

Maria Lehtinen

KUNTIEN MUKAUTETTUJEN TILINTARKASTUSKERTOMUSTEN MÄÄRÄN KEHITYS

– Katsaus vuosien 2019 ja 2020
tilintarkastuskertomuksiin

Johtamisen ja talouden
tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Huhtikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Maria Lehtinen: Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän kehitys – Katsaus vuosien 2019 ja 2020 tilintarkastuskertomuksiin

Kadidaatintutkielma

Tampereen yliopisto

Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma

04/2022

Tässä tutkimuksessa käsitellään suomalaisten kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia. Tilintarkastus on kuntien lakisääteinen velvoite. Tilintarkastuksessa riippumaton tilintarkastaja tarkastaa kunnan hallinnon, tilinpäätöksen, valtionosuuksien perusteena olevat tiedot sekä kunnan sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen. Tarkastustyönsä päätteeksi tilintarkastaja antaa kunnanvaltuustolle tilintarkastuskertomuksen, joka voi olla vakioimuotoinen tai mukautettu. Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa on jokin vakioimuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeava lisätieto tai suoraan tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Lisäksi tilintarkastaja lausuu tilintarkastuskertomuksessa tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille.

Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on ollut pitkään melko korkea. Aiemman tutkimuksen mukaan vuosia 2009–2013 koskevista tilintarkastuskertomuksista 30,6 % oli mukautettuja. Tuorempi tutkimustulos puolestaan tuo esiin havainnon mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän laskusta. Vuoden 2018 tilintarkastuskertomuksista enää vain 16,7 % oli mukautettuja. Tämän tutkimuksen tehtävänä on selvittää, millaista kehitystä mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrässä on havaittavissa ja mihin tilintarkastuksen osa-alueisiin mukautukset yleisimmin kohdistuvat. Tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva mukautettujen tilintarkastuskertomusten kehityksestä. Tutkimuskysymykset ovat ”*Miten kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt?*” ja ”*Mitä tilintarkastuksen osa-aluetta mukautus yleisimmin koskee?*”.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena pitkittäistutkimuksena. Tähän valintaan päädyttiin, koska tarkoituksena oli tuottaa empiiristä tietoa kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän ja syiden kehityksestä. Aineiston muodostavat 571 Manner-Suomen kunnan tilintarkastuskertomusta vuosilta 2019 ja 2020, mikä kattaa 97,4 % kaikista kyseisten vuosien tilintarkastuskertomuksista. Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia kvantifioitiin taulukkomuotoon mukautuksen kohteena olevien tilintarkastuksen osa-alueiden perusteella, jotta voitiin laskea vertailukelpoisia prosentuaalisia lukuja.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että yli kolmasosa kuntien tilintarkastuskertomuksista on edelleen mukautettuja. Tulos on yllättävä, sillä vuoden 2018 tutkimustulos antoi viitteitä laskevasta mukautettujen tilintarkastuskertomusten kehityssuunnasta. Toisaalta tulos on melko yhdenmukainen muun suomalaisen julkisyhteisöjen mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevan aiemman tutkimuksen kanssa. Valtaosa tilintarkastuskertomusten mukautusten perusteista liittyy hallinnon osa-alueeseen. Vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksissa korostui lisäksi tilinpäätöksen tietoihin kohdistuvat mukautukset, jotka liittyivät vahvasti meneillään olevaan koronavirusepidemiaan.

Avainsanat: tilintarkastus, tilintarkastuskertomus, mukautettu tilintarkastuskertomus, kuntien tilintarkastus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimustehtävät.....	2
1.2 Tutkimuksen rakenne.....	3
2 KUNNAN TILINTARKASTUS	4
2.1 Tilintarkastuksen toteutus	4
2.2 Normisto.....	6
2.3 Tilintarkastajien valvonta.....	7
3 TILINTARKASTUSKERTOMUS.....	8
3.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	8
3.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus.....	9
4 AIKAISEMPI TUTKIMUS.....	11
4.1 Aiempi tutkimus Suomessa.....	11
4.2 Aiempi tutkimus ulkomailla.....	14
5 TUTKIMUSMENETELMÄT	16
5.1 Tutkimuksen aineisto	16
5.2 Tutkimusmenetelmät.....	16
5.2.1 Aineiston luokittelu.....	17
5.2.3 Aineiston analyysi.....	18
5.3 Tutkimuksen luotettavuus	19
6 TULOKSET	20
6.1 Miten kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt?	20
6.2. Mitä tilintarkastuksen osa-aluetta mukautus yleisimmin koskee?.....	23
7 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	26
7.1 Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä	26
7.2 Mukautusten perusteet	27
7.3 Mahdollisia jatkotutkimusaiheita.....	28
LÄHTEET.....	30
Kuvio 1. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän kehitys	22
Taulukko 1. Tilintarkastuskertomuksien osa-alueisiin kohdistuvat mukautukset 2009–2013	12
Taulukko 2. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2009–2013	12
Taulukko 3. Tilintarkastuskertomuksien osa-alueisiin kohdistuvat mukautukset 2018.....	13
Taulukko 4. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2018	13
Taulukko 5. Yhteenveto mukautuksista 2019 ja 2020.....	21
Taulukko 6. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2019 ja 2020.....	24

1 JOHDANTO

Tilintarkastus on funktio, jonka tarkoituksena on antaa organisaation ulkopuolinen lausunto siitä, onko tarkastuskohteen taloutta ja hallintoa hoidettu lainmukaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 4). Tarkastuksen kohteena voi olla yksityinen yritys tai julkisyhteisö, kuten kunta. Julkisen ja yksityisen sektorin toiminta eroaa monella tavalla toisistaan. Merkittävimmät erot lienevät toiminnan sääntely ja rahoitus. Julkisyhteisöjen toimintaa kohtaan on erityinen vaatimus toiminnan läpinäkyvyydestä sekä tilivelvollisuudesta ja julkisessa toiminnassa lait ohjaavat tarkasti toimintaa. Esimerkiksi kunnissa ylimmät virkamiehet toimivat tehtävissään virkavastuulla. Tavallisessa yrityksessä toimitusjohtajaa kohtaan ei ole yhtä tiukkaa sääntelyä, vaikkakin epäasiallinen toiminta johtaa helposti toimitusjohtajan irtisanomiseen. Julkisyhteisöt toimivat pitkälti veroista saatavan rahoituksen avulla, kun taas yrityksillä kassavirta perustuu liiketoimintaan. Julkisen ja yksityisen sektorin toimijoiden eroista johtuen on luonnollista, että myös niiden tilintarkastus eroaa toisistaan. Tässä tutkimuksessa keskitytään kunnalliseen tilintarkastukseen.

Suomessa kuntien tilintarkastus on lakisääteistä (Kuntalaki 410/2015, 122§) toisin kuin yrityksissä, joissa tilintarkastuksen pakollisuus on riippuvainen organisaation yhteisömuodosta ja yrityksen koosta (Suomen Tilintarkastajat ry 2022b). Tilintarkastuksen toteuttaa aina riippumaton tilintarkastaja, joka antaa kunnanvaltuustolle tarkastustyönsä päätteeksi tilintarkastuskertomuksen, jossa hän raportoi tarkastuksen tulokset. Kunnan tilintarkastuksessa on neljä laissa määriteltyä osaluuetta, joihin jokaiseen tilintarkastaja ottaa kantaa erikseen. Tilintarkastuskertomus voi olla vakioimuotoinen eli niin sanottu puhdas tilintarkastuskertomus tai mukautettu. Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa on vakioimuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeava tieto tarkastuksen tuloksista eli lisätieto. Vakavammissa tilanteissa mukautettu tilintarkastuskertomus voi myös sisältää muistutuksen, joka kohdistuu suoraan tilivelvolliseen. Tarkastusten tulosten esittämisen lisäksi tilintarkastaja ottaa kantaa siihen, puoltaako hän tilinpäätöksen hyväksymistä sekä tilivelvollisille vastuuvapauden myöntämistä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2022c.)

Tilintarkastus pyrkii parantamaan sidosryhmien luottamusta tarkastettavaan organisaatioon sekä ennaltaehkäisemään väärinkäytöstilanteita. Käytännössä tämä tapahtuu tilintarkastuksen tarkastustoimenpiteiden avulla, pyrkimyksenä saada kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös sisällä olennaisia virheitä. Tarkastustoimenpiteet voivat kohdistua esimerkiksi organisaation kirjanpitoon, jolla on myös väärinkäytöstilanteita ehkäisevä vaikutus. (Laine 2018.)

Tilintarkastus palvelee kunnan eri sidosryhmiä, kuten kuntalaisia ja valtiota. Aihepiirin tutkimuksessa puhutaankin usein tilivelvollisuusajattelusta, joka pohjautuu päämies-agenttiteoriaan.

Kuntakontekstissa tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että päämies eli kuntalainen tarvitsee omien intressien edistämiseksi agentin eli kunnan. Intressi voi olla vaikkapa jokin julkinen palvelu tai toimiva infrastruktuuri. Päämiehellä ja agentilla voi kuitenkin olla agenttiteorian mukaisesti ristiriitaisia intressejä, eikä päämies voi olla varma agentin kyvystä tai halukkuudesta toteuttaa toimenpiteitä kohti päämiehen etua. Tällöin mukaan astuu kolmas osapuoli, riippumaton ja ulkopuolinen tilintarkastaja, joka pystyy todentamaan agentin tarkoituksenmukaisen ja tuloksellisen toiminnan. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 17.)

Toisaalta tilintarkastus palvelee myös kuntaa itseään, sillä tilintarkastuksen tuottama informaatio toimii usein apuna esimerkiksi päätöksenteoksessa. Samalla tilintarkastuksesta saadaan arvokasta tietoa kunnan toimintojen kehitystarpeista, vaikkapa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuuden puutteista. Tilintarkastuksella on siis monia erilaisia tehtäviä ja se palvelee useita eri toimijoita.

1.1 Tutkimustehtävät

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä julkisyhteisöissä on ollut vuosien saatossa merkittävä. Paananen & Rönkkö (2015) tutkivat Suomen kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksia vuosilta 2009–2013 ja havaitsivat, että jopa 28 % tarkastelluista tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja. Lähes vastaava prosentti (27,3 %) valtion vuodelta 2020 annetuista tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2021). Toisaalta Oulasvirta ym. (2021, 60) havaitsivat, että kunnissa vuoden 2018 tilintarkastuskertomuksista enää vain 16,7 % oli mukautettuja.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaista kehityssuuntaa on havaittavissa kuntien mukautetuissa tilintarkastuskertomuksissa. Tutkimus pyrkii vastaamaan vuosien 2019 ja 2020 tilintarkastuskertomuksia analysoimalla siihen, onko viime vuosien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä jatkanut laskuaan Oulasvirran ym. (2021) havaintoja mukailleen vai oliko vuosi 2018 vain poikkeuksellinen. Vuosien 2019 ja 2020 tarkastelu on erityisen mielekästä, sillä näiltä vuosilta ei ole vielä saatavilla julkaistuja tutkimustuloksia siitä, miten suuri osa kuntien tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja ja miten mukautusten syyt jakautuivat tarkastuksen eri osa-alueiden välillä.

