät tarkastusviraston verkkosivuilta.

Tarkastuksen kysymykset ja kriteerit

Tarkastuskysymys 1: Onko valtion virastoissa tai yksiköissä tunnistettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta, josta on pidettävä erillistä kirjanpitoa?

Kysymykseen vastattiin osakysymyksillä:

- Missä valtion yksiköissä toimintaa harjoitetaan?
- Mitä toiminta on? Voidaanko sen katsoa täyttävän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan kriteerit kilpailulaissa tarkoitetulla tavalla? Näyttäisikö jotain toimintaa puuttuvan tai näyttäisikö jokin toiminta olevan selvästi tulkinnanvaraista?
- Miten toiminta on tunnistettu valtion virastoissa ja onko tunnistamisessa ollut ongelmia? Miten arviointi on dokumentoitu virastoissa?
- Missä laajuudessa toimintaa harjoitetaan?
- Onko toiminta tunnistettu eri virastoissa yhdenmukaisin perustein?

Tarkastuskysymys 2: Onko kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta pidetty kilpailulain 30 d §:n edellyttämää eriytettyä kirjanpitoa?

Kysymykseen vastattiin osakysymyksillä:

- Miten eriytetty kirjanpito on toteutettu? Laaditaanko eriytetyn kirjanpidon perusteella tilikausikohtainen tuloslaskelma, joka esitetään tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona?
- Onko kustannuslaskennan periaatteista laadittu kuvaus? Noudattaako kuvaus Valtionkonttorin määräystä tuloslaskelman laatimisen yleisperiaatteista?
- Antaisiko [kuvauksen mukaisesti laadittu] tuloslaskelma oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta? Näyttääkö siltä, että virastoissa tuloslaskelmat tullaan laatimaan keskenään yhdenmukaisin perustein?

Tarkastuskysymys 3: Onko kilpailulain 30 d § mukaisen maksullisen toiminnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti?

Kysymykseen vastattiin osakysymyksillä:

- Onko virasto järjestänyt toiminnan kustannusten ja tuloksellisuuden laskentatoimen siten, että se tuottaa taloudellisella ja luotettavalla tavalla olennaiset tiedot toiminnan tuotoista ja kustannuksista, ja siten, että toiminnan vuositulo voidaan esittää tilinpäätöksen yhteydessä?
- Onko toiminnan eriyttämistä koskeva viranomaisten antama ohjeistus ollut riittävää ja selkeää?

Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa kuultiin Kilpailu- ja kuluttajavirastoa tarkastusasetelmasta ja tarkastuksen kriteereistä. Kuuleminen ei antanut aihetta muuttaa asetelmaa eikä kriteerejä.

Tarkastuksen aineistot ja menetelmät

Tarkastuksen aineistoina olivat kirjanpitoyksiköiltä saadut tietopyyntövastukset, haastattelumateriaali, Kieku-kirjanpitoaineisto sekä kustannuslaskennan ja tuloksellisuuden laskentatoimen tiedot. Analyysimenetelmänä käytettiin laadullista sisällönanalyysia.

Tarkastuksen toteutusaika

Tarkastus alkoi 1.10.2020 ja päättyi 15.4.2021.

Tarkastuksen aineistohankinta ja haastattelut on toteutettu 1.10.–21.12.2020.

Tarkastuksen tekijät

Tarkastuksen tekivät johtava lainsäädäntöasiantuntija Kaj von Hertzen, ylitarkastaja, JHT Ilona Leinonen, johtava tilintarkastaja Jaana Puhakainen ja johtava tilintarkastaja, JHT Minna Tyrväinen. Tarkastuksen projektipäällikkönä toimi Minna Tyrväinen ja tarkastuksesta vastaavana johtajana Jaakko Eskola.

Viitteet

- 1 KilpailuL 30 d § (721/2019), sovelletaan 1.1.2020 lähtien.
- 2 KuntaL 126 §.
- 3 HE 68/2018 vp, s. 53.
- 4 <https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/kirjanpidon-eriyttamissaannoksen-soveltaminen-alkaa-1.1.2020/>.
- 5 Eriyttämissäännöstä ei sovelleta, mikäli kilpailullisen toiminnan liikevaihto on alle 40 000 euroa vuodessa (KilpailuL 30 d § 4).
- 6 Taloudellisen toiminnan käsitteen sisällöstä tulkintaohjeena voidaan käyttää esimerkiksi komission yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä palveluja koskevaa tiedonantoa (2012/C8/02, kohdat 8-30).
- 7 HE 40/2013 vp, s. 26, 31-32.
- 8 <https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/kirjanpidon-eriyttamissaannoksen-soveltaminen-alkaa-1.1.2020/usein-kysyttyja-kysymyksiä-kirjanpidon-eriyttämisestä/>.
- 9 Esimerkiksi yhtiö, jonka asiakaskunta on laissa määritelty, ei toimi kilpailuilla markkinoilla.
- 10 HE 68/2018 vp, s. 52.
- 11 HE 32/2013 vp, s 31.
- 12 HE 68/2018 vp, s. 52 ja HE 40/2013 vp, s. 34.
- 13 Valtion maksuperustelaki (150/1992) 7 §.
- 14 HE 32/2013 vp, s. 38.
- 15 Kilpailu- ja kuluttajaviraston suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet 8.5.2017.
- 16 Valtiokonttorin määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatimisesta 17.12.2020 (VK/54895/00.00.01.06.00/2020).
- 17 HE 68/2018 vp, s. 53.
- 18 Valtion talousarviosta annettu asetus (1786/2009) 65 §.
- 19 Valtiokonttorin määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatimisesta 17.12.2020 (VK/54895/00.00.01.06.00/2020).
- 20 Valtiokonttorin määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatimisesta 17.12.2020 (VK/54895/00.00.01.06.00/2020).
- 21 KilpailuL 30 d §.
- 22 Valtion maksuperustelaki (150/1992) 7 § 1.
- 23 Valtiokonttorin määräys maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tuloslaskelman laatimisesta 17.12.2020 (VK/54895/00.00.01.06.00/2020).



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO (VTV)
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI

puh. 09 4321 | www.vtv.fi | @VTV_fi