Tutkimustulosten vertailukohteena toimivat Paananen & Rönkön vuonna 2015 julkaisema tutkimus ”*Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen: empiirinen katsaus tilintarkastuskertomuksiin vuosilta 2009–2013.*” sekä Oulasvirran ym. (2021) julkaisemassa tutkimuksessa esitetyt tulokset vuodelta 2018. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän

muutosten tarkastelun lisäksi tutkimus pyrkii muodostamaan käsityksen siitä, onko mukautuksen perusteissa tapahtunut huomattavia muutoksia. Tutkimuksella on kaksi tutkimuskysymystä, joista ensimmäinen toimii tutkimuksen pääkysymyksenä ja toinen apukysymyksenä. Nämä ovat:

1) *Miten kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt?*

2) *Mitä tilintarkastuksen osa-aluetta mukautus yleisimmin koskee?*

Aihe on ajankohtainen ja yhteiskunnallisesti tärkeä, sillä tilintarkastuskertomukset koskettavat kaikkia Suomen kuntia vuosittain. Mikäli tilintarkastuskertomukset eivät ole ”puhtaita” eli vakiomuotoisia, on kunnan ylimpien toimielinten toiminnassa ollut puutteita ja mahdollisesti virheitä. Tämä on kiinnostavaa myös tavallisen kuntalaisen näkökulmasta. Kuntien tilintarkastuskertomukset ovat kaikkien saatavilla ja niistä saa helposti ja nopeasti tietoa esimerkiksi kunnan toiminnan lainmukaisuudesta. Suomen kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tutkittu verrattain vähän verrattuna yksityisen sektorin toimijoiden tilintarkastuskertomusten tutkimiseen.

1.2 Tutkimuksen rakenne

Ensimmäiseksi johdannon jälkeen esitellään kunnan tilintarkastusprosessia ja aihepiiriin liittyvää sääntelyä. Toisessa luvussa käsitellään tutkimuksen kannalta keskiössä olevaa tilintarkastuskertomusta ja sen sisältöä. Neljännessä luvussa tehdään katsaus aiheen aiempaan tutkimukseen niin Suomessa kuin ulkomailla. Teoriaosuutta seuraa tutkimusmenetelmiä käsittelevä viides luku, jossa selostetaan, miten tutkimuksen aineisto on kerätty ja miten sitä on käsitelty tulosten johtamiseksi. Tulokset esitellään tutkimusraportin luvussa kuusi. Lopuksi luvussa seitsemän on pohdintaa tutkimuksen tuloksista, esitetään johtopäätöksiä ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 KUNNAN TILINTARKASTUS

Suomessa tilintarkastuksen järjestäminen on kuntien lakisääteinen velvoite. Kunnanvaltuusto valitsee tilintarkastuksen toteuttajaksi riippumattoman julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymän tilintarkastusyhteisön, joka tarkastaa kunnan hallintoa ja taloutta. Tilintarkastusyhtiö määrää vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytyt tilintarkastajan (JHTT-tilintarkastaja). (Kuntalaki 410/2015, 122§.) Tilintarkastus toteutetaan kunkin tilikauden päätyttyä. Kunnissa tilintarkastus tulee olla suoritettuna toukokuun loppuun mennessä (Kuntalaki 410/2015, 123§). Kuntalain 410/2015 123§:n mukaisesti tilintarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa:

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

Kunnan tilintarkastuksen tärkeimpiä tavoitteita ovat kunnan toiminnan ja talouden sekä julkisten varojen käytön laillisuuden valvominen. Tarkastuksen kohteena on koko kunta toimielimien. Erityisesti tilintarkastuksessa kiinnitetään huomiota kunnanhallituksen toimintaan ja päätöksentekoon, sillä kunnanhallitus toimeenpanee valtuuston päätökset, vastaa kunnan tilinpäätösten laatimisesta sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. (Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019, 96–97.)

2.1 Tilintarkastuksen toteutus

Tilintarkastusprosessi käynnistyy tilintarkastuksen suunnittelulla. Kaikkia kunnan toimintoja ei pystytä tarkastamaan, vaan ennen tarkastuksen aloittamista määritetään tarkastuksen painopistealueet, joissa uskotaan olevan merkittävimmät riskit. Tilintarkastukselle laaditaan tarkastussuunnitelma, jossa kuvataan ennalta määritellyt merkittävimmät riskit, olennaisimmat tilinpäätöserät, tulevia tarkastustoimenpiteitä ja työnjakoa. Tilintarkastuksen suunnittelu vaatii paljon taustayötä ja se on merkittävä tekijä koko tilintarkastuksen laadun varmistamiseksi. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 14–15.) Tilintarkastuksella ei pyritä täydelliseen varmuuteen tietojen paikkansa pitävyydestä, vaan tavoitteena on saavuttaa *kohtalainen varmuus* siitä, ettei kunnan

tilinpäätös sisällä olennaisia virheitä, eikä kunnan hallintoa ja taloutta ole hoidettu lainvastaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2021a).

Varsinainen tilintarkastus kohdistuu neljään kuntalain määrittelemään osa-alueeseen, jotka ovat hallinnon tarkastus, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus, valtionosuuksien tarkastus sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastus. *Hallinnon tarkastuksella* tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän hallinnon laillisuuden tarkastelua. Hallinnon tarkastuksella on merkittävä yhteys toisen tilintarkastuksen osa-alueen, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamisen tukena. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 16–18). Hallinto kattaa kunnan ylimpien toimielinten päätökset, niiden tarkoituksenmukaisuuden ja toimeenpanon. Tarkastelun kohteena ovat esimerkiksi toimivaltaisuuskysymykset, toimielinten pöytäkirjat sekä se, onko päätös toimeenpantu siten, kun kunnanvaltuusto on asiasta päättänyt. Hallinnon tarkastus korostuu erityisesti juuri julkisyhteisöjen, kuten kuntien, tilintarkastuksissa verrattuna yritysten tilintarkastuksiin. (Leppänen 2015, 101.) Kunnissa toiminta perustuu lakiin, kun taas yritysten johdossa on enemmän harkinnanvapautta.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen osa-alueen tarkastuksessa tilintarkastaja pyrkii saamaan kohtalaisen varmuuden siitä, että tilinpäätös on tehty sitä säätelevien normien mukaisesti ja sisältää kaikki olennaiset tiedot. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kunnan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 16.) Tarkastus kohdistuu tilinpäätösdokumentteihin, tilinpäätösprosesseihin sekä kirjanpitoon, jonka pohjalta tilinpäätös koostetaan. (Leppänen 2015, 103.) Tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tietojen tarkastaminen kuuluu tilintarkastajan tehtäviin. Muita tarkastuksen kohteena olevia dokumentteja ovat talousarvion toteutumisvertailu, tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma, liitetiedot sekä konsernitilinpäätös. (Ala-aho ym. 2019, 107–109.)

Valtionosuuksien tarkastuksen tehtävänä on saada varmuus siitä, että kunta tai kuntayhtymä on antanut oikeat tiedot valtionosuuksien perusteista ja näin ollen kunnalle maksetaan valtionosuudet oikean suuruusina (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 19). Valtionosuudet ovat osa valtionapujärjestelmää, joka kohdistuu kuntiin. Valtionosuuksilla pyritään kattamaan osa kuntien vastuulla olevien lakisääteisten julkisten palveluiden järjestämisen kustannuksista. Valtionosuudet maksetaan kunnalle automaattisesti laskennallisin perustein. (Kuntaliitto 2021.) Valtionosuuksien tarkastus keskittyy erityisesti valtionosuuksien laskentaperusteiden perusteena olevien järjestelmien luotettavuuden arviointiin (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 20).

Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan osa-alueen tarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että nämä kolme kunnan tehtävää on järjestetty asianmukaisesti. Viitteitä sisäisen

valvonnan epäonnistumisesta voidaan saada kirjanpidosta tai tilinpäätöksessä havaittujen virheiden ja puutteiden välityksellä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 18.) Käytännön tasolla tämän osa-alueen tarkastusta toteutetaan tarkastamalla kuntien erilaisten kontrolli- ja riskinhallintajärjestelmien toimivuutta (Ala-aho ym. 2019, 111). Järjestelmien toimivuuden ohella huomio kiinnitetään sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tehtävien täyttämisen tuloksellisuuteen, seurantaan ja raportointiin, joista saadaan tietoa kunnan toimintakertomuksesta (Leppänen 2015, 105–106).

Vaikka tilintarkastukselle on määritelty neljä osa-aluetta, ovat niiden tarkastus riippuvaisia toisistaan, kuten edellä voidaan havaita. Tilintarkastuksen osa-alueiden tarkastukset eivät siis ole toisistaan erillisiä prosesseja vaikka näillä osa-alueilla käytetäänkin usein erilaisia menetelmiä tilintarkastajan oman harkinnan mukaisesti (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 16).

2.2 Normisto

Tilintarkastuksen sääntely perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastajien ammattistandardeihin ja ohjeisiin sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin, kuten esimerkiksi Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus. Yksityisen sektorin yhteisöjen tilintarkastusta koskevat kansainväliset standardit eivät ole velvoittavia julkisyhteisöjen tilintarkastuksessa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2022d.) Kuntien tilintarkastusta sääteleviä lakeja ovat esimerkiksi Kuntalaki 410/2015, Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015 ja soveltuvin osin Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta velvoittaa tilintarkastajan noudattavan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastustehtävää suorittaessaan (Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015, 6§). Laki ei tarkemmin määrittele, mikä on hyvä tilintarkastustapa, vaan tähän kysymykseen pyrkii vastaamaan suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus annettiin ensimmäistä kertaa vuonna 1991. Nykyisen voimassa olevan suosituksen päivittämisestä on vastannut Suomen Tilintarkastajat ry. Suositus huomioi julkisyhteisön toiminnan luonteen, joka poikkeaa merkittävästi yritystoiminnasta. Tästä syystä julkisen sektoreiden toimijoiden tarkastukselle on laadittu erityinen oma suosituksensa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 4.)

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus sisältää tilintarkastajaa koskevat eettiset säännöt, ohjeita tilintarkastuksen sisällöstä ja toteutuksesta sekä muista tilintarkastajan tehtävistä. Lopuksi on selostettu tilintarkastuksen laadunvarmistuksen keinoista. Tilintarkastajan on noudatettava työssään monia erilaisia periaatteita kuten rehellisyyttä, objektiivisuutta, huolellisuutta, salassapitovelvollisuutta ja riippumattomuutta. Lisäksi tilintarkastajan tulee ylläpitää omaa

ammattillista pätevyyttään sekä huolehtia ammatillisesta käyttäytymisestään. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 2–3.) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen tavoitteena on edesauttaa mahdollisimman laadukasta tilintarkastusta, joka täyttää kunnille asetetun velvollisuuden riippumattomasta tilintarkastuksesta.

Tilintarkastajan työssä korostuu tarkastustyön jatkuva dokumentointi, jolla on suora yhteys myös tilintarkastuksen laadun varmistamiseen. Suosituksessa julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta mainitaan tilintarkastajan työpapereista, joilla voidaan osoittaa, että tarkastustyö on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpaperien avulla myös ulkopuolinen henkilö voi todentaa tilintarkastuksen laadun. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 20.)

2.3 Tilintarkastajien valvonta

Tilintarkastuksen valvonta on kuulunut vuodesta 2016 alkaen Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) alaiselle Tilintarkastusvalvonnalle. Valvonta kohdistuu tilintarkastuksen laatuun, lainmukaisuuteen ja tilintarkastajien toimintaan sekä ammattitaitoon. Lisäksi jokaisen tilintarkastajan on itse huolehdittava oman tarkastustyönsä laadukkuudesta. Tilintarkastajilla on erityinen velvollisuus ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan jatkuvasti. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 23.) Tämän velvoitteen täyttäminen on tärkeää, sillä tilintarkastusta säätelevät monet normit, jotka eivät pysy muuttumattomina.

PRH:n alainen Tilintarkastusvalvonta vastaa tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta, mikä on osana etukäteistä tilintarkastajien valvontaa. Tilintarkastuslautakunnan vastuulla on järjestää tilintarkastajatutkinnot, suorittaa ennakoivaa laaduntarkastuksia ja jälkikäteistä tutkintaa. (Patentti- ja rekisterihallitus 2022.) Laaduntarkastuksien tehtävänä on varmistua siitä, että tilintarkastustyö on laadukasta ja se noudattaa tilintarkastusta sääteleviä normeja (Patentti- ja rekisterihallitus 2019). Yksittäistapauksia käsittelevät tutkinta-asiat saavat alkunsa PRH:lle tehtävän ilmoituksen tai muun yhteydenoton seurauksena. PRH voi ottaa tutkintaan tilintarkastajan toimintaan myös oma-aloitteisesti. Mikäli tilintarkastusvalvonnassa havaitaan, että tilintarkastaja on toiminut vastoin lakia tai hyvää tilintarkastustapaa, päättää Tilintarkastuslautakunta seuraamuksesta. Seuraamus voi olla pelkkä huomautus, varoitus, tilintarkastajan hyväksymisen peruuttaminen, määrääjäksi annettava kielto toimia tilintarkastajana, kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimen jäsenenä tai seuraamusmaksu. (Patentti- ja rekisterihallitus 2021.)

3 TILINTARKASTUSKERTOMUS

Raportointi on olennainen osa tilintarkastusprosessia ja tilintarkastaja voi raportoida havainnoistaan kunnalle sekä suullisesti että kirjallisesti. Raportoinnin tehtävänä on välittää tietoa tarkastuskohteelle esimerkiksi mahdollisten korjaustoimenpiteiden aloittamiseksi. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 21.) Mikäli tilintarkastaja havaitsee olennaisia epäkohtia tarkastuksen aikana, on hänen ilmoitettava viipymättä niistä tilintarkastuspöytäkirjassa, joka annetaan kunnanhallitukselle sekä tarkastuslautakunnalle tiedoksi (Kuntalaki 410/2015, 12§). Tilintarkastuspöytäkirjassa raportoidut virheet ja puutteet ovat merkitykseltään kuitenkin vähäisiä, eivätkä ne johda tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen (Suomen Tilintarkastajat ry 2022a).

Tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena ovat kuntien tilintarkastuskertomukset, joissa raportoidaan tarkastuksen keskeiset tulokset osa-alueittain. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa otetaan kantaa siihen, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020a, 22.) Tilintarkastuskertomus osoitetaan aina kunnanvaltuustolle ja se voi olla muodoltaan vakiomuotoinen tai mukautettu. Seuraavaksi tarkastellaan tarkemmin tilintarkastuskertomusten sisältöä, erityisesti mukautettua tilintarkastuskertomusta.

3.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus

Vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa todetaan, että *”kunnan/kaupungin hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, kunnan/kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty asianmukaisesti, valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita sekä kunnan/kaupungin tilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta”*. Lisäksi vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa esitetään tilinpäätöksen hyväksymistä sekä vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. (Ala-aho ym. 2019, 124–125).

Toisin sanoen vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen antaessaan tilintarkastaja ei ole havainnut moitittavaa kunnan hallinnon ja talouden hoitamisessa, sisäisen valvonnan järjestämisessä, valtionosuuksien perusteiden tiedoissa eikä tilinpäätöksen laadinnassa tai sen antamissa tiedoissa. Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on niin sanotusti puhdas. Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus noudattaa nimensä mukaisesti Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimaa tilintarkastuskertomusmallia. Mikäli tilintarkastaja poikkeaa tästä mallista, ei tilintarkastuskertomus ole enää vakiomuotoinen vaan mukautettu.

3.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Mikäli tilintarkastaja havaitsee tarkastustyössään jotain poikkeavaa tai huomautettavaa, hän antaa vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeavan tilintarkastuskertomuksen eli mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja voi antaa jonkin lisätiedon tai tehdä tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021b, 4.) Kuntalain 125§:n mukaan mikäli *”tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus”* (Kuntalaki 410/2015, 125§).

Mahdolliset lisätiedot ja muistutukset esitetään tavallisesti tilintarkastuskertomuksessa sen tilintarkastuksen osa-alueen tulosten kohdalla, mitä moite koskee. Lisätieto tai muistutus voi kohdistua yhteen tai useampaan tarkastuksen osa-alueeseen. Tarkastuksen osa-alueiden lisäksi mukautus voi koskea tilintarkastajan lausuntoja tilinpäätöksen hyväksymisen ja tilivelvollisille vastuuvapauden myöntämisen puoltamisesta. Mukautettu lausunto voi olla kielteinen, sisältää varauman eli olla ehdollinen tai poikkeustapauksissa jäädä avoimeksi. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021b, 4–5.) Lisätiedon antaminen ei estä tilintarkastuskertomuksen antamista muilta osin puhtaana, mutta muistutus vaikuttaa aina vastuuvapautta koskevaan lausuntoon. Lisäksi muistutus voi vaikuttaa lausuntoon tilinpäätöksen hyväksymisestä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021b, 4.) Tavallisesti mukautettu tilintarkastuskertomus voi siis sisältää lisätiedon, joka ei vaikuta lausuntoihin, lisätiedon ja ehdollisen lausunnon tai muistutuksen ja kielteisen lausunnon.

Suomen Tilintarkastajat ry (2021b, 9–12) on laatinut suosituksessaan ”Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset” listan esimerkeistä ja tyypillisimmistä tilanteista, jolloin kunta saa mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Yleisimmin hallinnon alueen tarkastuksessa mukautuksen perusteena on toimivallan ylittäminen, talouden tasapainottaminen ja/tai talousarvion noudattamatta jättäminen. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan osa-alueeseen kohdistuva mukautus puolestaan johtuu useimmiten olennaisesta sisäisen valvonnan puutteesta, joka on tullut ilmi tarkastuksessa. Tämän osa-alueen mukautus voi perustua myös väärinkäytökseen tai sen vakavaan epäilyyn, joka johtuu puutteellisesta sisäisestä valvonnasta. Tyypillinen lisätiedon antamisen peruste liittyy sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan puutteelliseen selontekoon esimerkiksi toimintakertomuksissa. Valtionosuuksien osa-alueen tarkastuksessa tilintarkastaja voi antaa mukautetun tarkastuksen tuloksen, jos valtionosuuksien perusteena olevien tietojen raportoinnissa on olennaisia puutteita tai virheitä tai jos annetut tiedot eivät vastaa kirjanpidon tietoja. Tilinpäätöksessä esiintyvä virheellinen tieto tai siitä puuttuva

olennainen tieto voivat johtaa lisätiedon antamiseen tai tilivelvolliseen kohdistuvaan muistutukseen. Lisäksi tyypillisiä kirjanpidon ja tilinpäätöksen osa-alueen mukautuksen perusteita ovat toiminnan jatkuvuuteen ja talouden epävarmuuteen liittyvät tekijät. Myös näkemysero noudatettujen laskentaperiaatteiden välillä voi johtaa tilintarkastuksen mukauttamiseen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021b, 9–12.)

4 AIKAISEMPI TUTKIMUS

Tässä luvussa käsitellään tilintarkastuskertomuksiin liittyviä aiempia suomalaisia ja ulkomaalaisia tutkimuksia. Tilintarkastus on suosittu tutkimuksen kohde etenkin yksityisen sektorin näkökulmasta. Kuntien tilintarkastuksen tutkiminen on sen sijaan ollut melko vähäistä. Aiempi kuntien tilintarkastuskertomuksiin liittyvä tutkimus keskittyy pitkälti mukautukseen johtavien syiden selvittämiseen ja analysointiin. Seuraavaksi esitellään merkittävimpiä kunnalliseen tilintarkastukseen kohdistuvia tutkimuksia, erityisesti tilintarkastuskertomusten näkökulmasta.

4.1 Aiempi tutkimus Suomessa

Laajin kotimainen kuntien mukautettujen tilintarkastuksen yleisyyttä selvittävä tutkimus lienee Paananen & Rönkön (2015) tutkimus ”*Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen: empiirinen katsaus tilintarkastuskertomuksiin vuosilta 2009–2013*”. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, kuinka yleistä kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen on sekä sitä, mitä tilintarkastuksen osa-aluetta mukautus koskee. Tutkimuksessa tarkasteltiin viiden vuoden ajanjaksolta kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksia. Aineiston muodostivat 2415 tilintarkastuskertomusta, jotka kattavat lähes kaikki Suomen kunnat ja kuntayhtymät tarkastellulta ajanjaksolta eli tilikausilta 1-12/2009 – 1-12/2013. (Paananen & Rönkkö 2015, 248.)

Paananen & Rönkön (2015) tutkimuksessa tarkasteltiin yhdessä kuntia ja kuntayhtymiä sekä molempia vielä erikseen. Tämän tutkimuksen kannalta on mielekästä tarkastella vain kuntien tilintarkastuskertomuksista havaittuja tuloksia. Paananen & Rönkkö (2015, 251) havaitsivat, että 30,6 prosenttia kuntien tilintarkastuskertomuksista vuosilta 2009–2013 olivat mukautettuja. Mukautuksen perusteita tarkasteltaessa mukautuksen johtaneet syyt luokiteltiin viiden tilintarkastuksen osa-aluetta kuvaavaan muuttujan alle.

Kuntien hallinnon hoitamiseen perustuvia mukautuksia havaittiin 19,8 % kaikista tarkastelluista tilintarkastuskertomuksissa. Hallintoon liittyvien mukautusten määrä oli 43,8 % kaikista annetuista mukautuksista eli huomattavasti suurin osa. Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan osa-aluetta koskevia mukautuksia havaittiin 17,3 % kaikista tilintarkastuskertomuksista. Valvontaan liittyvien mukautusten määrä oli puolestaan 38 % kaikista annetuista mukautuksista. Valtionosuuksien perusteita koskien annettu mukautuksia havaittiin 0,5 % tilintarkastuskertomuksista. Valtionosuuksiin liittyvien mukautusten määrä oli 1,1 % kaikista annetuista mukautuksista. Tilinpäätöksen laatimista koskevien sääntöjen noudattamista koskevia mukautuksia oli 6,1 % tilintarkastuskertomuksista. Osuus vastaa 12 % kaikista annetuista mukautuksista. Tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan antamiseen kohdistui mukautus 2,2 %

tilintarkastuskertomuksissa, mikä vastaa 5,1 % kaikista annetuista mukautuksista. (Paananen & Rönkkö 2015, 251.) Taulukossa 1 on yhteenveto siitä, kuinka suuri osa tarkastelluista tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja kyseisen osa-alueen osalta. Taulukko 2 puolestaan havainnollistaa, mikä on kunkin tilintarkastuksen osa-alueen mukautuksen suhteellinen osuus kaikista annetuista mukautuksista.

Taulukko 1. Tilintarkastuskertomuksien osa-alueisiin kohdistuvat mukautukset 2009–2013

HALLINTO	VALVONTA	OSUUDET	SÄÄNNÖT	TIEDOT
19,8 %	17,3 %	0,5 %	6,1 %	2,2 %

Taulukko 2. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2009–2013

HALLINTO	VALVONTA	OSUUDET	SÄÄNNÖT	TIEDOT
43,8 %	38 %	1,1 %	12 %	5,1 %

Oulasvirta ym. (2021, 60) esittää kuntien tilintarkastuksen laatua käsittelevässä tutkimuksessaan katsauksen kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin vuodelta 2018. Tilintarkastuskertomukset analysoitiin vastaavalla tavalla kuin Paananen & Rönkön (2015) empiirisessä katsauksessa. Oulasvirran ym. (2021, 60) tutkimuksen aineisto käsitti 293 Manner-Suomen kuntaa. He havaitsivat, että vuonna 2018 16,7 % kuntien tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja. Tutkijat nostivat esiin huomion siitä, että useassa mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuskertomus poikkeaa vakiomuotoisesta useamman kuin yhden tarkastuksen osa-alueen kohdan osalta. (Oulasvirta ym. 2021, 60–63.)

Vuoden 2018 kuntien tilintarkastuskertomuksissa oli 13,3 % (39 kpl) mukautusta hallintoa koskien. Suurin osa hallintoa koskevien mukautuksen perusteista liittyi sitovien määrärahojen ylityksiin. Myös vuonna 2018 hallintoa koskevat mukautukset kattoivat selvästi suurimman osuuden (60,9 %) kaikista annetuista mukautuksista. Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan osa-alueen mukautuksia esiintyi vuonna 2018 4,1 % (13 kpl) tilintarkastuskertomuksista, mikä vastasi 4,1 % kaikista annetuista mukautuksista. Valtionosuuksien tarkastuksessa havaittiin mukautuksen peruste vain 0,3 % (1 kpl) tilintarkastuskertomuksia, mikä oli 1,3 % annetuista mukautuksista. Sen sijaan 3,8 % (11 kpl) tilintarkastuskertomuksia oli mukautettu perusteena tilinpäätöksen laatimien sääntöjen vastaisesti. Tyypillisin tämän osa-alueen mukautukseen johtava syy oli tilinpäätöksen laatiminen myöhässä. Tilinpäätöksen laatimiseen sääntöjen mukaisesti kohdistuvia mukautuksia oli yhteensä 17,2 % annetuista mukautuksista. Kaikki vuoden 2018 tilintarkastuskertomukset olivat vakiomuotoisia tilinpäätöksen antamien oikeiden ja riittävien tietojen osalta. Tilivelvolliseen kohdistuva muistutus oli annettu aineistosta havaittujen tulosten mukaan kahdelle kunnalle vuonna

2018. (Oulasvirta ym. 2021, 60–63.) Taulukoissa 3 ja 4 on vastaavat yhteenvedot vuoden 2018 osalta, kuin edellä olevissa taulukoissa 1 ja 2.

Taulukko 3. Tilintarkastuskertomuksien osa-alueisiin kohdistuvat mukautukset 2018

HALLINTO	VALVONTA	OSUUDET	SÄÄNNÖT	TIEDOT
13,3 %	4,1 %	0,3 %	3,8 %	0 %

Taulukko 4. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2018

HALLINTO	VALVONTA	OSUUDET	SÄÄNNÖT	TIEDOT
60,9 %	20,3 %	1,6 %	17,2 %	0 %

Syitä vuoden 2018 selvästi laskeneelle mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrälle ei voida varmaksi sanoa. Merkittävin lasku on tapahtunut sisäisen valvonnan, riksienhallinnan ja konsernivalvonnan osa-alueessa, jonka taustalla saattaa vaikuttaa ainakin Kuntalain uudistus vuonna 2015, jolloin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan säännöksiä tiukennettiin huomattavasti. (Oulasvirta ym. 2021, 61.)

Paananen (2016) tutki yksin kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukautusten yleisyyttä. Hän havaitsi, että tilikautta 1–12/2011 koskevista tilintarkastuskertomuksista 31,3 % oli mukautettuja. Tarkastelussa oli yhteensä 137 suomalaista kuntayhtymää. (Paananen 2016, 153.)

Yksityiseltä sektorilta vastaavia Suomessa tehtyjä tutkimuksia ei juurikaan löydy. Laitinen & Laitinen (1998) tutkivat vuosilta 1992–1994 37 suuren suomalaisen yrityksen tilintarkastuskertomukset ja havaitsivat, että vain 7,2 % niistä olivat mukautettuja. On kuitenkin huomioitava, että tästä tutkimuksesta on kulunut jo yli 20 vuotta, jonka aikana tilintarkastus on kehittynyt valtavasti ja tänä päivänä vastaavalla tutkimuksella voitaisiin saada täysin erilaiset tulokset.

Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten yleisyyden selvittämisen lisäksi kotimainen tutkimus on keskittynyt mukautuksen taustalla olevien syiden selvittämiseen. Vastaavaa tutkimusta on tehty kansainvälisesti tarkastellen paljon, mutta tutkimus on keskittynyt yksityisen sektorin tilintarkastuskertomuksien mukautusten taustalla olevien tekijöiden selvittämiseen. Paananen & Rönkkö (2017) analysoivat tilikaudelta 1–12/2009 326 suomalaisen kunnan tilintarkastuskertomusta, joista 37,1% poikkesi vakiomuotoisesta. Tutkijat löysivät viisi tekijää, joilla todettiin olevan vaikutusta mukautetun tilintarkastuskertomuksen todennäköisyyteen. Nämä ovat tilintarkastusraportoinnissa oleva viive, kuntakonsernin velkaantuneisuus, kunnan taloudellinen

tehottomuus, tilintarkastusyhteisön koko ja tilintarkastajan suurempia yksityisoikeudellisia yhteisöjä koskeva tarkastusosaaminen. (Paananen & Rönkkö 2017, 32–34.)

Paananen (2016) listasi tutkimuksessaan koskien kuntayhtymien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia tilikaudelta 1–12/2011 mahdollisia vaikuttimia tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen. Kuntayhtymän ja tilintarkastusyhteisön suuri koko kasvattavat todennäköisyyttä saada mukautettu tilintarkastuskertomus. Myös tilintarkastajan sukupuolella havaittiin olevan vaikutusta, sillä miespuolisten tilintarkastajien tarkastamien kuntayhtymien tilintarkastuskertomukset olivat useammin mukautettuja, kuin naispuolisten tilintarkastajien. Kuntayhtymien mukautettujen tilintarkastuskertomusten mahdollisista taustatekijöistä tunnistettiin lisäksi viive tilintarkastusraportoinnissa sekä huono taloudellinen asema. (Paananen 2016, 155.) Nämä havainnot ovat linjassa Paanasen & Rönkön (2017) kuntiin kohdistuvan tutkimuksen kanssa.

Muita kunnalliseen tilintarkastukseen liittyviä ajankohtaisia tutkimuksia ovat ainakin jo aiemmin mainittu Oulasvirran ym. (2021) julkaisema ”Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus – Nykytila ja kehittämistarpeet” sekä Paukun & Paukun (2021) artikkeli ”Kuntien lakisääteiset velvoitteet ja niiden laiminlyönnit tilintarkastuskertomusten perusteella. Oulasvirran ym. (2021) tutkimuksen tehtävänä oli selvittää, miten kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastus täyttää sille asetetut tavoitteet kunnan hallinnon ja talouden lainmukaisuuden todentajana. Tutkimuksessa havaittiin, että kunnalliseen tilintarkastukseen ollaan pääosin tyytyväisiä, mutta puutteita havaittiin esimerkiksi kilpailutuksessa. Pauku & Pauku (2021) puolestaan keskittyivät siihen, miten kuntien hallinto ja taloudenhoito vastaavat niille laissa asetettuja vaatimuksia.

4.2 Aiempi tutkimus ulkomailla

Kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskeva tutkimus on melko vähäistä yksityisen sektorin vastaavaan verraten. Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä vaikuttaa olevan merkittävä myös muualla maailmalla. Erityisen vaikea tilanne on Etelä-Afrikassa: vain 13 kuntaa 283 kunnasta eli 4,6 % sai puhtaan tilintarkastuskertomuksen tarkastelukaudesta 2010–2011 (Deloitte 2012). Mukautettujen tilintarkastuskertomusten yleisyyden selvittämisen sijaan kunnallisen tilintarkastuksen tutkimus keskittyy esimerkiksi tilintarkastajien palkkioihin (ks. esim. Rubin 1988; Ward, Elder & Kattelus 1994) ja tilintarkastajien ominaisuuksiin, jotka tukevat onnistunutta tilintarkastusta (ks. esim. Lowensohn yms. 2007).

Ojala ym. (2021) esittelevät teoksessa *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa 2000-luvun kattavan kirjallisuuskatsauksen*, joka kohdistuu pohjoismaiseen kunnallista tilintarkastusta käsittelevään tutkimukseen. Pohjoismaissa kuntatilitarkastusta käsittelevä tutkimus on keskittynyt

erityisesti Ruotsiin. Tekijät päätyivät lopputulokseen, kuten ylempänäkin mainittiin laajemmin kansainvälisellä tasolla tarkasteltaessa, että tutkimus on keskittynyt pitkälti kunnallisen tilintarkastuksen hinnoitteluun. (Ojala yms. 2021, 101.) Pohjoismailla on kuitenkin vahva asema kunnallisen tilintarkastuksen tutkijana (Goddard 2010). Tämän ajatellaan johtuvan kuntien vahvasta asemasta paikallishallinnon toimijoina ja julkisten palveluiden tuottajina (Harjula & Prättälä 2019).

Pohjoismaisesta kuntatilintarkastusta käsittelevistä tutkimuksista nousevat tarkastuskohteen ominaisuuksia, esimerkiksi kokoa, tilintarkastajan ominaisuuksia, kuten riippumattomuutta ja hinnoittelukysymyksiä käsitteleviä tutkimuksia. Lisäksi pohjoismaissa on kuluvalle vuosituhannelle tutkittu tilintarkastuksen ja kuntien hallintarakenteen välisiä yhteyksiä, tilintarkastuksen laatua sekä tilintarkastuskertomuksia. (Ojala ym. 2021, 106–115.) Jatkotutkimusaiheiksi Ojala ym. (2021, 118–119) nostavat kilpailutuksen, tilintarkastajan ja eri toimielinten välisen vuorovaikutuksen, tarkastuslautakunnan yhteyden tilintarkastukseen ja tilintarkastuksen etukäteisen suunnittelun.

5 TUTKIMUSMENETELMÄT

Tutkimusmenetelmien valinnalla on keskeinen rooli tutkimuksessa. Tutkimusmenetelmillä tarkoitetaan aineiston hankinta- sekä analysointivälineitä ja lähtökohtana menetelmien valinnalle toimivat tutkimuskysymykset sekä tutkimuksen aineisto. (Jyväskylän yliopisto 2020.) Onnistuneilla valinnoilla tutkimuskysymykseen on mahdollista löytää vastaus. Tässä osiossa käsitellään tämän tutkimuksen aineistoa sekä tutkimuksessa käytettyjä tutkimusmenetelmiä.

5.1 Tutkimuksen aineisto

Tutkimuksen aineiston muodostavat vuosien 2019 ja 2020 kuntien tilintarkastuskertomukset. Aineisto koostuu yhteensä 571 Manner-Suomen kuntien tilintarkastuskertomuksesta, jotka kerättiin helmikuun ja maaliskuun 2022 aikana kuntien verkkosivuilta sekä pyytämällä näitä suoraan kunnilta sähköpostitse ja puhelimitse. Ahvenanmaalla sijaitsevat kunnat jätettiin heti alussa pois tarkastelusta kielellisistä syistä sekä aineiston saatavuudesta johtuen. Lisäksi aineiston ulkopuolelle jäi 15 Manner-Suomen kunnan tilintarkastuskertomusta, joita ei onnistuttu saamaan useammasta yhteydenotosta huolimatta. Tilintarkastuskertomuksia jäi puuttumaan yhdeksän kappaletta vuotta 2019 koskien. 2020 vuoden osalta aineistosta puuttuu kuusi tilintarkastuskertomusta.

Aineiston keruussa hyödynnettiin Tilastokeskuksen vuoden 2022 kuntaluokitusta, jonka mukaan Manner-Suomeen kuuluu 293 kuntaa. Tämän tutkimuksen aineisto kattaa 290 kuntaa vähintään toisen tarkasteluvuoden osalta. Molemmilta vuosilta tilintarkastuskertomus saatiin 281 kunnasta. Yhdeksästä kunnasta saatiin tilintarkastuskertomus vain toiselta tarkasteluvuodelta ja kolmen kunnan tilintarkastuskertomukset puuttuvat kokonaan aineistosta. Tilintarkastuskertomukset päätettiin kerätä vuosilta 2019 ja 2020, jotta tutkimus olisi mahdollisimman ajankohtainen. Vuotta 2021 koskevat tilintarkastuskertomukset eivät ole vielä valmistuneet tämän tutkimuksen julkaisuhetkellä.

5.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on menetelmäsuuntaukseltaan laadullinen tutkimus, joka pyrkii ymmärtämään tutkimuskohteen merkityksiä, ominaisuuksia ja laatua kokonaisvaltaisesti (Jyväskylän yliopisto 2021). Tutkimus toteutettiin pitkittäistutkimuksena, jonka tavoitteena on tutkia muutosta ja kehittymistä pidemmällä aikavälillä. Pitkittäistutkimuksen strategia pohjautuu saman tutkimuskohteen seurantaan ja muutosten havaitsemiseen. Lisäksi muutosten taustalla olevia syitä voidaan analysoida. (Jyväskylän yliopisto 2015b.) Pitkittäistutkimus valittiin, koska tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrien ja syiden kehityksestä. Tutkimuksen aineisto koostuu vuosien 2019 ja 2020 tilintarkastuskertomuksista, joita verrattiin noin kymmenen vuoden takaisin Paanasen & Rönkön (2015) tutkimuksen tuloksiin vuosien 2009–2013 tilintarkastuskertomuksista sekä Oulasvirran ym. (2021) havaintoihin tilikautta

1–12/2018 koskien. Tässä tutkimuksessa tutkimuskohteena ovat siis Suomen kuntien tilintarkastuskertomukset ja havainnoinnin kohteena mukautusten määrän ja syiden muutokset.

Tutkimusmetodeista hyödynnetään empiiristä katsausta, jossa keskiössä on koottu tutkimusaineisto. Empiirisessä tutkimuksessa tutkimuksen tulokset saadaan tutkimusaineistoa havainnoimalla. Konkreettisista havainnoista voidaan analysoinnin ja mittaamisen jälkeen johtaa tuloksia. (Jyväskylän yliopisto 2015a.) Empiirinen tutkimusote valittiin, sillä tutkimusta ei ohjaa niinkään teoria, vaan olennaisinta on kerätystä aineistosta havaitut seikat. Analyysissä hyödynnetään sisällön erittelyä, jonka Tuomi & Sarajärvi (2018, 4.4.1) määrittelevät dokumenttien analyysiksi, jossa tekstimuotoista tietoa kuvataan kvantitatiivisesti. Tässä tutkimuksessa kerättyjä tilintarkastuskertomuksia kvantifoidaan eli muutetaan sanallisesta muodosta numeeriseen muotoon, jotta aineistosta voidaan esimerkiksi laskea vertailukelpoisia prosentuaalisia tunnuslukuja.

5.2.1 Aineiston luokittelu

Tutkimuksen aineiston kerääminen aloitettiin keräämällä kuntien tilintarkastuskertomukset. Ladatuista kertomuksista vietiin tiedot Excel -taulukkolaskentaohjelmaan. Ensimmäisenä merkittiin molemmilta vuosilta, 2019 ja 2020, onko tilintarkastuskertomus vakioimuotoinen (saa arvon 0) vai mukautettu (saa arvon 1). Mukautetuista tilintarkastuskertomuksista luotiin oma taulukko molemmille vuosille erikseen. Taulukoinnissa hyödynnettiin Paanasen & Rönkön (2015) tutkimuksessaan käyttämää luokittelua, jossa mukautetut tilintarkastuskertomukset luokitellaan mukautuksen syystä johtuen viiden eri muuttujan avulla, mitkä mukailevat tilintarkastuksen osa-alueita.

Vakioimuotoisen tilintarkastuskertomuksen mallina käytettiin Suomen Tilintarkastajat ry:n mallipohjaa. Kaikki tästä jollain tavalla poikkeavat tilintarkastuskertomukset luokiteltiin mukautetuiksi. Muuttujat saivat arvon 0 tai 1 sen mukaan, onko kyseistä osa-aluetta koskeva kannanotto poikkeava vakioimuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta. Mikäli kannanotto poikkeaa vakioimuotoisesta, saa muuttuja arvoksi 1. Jos kannanotto on vakioimuotoinen, saa muuttuja arvoksi 0.

Ensimmäinen muuttuja ”HALLINTO” kuvastaa tilintarkastuskertomuksessa annettua kannanottoa kunnan hallinnon hoitamisesta lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Toinen muuttuja ”VALVONTA” liittyy tilintarkastajan kannanottoon kunnan sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan asianmukaisesta hoitamisesta. Kolmas muuttuja ”OSUUDET” sisältää kannanotot valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuudesta. Neljäs muuttuja ”SÄÄNNÖKSET” koskee tilintarkastajan kannanottoa tilinpäätöksen laatimisesta sitä koskevien määräysten mukaisesti. Viides muuttuja ”TIEDOT” pitää sisällään tilintarkastajan näkemyksen siitä,

antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. ”TIEDOT” -muuttujan alle luotiin kaksi apumuuttujaa, ”TIEDOT1” ja ”TIEDOT2”, joista ensimmäinen sisältää kaikki muut kuin koronavirusepidemiaan liittyvät huomiot tilinpäätöksen antamissa tiedoissa. Jälkimmäinen puolestaan pitää sisältään kaikki maininnat koronan vaikutuksesta kunnan talouteen ja toimintakertomuksissa esitettyihin tietoihin. Apumuuttujia käyttämällä saadaan realistisempi kuva koronavirusepidemian vaikutuksista tilintarkastuskertomuksiin.

Tilintarkastuksen osa-alueita kuvaavien muuttujien lisäksi tilintarkastuskertomuksista taulukoitiin lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä sekä mahdolliset muistutukset. Muuttuja ”HYVÄKSY” kuvaa tilintarkastajan lausuntoa siitä, puoltaako hän tilinpäätöksen hyväksymistä. Mikäli tilintarkastaja esittää tilinpäätöksen hyväksymistä, saa muuttuja arvon 0. Poikkeavassa tapauksessa muuttujalle annetaan arvo 1. Toinen lausuntoihin liittyvä muuttuja ”VASTUU” kuvastaa tilintarkastajan lausuntoa vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Mikäli lausunto on vakioimuotoinen, saa muuttuja arvoksi 0. Jos lausunto on ehdollinen, kielteinen tai avoin, annetaan muuttujalle arvo 1. Viimeinen muuttuja ”MUISTUTUS” saa arvoja 0 tai 1 sen mukaan sisältääkö tilintarkastuskertomus muistutuksen (saa arvon 1) vai ei (saa arvon 0).

Numeraalisten arvojen lisäksi mukautetuista tilintarkastuskertomuksista kirjattiin taulukkoon lisätietoina pelkistetyillä ilmauksella mukautuksen perustelut.

5.2.3 Aineiston analyysi

Aineiston luokittelun jälkeen jokaisesta kolmesta eri taulukosta laskettiin sarakesummat kunkin muuttujan osalta. Ensimmäisessä taulukossa Manner-Suomen kunnista summattiin molemmilta tarkasteluvuosilta arvon 1 saaneet kunnat, mikä kertoo mukautettujen tilintarkastuskertomusten kokonaismäärän. Tämä summa jaettiin otoskoolla vuodelta 2019, 2020 sekä yhteismäärällä, jotta saatiin selville se prosenttiosuus, kuinka monta prosenttia tilintarkastuskertomuksista on mukautettu kyseisellä ajanjaksolla.

Mukautetuista tilintarkastuskertomuksista tehdyissä omissa taulukoissa laskettiin sarakesummat jokaisen muuttujan kohdalta. Tämän jälkeen tarkastelu siirtyi eri tarkastuksen osa-alueita, tilinpäätöksen hyväksymistä, vastuuvapauden puoltamista ja muistutusta koskevien mukautusten määrään, joita suhteutettiin kokonaisotantaan. Tarkastelu tehtiin kummankin vuoden osalta erikseen sekä lopuksi vielä yhdessä. Tarkoituksena oli selvittää, kuinka suuri osa kakista aineistoon kuuluvista tilintarkastuskertomuksista on mukautettu kunkin muuttujan osalta. Tulokset on esitelty luvun kuusi taulukossa viisi.

Lopuksi laskettiin vielä yhteen erikseen kaikkien viiden tilintarkastuksen osa-alueita kuvaavien muuttujien summat, joita verrattiin yksitellen kuhunkin tilintarkastuksen osa-alueeseen. Tämä toistettiin molemmille vuosille erikseen sekä yhdessä. Lopputuloksena oli prosenttiosuus, kuinka suurta osaa kukin osa-alue vastaa kaikista annetuista mukautuksista. Tulokset on esitelty luvussa kuusi, taulukossa kuusi.

5.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota aineistona toimiviin tilintarkastuskertomuksiin, joita laatiessa tilintarkastaja käyttää aina omaa harkintaansa ja toimintatavat vaihtelevat tilintarkastajasta riippuen. Tämän vuoksi joissain aineistoon kuuluvissa mukautetuissa tilintarkastuskertomuksissa sama asiaa koskeaa lisätieto oli esitetty eri tilintarkastuksen osa-alueita käsittelevissä tuloksissa. Esimerkiksi tilinpäätöksen laatiminen myöhässä saatettiin esittää joko hallinnon tarkastuksen tulosten alla tai kohdassa, jossa käsitellään tilinpäätöksen laatimista sääntöjen mukaan. Tässä tutkimuksessa tilintarkastuskertomuksien mukautus merkittiin sen osa-alueen alle, johon tilintarkastaja oli sen kirjannut, eli merkintätapa ei ole kaikissa yhtenäinen.

Toinen huomion arvoinen seikka on tutkijan omaa tulkintaa vaativissa tilintarkastuskertomuksissa, jotka sisälsivät täysin vakiomuotoiset tilintarkastuskertomuksen tulokset, mutta tulosten esittelykappaleen aluksi tai lopuksi oli annettu jokin lisätieto. Nämäkin tilintarkastuskertomukset laskettiin mukautetuiksi ja osa-alue, jonka alle mukautus taulukoitiin, valikoitu tutkijan oman harkinnan mukaisesti.

Huomioitavaa on myös erityisesti vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksissa koronavirusepidemia. Merkittävässä osassa tilintarkastuskertomuksia mainittiin koronaviruspandemian vaikutus kunnan talouteen tai toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin. Muilta osin tilintarkastuskertomus saattoi noudattaa täysin vakiomuotoista mallipohjaa. Nämäkin tilintarkastuskertomukset määritettiin mukautetuiksi ja mukautuksen peruste luokiteltiin muuttujan ”TIEDOT”- alle. Mahdollisimman oikeanlaisen kuvan muodostamiseksi tilintarkastuskertomusten kehittymisestä päätettiin aineiston luokittelussa ottaa käyttöön apumuuttuja ”TIEDOT2”, jotta tuloksia pystytään tarkastelemaan luotettavasti.

Tutkimus kattaa 97,4 % kaikista Manner-Suomen kuntien tilintarkastuskertomuksista vuosilta 2019 ja 2020 ja näin ollen aineistoa voidaan pitää erittäin kattavana. Paanasen & Rönkön (2015) aineiston luokittelun soveltaminen mahdollistaa tutkimusten tulosten luotettavan vertailun. Samaa luokittelutapaa käyttävät myös Oulasvirta yms. (2018), joten tutkimustulokset ovat keskenään vertailukelpoisia.

6 TULOKSET

Tässä osiossa tarkastellaan tutkimusaineistosta havaittuja tuloksia. Tutkimusaineisto koostuu yhteensä 571 tilintarkastuskertomuksesta, joista 193 kappaletta eli 33,80 % oli jollain tavalla vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeava tarkasteluvuosina 2019 ja 2020. 45 kunnalla tilintarkastuskertomus oli molempien vuosien osalta mukautettu. Vastaavasti 134 kunnalla tilintarkastuskertomus oli vakiomuotoinen molemmilta tarkastelun kohteena olevilta tilikausilta.

6.1 Miten kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt?

Taulukossa 5 on esitelty molempien tarkasteluvuosien osalta erikseen sekä yhdessä mukautettujen tilintarkastuskertomusten kappalemäärät sekä prosentuaalinen osuus kaikista aineistoon kuuluvista tilintarkastuskertomuksista. Taulukko mukailee aineiston luokittelussa käytettyjä muuttujia, jotka kuvastavat mukautusten perusteita. Vuonna 2019 tilintarkastuskertomuksista 122 kappaletta eli 42,96 % oli mukautettuja. Vastaavasti vuonna 2020 tilintarkastuskertomuksista 71 kappaletta eli 24,74 % oli mukautettu vähintään yhden tilintarkastuksen osa-alueen osalta.

Vuonna 2019 hallintoon kohdistuvia mukautuksia oli reilussa viidesosassa tarkastelluista tilintarkastuskertomuksista (23,24 %). 2020 vuoden osalta lukema oli hieman pienempi, 17,07 %. Yhteensä tarkastelujaksolla havaittiin 115 kappaletta hallintoon kohdistuvia mukautuksia, mikä vastaa 20,14 % kaikista tarkastelluista tilintarkastuskertomuksista.

Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisessä havaittiin vuonna 2019 puutteita 5,63 % tilintarkastuskertomuksia ja 6,27 % tilintarkastuskertomuksia vuodelta 2020. Yhteensä valvonnan osa-alueen mukautuksia oli 5,95 % tarkasteltuja tilintarkastuskertomuksia. Valtionosuuksia koskeva mukautus löydettiin vain yhdestä tarkastelun kohteena olevasta tilintarkastuskertomuksesta vuonna 2019. Vuonna 2020 aineistoon kuuluvissa tilintarkastuskertomuksissa ei ollut valtionosuuksien perusteisiin kohdistuvia mukautuksia.

Tilinpäätöksen laadintaa koskevien sääntöjen noudattamista koskevia mukautuksia havaittiin 4,20 % tilintarkastuskertomuksia. Määrä oli lähes sama molempina tarkasteluvuosina (v. 2019 4,23 % ja v. 2020 4,18 %). Suuri ero oli tilinpäätöksen tietoja kuvaavan muuttujan saamissa suhteellisissa arvoissa: vuonna 2019 26,76 % tilintarkastuskertomuksia sisälsi jonkun tähän osa-alueeseen liittyvän lisätiedon. Vastaavasti vuonna 2020 4,53 % tilintarkastuskertomuksia oli mukautettu tilinpäätöksen antamien tietojen osalta. Eroa selittää apumuuttujat ”TIEDOT1” ja ”TIEDOT2”, joista ensimmäinen osoittaa, että vain 1,05 % tilintarkastuskertomuksista sisälsi tilinpäätöksen tietojen tarkastuksen osa-alueeseen kuuluvan lisätiedon, joka ei liittynyt koronavirusepidemiaan. ”TIEDOT2” puolestaan

osoittaa, että erityisesti vuonna 2019 tilintarkastuskertomuksista yli neljäsosa sisälsi huomion koronan vaikutuksista kunnan talouteen tai toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin.

Vuonna 2019 vain yhdessä tilintarkastuskertomuksessa (0,35 %) ei puollettu tilinpäätöksen hyväksymistä. Vuonna 2020 määrä kasvoi yhdellä (0,70 %). Keskimäärin kuitenkin yli 95,5 % tilinpäätösten hyväksymisen lausunnoista oli vakiomuotoisia. Vastuuvapautta puollettiin selvästi harvemmin. Vastuuvapautta koskeva lausunto oli mukautettu 10,50 % tilintarkastuskertomuksia. Määrä jakautui melko tasaisesti molemmille tarkasteluvuosille (v. 2019 11,62 % ja v. 2020 9,41 %).

Muistutuksia sisältyi aineistoon kuuluviin tilintarkastuskertomuksiin yhteensä seitsemän kappaletta, joka vastaa 1,23 % kaikista tarkastelluista tilintarkastuskertomuksista. Vuonna 2019 niitä oli kolme kappaletta (1,06 %) ja vuonna 2020 puolestaan neljä kappaletta (1,39 %).

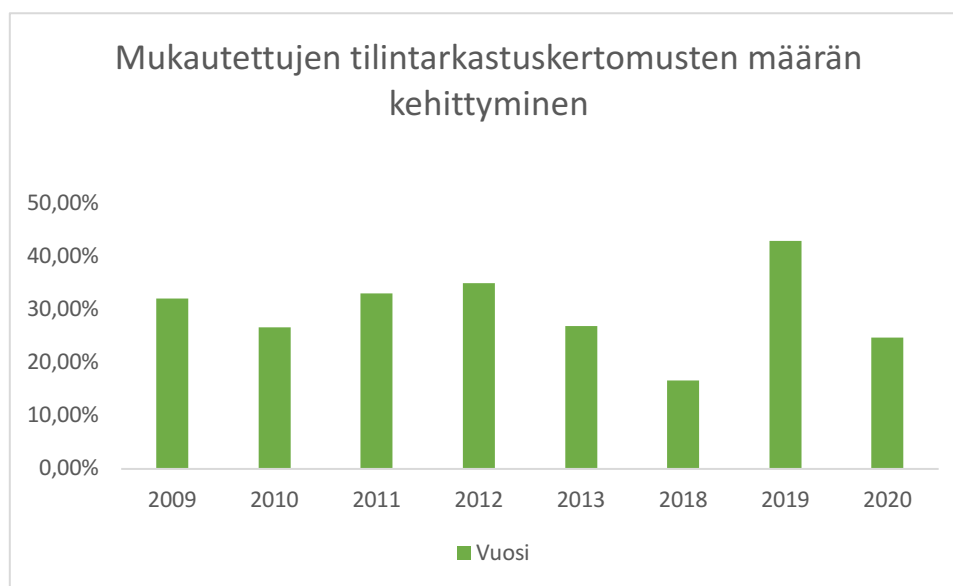
Taulukko 5. Yhteenvedo mukautuksista 2019 ja 2020

	2019	2020	yht.
MUKAUTETTU, %	42,96 %	24,74 %	33,80 %
MUKAUTETTU, kpl	122	71	193
HALLINTO, %	23,24 %	17,07 %	20,14 %
HALLINTO, kpl	66	49	115
VALVONTA, %	5,63 %	6,27 %	5,95 %
VALVONTA, kpl	16	18	34
OSUDET, %	0,35 %	0 %	0,18 %
OSUDET, kpl	1	0	1
SÄÄNNÖT, %	4,23 %	4,18 %	4,20 %
SÄÄNNÖT, kpl	12	12	24
TIEDOT, %	26,76 %	4,53 %	15,59 %
TIEDOT, kpl	76	13	89
TIEDOT1, %	0,70 %	1,39 %	1,05 %
TIEDOT1, kpl	2	4	6
TIEDOT2, %	26,41 %	3,83 %	15,06 %
TIEDOT2, kpl	75	11	86
HYVÄKSY, %	0,35 %	0,70 %	0,53 %
HYVÄKSY, kpl	1	2	3
VASTUU, %	11,62 %	9,41 %	10,50 %
VASTUU, kpl	33	27	60
MUISTUTUS, %	1,06 %	1,39 %	1,23 %
MUISTUTUS, kpl	3	4	7

Paananen & Rönkkö (2015) havaitsivat vuosia 2009-2013 käsittelevässä tutkimuksessaan, että 30,6 % kuntien tilintarkastuskertomuksesta oli mukautettuja. Tämän tiedon valossa voidaan sanoa, että mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on pysynyt melko vakiona. Oulasvirta ym. (2021) puolestaan havaitsivat tutkimuksessaan vuotta 2018 koskien, että vain 16,7 % kuntien tilintarkastuskertomuksista poikkesi vakiomuotoisesta. Tähän verraten tässä tutkimuksessa tehdyt havainnot poikkeavat merkittävästi. Vuoden 2018 tilanteeseen verrattuna mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on 17,1 prosenttiyksikköä suurempi vuosilta 2019 ja 2020. Mikäli tarkastellaan vain 2020 vuoden tilannetta, jossa koronavirusepidemian vaikutukset tilintarkastuskertomusten mukautuksiin eivät ole niin selvästi nähtävissä, havaitaan silti 8,04 prosenttiyksikön nousu.

Kuvio 1 tiivistää, millaista kehitystä on havaittavissa Manner-Suomen kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrässä saatavilla olevien tutkimustulosten valossa noin kymmenen vuoden ajanjaksolla. Kuviossa 1 mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on esitetty vuosittain niiden suhteellisena osuutena vertailukelpoisuuden vuoksi.

Kuvio 1. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän kehitys



Tilintarkastuksen osa-alueiden mukautusten määrässä on tapahtunut jonkin verran muutoksia sekä pitkällä että lyhyellä aikavälillä. Vuosien 2009–2013 aikana keskimäärin 19,8 % tilintarkastuskertomuksista sisälsi hallintoon kohdistuvan mukautuksen (Paananen & Rönkkö 2015) ja vuonna 2018 vastaava luku oli 13,3 % (Oulasvirta ym. 2021). Tarkasteluvuosien 2019 ja 2020 osalta luku on 20,14 % eli melko yhdenmukainen Paanasen & Rönkön (2015) havaintojen kanssa, mutta selvästi suurempi, kuin Oulasvirran ym. (2021) tuloksissa.

Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan osa-alueen mukautuksien määrä puolestaan on pitkällä aikavälillä tarkasteltuna laskenut reilusti. Vuosina 2009–2013 17,3 % tilintarkastuskertomuksista sisälsi sisäisen valvonnan osa-alueeseen kohdistuvan mukautuksen (Paananen & Rönkkö 2015). Vuonna 2018 määrä oli tippunut 13,2 prosenttiyksikköä (4,1 %) (Oulasvirta ym. 2021) ja lukema on tämän tutkimuksen tulosten valossa edelleen melko alhainen, 5,95 %.

Kaikkien kolmen tutkimuksen mukaan valtionosuuksien perusteisiin kohdistuvat mukautukset ovat harvinaisia, eikä niissä ole nähtävissä juurikaan muutoksia. Prosentuaaliset osuudet ovat tutkimuksissa 0,18–0,5 % välillä. Myöskään tilinpäätöksen laatimisessa sääntöjen mukaan ei ole tapahtunut huomattavia muutoksia. Korkein prosenttiosuus on havaittavissa vuosilta 2009–2013 (6,1 %) (Paananen & Rönkkö 2015) ja matalin vuodelta 2018 (3,8 %) (Oulasvirta ym. 2021). Tämän tutkimuksen tulos, 4,20 %, sijoittuu aiempien tulosten välimaastoon.

Sen sijaan tilinpäätöksen antamia tietoja koskeva tilintarkastuksen osa-alue oli selvästi aiempaa useammin mukautuksen kohteena vuosina 2019 ja 2020. Vuosiin 2009–2013 verrattuna tämän osa-alueen mukautuksia oli 13,39 prosenttiyksikköä enemmän. Mikäli tarkastelun ulkopuolelle jätetään ”TIEDOT” – muuttujan alle luokitellut koronavirusepidemiaan selvästi liittyvät kertomukset, ei muuttujan saamissa arvoissa ole juurikaan eroa vuosien 2009–2013 tai 2018 arvoihin.

6.2. Mitä tilintarkastuksen osa-aluetta mukautus yleisimmin koskee?

Taulukko 6 esittelee, miten tutkimuksen aineistosta löydettyt mukautukset prosentuaalisesti jakaantuivat tilintarkastuksen eri osa-alueisiin. Aineistosta voidaan havaita, että selvästi tyypillisin mukautuksen peruste kohdistuu hallintoon, mikä käsittää 43,73 % kaikista annetuista mukautuksista. Yleisimmät perustelut hallintoa koskevan mukautuksen antamiselle olivat sitovien määrärahojen olennaiset ylitykset, talouden tasapainottamisen laiminlyönnit sekä puutteelliset vastavakuudet.

Toiseksi yleisin syy liittyy tilinpäätöksen tietoihin, mikä vastaa noin kolmasosaa kaikista annetuista mukautuksista (33,84 %). Suurin tilinpäätöksen tietojen osa-alueen mukautukseen johtava peruste oli koronaviruspandemian vaikutukset kunnan talouteen ja toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin. Kolmanneksi tyypillisimpänä syynä on sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan ja konsernivalvontaan kohdistuva mukautus (12,93 %). Perusteluina valvonnan osa-alueen mukautuksille olivat tyypillisesti vanhentuneet sisäisen valvonnan ohjeistukset ja laiminlyönnit.

Vajaa kymmenen prosenttia (9,12 %) annetuista mukautuksista puolestaan kohdistui tilinpäätöksen laatimiseen sääntöjen mukaisesti. Selvästi yleisin peruste tällaisen mukautuksen antamiselle oli tilinpäätöksen laatiminen tai allekirjoittaminen myöhässä Kuntalain vastaisesti. Harvinaisin

mukautuksen kohde on valtionosuuksien perusteiden tiedot: vain 0,38 % annetuista mukautuksista liittyi tähän tilintarkastuksen osa-alueeseen.

Taulukko 6. Osa-alueiden mukautusten osuudet kaikista mukautuksista 2019 ja 2020

	2019	2020	yht.
MUKAUTUKSIA, kpl	171	92	263
HALLINTO	38,60 %	53,26 %	43,73 %
VALVONTA	9,36 %	19,57 %	12,93 %
OSUUDET	0,58 %	0 %	0,38 %
SÄÄNNÖT	7,02 %	13,04 %	9,12 %
TIEDOT	44,44 %	14,13 %	33,84 %

Yleisin syy kunnan tilintarkastuskertomukselle on selvästi hallinnon osa-alueeseen kohdistuva mukautus. Väitettä tukee myös aiemmat tutkimustulokset. Paananen & Rönkkö (2015) havaitsivat tutkimuksessaan, että 43,8 % annetuista mukautuksista koskien tilikausien 2009–2013 tilintarkastuskertomuksia olivat juuri hallintoon kohdistuvia. Vielä merkittävämpi osuus, 60,9 % mukautuksista liittyi kunnan hallintoon Oulasvirran ym. (2021) saamien vuotta 2018 koskevien tutkimustulosten mukaisesti.

Vuosia 2019 ja 2020 tarkasteltaessa havaittiin tilinpäätöksen antamien tietojen olevan toinen yleinen mukautukseen johtanut seikka. Tämä poikkeaa merkittävästi aiemmasta tutkimuksesta, joissa tämän tilintarkastuksen osa-alueen mukautuksia havaittiin vain muutamissa tilintarkastuskertomuksissa. Mikäli vuosilta 2019 ja 2020 johdettuja tuloksia verrattaisiin aiempiin tutkimustuloksiin ilman niitä tilinpäätöksen tietoja koskevia mukautuksia, jotka liittyvät koronavirusepidemiaan, olisivat lukemat hyvin yhteneväisiä aiempien tutkimustulosten kanssa.

Sisäistä valvontaa, riskienhallintaa sekä konsernivalvontaa koskevissa mukautuksissa voidaan havaita laskua. Vuosilta 2009-2013 annetuista mukautuksista 38 % liittyi valvonnan osa-alueeseen (Paananen & Rönkkö 2015). Lukema oli huomattavasti pienempi, 20,3 % tilikaudelta 1–12/2018 (Oulasvirta ym. 2021). Vuosien 2019 ja 2020 yhteistulosta vääristää koronavirusepidemian aiheuttama tilinpäätöksen tietojen osa-alueen korostuminen vuonna 2019. Kuitenkin vuotta 2020 tarkasteltaessa yksinään voidaan havaita valvonnan osa-alueen mukautusten määrän kattavan vastaavalla tavalla kuin vuonna 2018 noin viidesosan kaikista annetuista mukautuksista.

Tilinpäätöksen laatimiseen sääntöjen mukaisesti kohdistuvat mukautukset kattoivat lähes yhtä suuren osan annetuista mukautuksista vuosina 2019 ja 2020 kuin vertailukohteenaan vuosina 2009–2013. Sääntöjä koskevat mukautukset vastasivat kuitenkin noin kahdeksan prosenttiyksikköä pienempää osaa kaikista annetuista mukautuksista, kuin vertailuvuonna 2018.

Kuten jo edellä todettiin, valtionosuuksiin kohdistuvissa mukautusten määrässä ei ole juurikaan tapahtunut muutoksia eikä näin ollen tämän osa-alueen mukautukset suhteessa annettuihin mukautuksiin ei ole merkittävästi muuttunut vuosien 2009–2013 ja 2018 tilanteesta.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä osiossa pohditaan tutkimustulosten merkitystä, niiden taustalla vaikuttavia tekijöitä sekä esitellään mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt sekä tarkastella sitä, mihin tilintarkastuksen osa-alueeseen mukautus yleisimmin kohdistuu. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että yli kolmasosa kuntien tilintarkastuskertomuksista on edelleen vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeava.

7.1 Mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä

Saadut tulokset mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrästä mukailevat Paanasen & Rönkön (2015) havaintoja vuosilta 2009–2013, mutta poikkeavat merkittävästi Oulasvirran ym. (2021) tutkimuksen tuloksista vuotta 2018 koskien. Jos tutkimusaineistosta eliminoitaisiin kaikki mukautetut tilintarkastuskertomukset, joissa mukautus koski pelkästään koronavirusepidemian mahdollisia vaikutuksia kunnan talouteen ja toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin, olisi mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärä ja suhteellinen osuus silti merkittävästi korkeampi, kuin vuonna 2018. Näiden tutkimustulosten valossa on vaikeaa sanoa yleistäen, miten mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on kehittynyt. Näyttäisi kuitenkin siltä, että mukautettujen tilintarkastuskertomusten laskeva kehityssuunta ei ole jatkunut, ainakaan kovin voimakkaana.

Kuten jo aiemminkin todettiin, koronaviruspandemialla oli merkittävä vaikutus mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrään, erityisesti vuonna 2019. Tämä huomio on mielenkiintoinen sillä vuosi 2019 oli vielä ”normaali”, eikä koronavirusepidemia voinut vaikuttaa kyseisen vuoden tapahtumiin. Koronavirusepidemia perusteena mukautukselle liittyikin lähes poikkeuksetta toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin, erityisesti arvioihin merkittävimmistä taloudellisista riskeistä. Epidemia alkoi Suomessa 2020 maaliskuussa ja näin ollen sen todelliset vaikutukset kunnan toimintaan ja talouteen ovat nähtävillä vasta vuoden 2020 jälkeen.

Vaikka mukautusten määrä on pysynyt verrattain korkeana, ei vastaavaa nousua ole nähtävissä tilintarkastuskertomuksissa esiintyvissä muistutusten määrässä. Vuosina 2019 ja 2020 havaittiin yhteensä kahdeksan muistutusta, aiempina vuosina, joista on saatavilla tutkimustuloksia, muistutusten määrä on ollut 2–10 kappaletta vuodessa. Tyypillisesti muistutuksia esiintyy vuosittain alle viidessä tilintarkastuskertomuksessa. Tästä voidaan tehdä johtopäätös, ettei tilintarkastuskertomusten mukautukset liity erityisen vakaviin laiminlyönteihin.

Oulasvirran ym. (2021) tutkimusaineistossa esiintyi useasti sellaisia tilintarkastuskertomuksia, joissa mukautus kohdistui useampaan eri osa-alueeseen. Sama havainto tehtiin vuosien 2019 ja 2020 tilintarkastuskertomuksia analysoitaessa. Toinen mielenkiintoinen havainto oli huomata, että saman kunnan tilintarkastuskertomukset olivat usein molemmilta tarkasteluvuosilta mukautettuja, joskus jopa lähes identtisillä sisällöillä. Tästä herää kysymys, mikseivät kunnat ole puuttuneet tilanteeseen. Tulisiko laiminlyönneistä koitua sanktioita, jotka kannustaisivat huolellisempaan hallinnon ja talouden hoitamiseen? Tilintarkastuskertomuksen loppulausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvolliselle ovat aina ehdotuksia, eikä niillä ole oikeusvaikutuksia. Viimekädessä päätösvalta on aina kunnanvaltuustolla.

Mukautettujen tilintarkastuskertomusten runsaalla määrällä voi olla yhteyttä myös tilintarkastajien kiristyneen valvonnan kanssa. Vuodesta 2018 alkaen tilintarkastajien laadunvalvonta on kuulunut PRH:n viranhaltijoiden suorittamaan laadunvalvontaan. Aikaisemmin laadunvalvontaa toteutettiin vertaisarviointiperiaatteella. (Oulasvirta ym. 2021.) Aiempaa tiukempi valvonta ja tästä mahdollisesti johtuva tilintarkastajien ammattitaidon kehittyminen saattaa vaikuttaa siihen, että epäkohtiin puututaan aiempaa herkemmin mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamisen muodossa.

7.2 Mukautusten perusteet

Hallinnon osa-alueeseen kohdistuvat mukautukset jatkavat edelleen selvästi yleisimpänä syynä tilintarkastuskertomuksen mukautukselle. Valtaosa hallinnon mukautuksista liittyi sitovien määrärahojen olennaisiin ylityksiin tai talouden tasapainottamiseen ja alijäämän kattamisvelvollisuuden laiminlyönneihin. Moni Suomen kunta on taloudellisesti erittäin vaikeassa tilanteessa ja tämä on nähtävillä myös tilintarkastuskertomuksissa. Taustalla huonoon taloudelliseen tilanteeseen ovat ainakin väestön ikääntyminen ja siitä johtuvat tulojen pienentyminen ja menojen kasvu, kaupungistuminen sekä koronan vaikutukset kunnan talouteen.

On siis melko luonnollista, että hallintoa koskevat mukautukset jatkavat vuodesta toiseen suurimpana syynä tilintarkastuskertomusten mukautuksille. Hallintoa hoitavat usein tavalliset kuntalaiset luottamustehtävissään, kun taas vaikkapa kunnan tilinpäätöstä on laatimassa joukko ammattilaisia, jotka tuntevat kyseistä tilintarkastuksen osa-aluetta koskevaa sääntelyä hyvin.

Mielenkiintoinen huomio oli sisäistä valvontaa koskevien mukautusten määrän suhteellinen pieneneminen. Tulos mukailee Oulasvirran ym. (2021) havaintoja. He esittävät mahdollisena vaikuttimena Kuntalain uudistuksen 2015, missä tiukennettiin merkittävästi kunnan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaa lainsäädäntöä (Oulasvirta ym. 2021, 61). Sisäiseen valvontaan ja

sisäiseen tarkastukseen kiinnitetään yhä enemmän huomiota erityisesti isoissa kunnissa, mikä on osaltaan vaikuttanut varmasti myös mukautusten määrään. Lisäksi kansainväliset standardit tukevat ja ohjaavat toimintaa oikeaan suuntaan.

Tilintarkastuksen osa-alueista tilinpäätöksen laatimiseen sääntöjen mukaisesti sekä valtionosuuksien perusteena olevien tietoihin liittyviä mukautuksia on lähes yhtä paljon tarkasteluvuodesta riippumatta. Nämä kaksi tilintarkastuksen osa-aluetta lienevät myös selkeimmät tarkastettavat, sillä tulinnanvaraisuutta ei juurikaan ole. Koska näitä tilintarkastuksen osa-alueita koskevat ohjeistukset ja säädökset ovat niin selkeitä, on mielenkiintoista, miten kuitenkin erityisesti sääntöjen osa-alueeseen kohdistuu edelleen useampia mukautuksia vuosittain. Suurin osa näistä liittyy tilinpäätöksen laatimiseen myöhässä, mikä olisi melko helposti ratkaistavissa.

7.3 Mahdollisia jatkotutkimusaiheita

Mahdollisina jatkotutkimusaiheina esitän ensinnäkin vastaavanlaisen seurantatutkimuksen esimerkiksi viiden vuoden päähän. Mikäli mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä ei edelleenkään osoita selkeää laskua, on syytä alkaa pohtimaan tarkemmin syitä mukautusten taustalla sekä toimenpiteitä, joilla näihin vastata. Mielenkiintoista olisi myös tarkastella, onko koronavirusepidemia nostettu tilintarkastuskertomuksiin edelleen vuoden 2021 tilintarkastuskertomuksissa. Vastaavaa tarkastelua voisi tehdä myös kuntayhtymistä.

Toinen mielenkiintoinen mahdollinen jatkotutkimusaihe olisi tarkastella lähemmin, kuinka yleistä on, että samalla kunnalla tilintarkastuskertomus on toistuvasti mukautettu. Esimerkiksi viiden vuoden tarkastelujaksolla saisi jo hyvää käsitystä aiheesta. Tulosten perusteella voitaisiin puuttua yksittäisten kuntien ongelmiin tehokkaammin ja edelleen tutkia syitä mukautusten taustalla.

Kuten aiemmin todettiin, ei vastaavanlaista tutkimusta löydy juurikaan yksityiseltä sektorilta lähivuosilta. Tarkasteluun voisikin siis ottaa esimerkiksi suuria suomalaisia pörssiyrityksiä ja verrata näiden mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrää suhteessa suomalaisten kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin. Aiemmassa tutkimuksessa on havaittu yhteisön suuren koon olevan yhteydessä mukautuksiin. Tämän tutkimusasetelman avulla saataisiin selville, koskettaako suuri mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä myös suuria yhtiöitä vai onko ongelma vain julkisyhteisöissä.

Viimeisenä mielenkiintoisena jatkotutkimusaiheena esitän kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten suhteellisen määrän vertailun muiden julkishallinnon tilintarkastuksen sektoriin kuuluvien organisaatioiden mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin. Tarkasteluun voisi ottaa esimerkiksi valtion, kuntayhtymiä tai seurakuntia. Tällä tavoin saataisiin tietoa siitä, onko

kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten osuus verrattain korkea vai koskeeko sama ongelma muitakin julkisen sektorin toimijoita.

Mukautusten määrä on suoraan riippuvainen kunnan hallinnon ja talouden asianmukaisesta hoitamisesta. Jos hallintoa ja taloutta on hoidettu lain ja hyvän tavan mukaisesti, ei perusteita mukautuksille ole. Näin ollen voidaan todeta, että mukautusten määrää pienentämällä, myös kunnan talouden ja hallinnon hoito paranee. Tämän vuoksi olisi tärkeää saada mukautusten määrä selvään laskuun ja tätä varten tarvitaan lisää tutkimustietoa tilanteesta, syistä ja tarvittavista toimenpiteistä.

LÄHTEET

- Ala-aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. (2019). *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Helsinki: Alma Talent, 2019.
- Deloitte (2012). Municipal Clean Audit Efficiency Series Financial Management. Haettu 13.3.2022 osoitteesta:
https://cisp.cachefly.net/assets/articles/attachments/42097_municipal_clean_audit_efficiency_series_-_financial_management.pdf
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *British Accounting Review* 42, s. 75-87.
- Harjula, H. & Prättälä, K. (2019). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinat*. Helsinki: Alma Talent, 2019.
- Jyväskylän yliopisto (2015a). Empiirinen tutkimus. Jyväskylän yliopiston Koppa -tietojärjestelmä. Haettu 10.2.2022 osoitteesta:
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/empiirinen-tutkimus>
- Jyväskylän yliopisto (2021). Laadullinen tutkimus. Jyväskylän yliopiston Koppa -tietojärjestelmä. Haettu 11.4.2022 osoitteesta:
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>
- Jyväskylän yliopisto (2015b). Pitkittäistutkimus. Jyväskylän yliopiston Koppa -tietojärjestelmä. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/pitkittaistutkimus>
- Jyväskylän yliopisto (2020). Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineistot. Jyväskylän yliopiston Koppa -tietojärjestelmä. Haettu 11.4.2022 osoitteesta:
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/kirjasto/kirjastotuutori/aihehaku-tutkimusprosessissa/menetelmatietoa-ja-palveluja>
- Kuntalaki 410/2015 (KuntaL 410/2015). Saatavilla osoitteessa:
<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150410#Pidm45237815810816>
- Kuntaliitto (2021). Valtionosuudet. Kuntatalous ja valtio. 29.12.2021. Haettu 8.2.2022 osoitteesta:
<https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalous-ja-valtio/valtionosuudet>
- Laine, R. (2018). Mitä tilintarkastus on? Suomen Tilintarkastajat ry. Haettu 13.3.2022 osoitteesta:
<https://tilintarkastajat.fi/blogit/mita-tilintarkastus-on/>
- Laitinen, E. & Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: evidence from large companies. *The European Accounting Review*, 7(4), s. 639–653.
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015. Saatavilla osoitteessa:
<https://www.finlex.fi/fi/laki/smur/2015/20151142>
- Leppänen, P. (2015). Kunnallinen tilintarkastus – nykytila, muutos ja kehitysnäkymät. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin, s. 101-110. Tampere: Tampere University Press.
- Lowensohn, S., Johnson, L., Elder, R. & Davies, S. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (6), s. 705-732). Saatavilla 13.3.2022 osoitteesta:
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.004>
- Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (2001). Tulos, normi, tilivelvollisuus – Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere: Tampere University Press.
- Ojala, H., Uoti, A., Saastamoinen, J., Kettunen, J. & Pesu, J. (2021). Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla. s. 101-123. Teoksessa *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa*. Tampere: Tampere University Press.
- Oulasvirta, L., Uoti, A., Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J., Paananen, M., Anttila, V. & Lindgren, H. (2021). Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus – Nykytila ja kehittämistarpeet. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja

- 2021:11. Helsinki: Valtioneuvoston kanslia, 2021. Saatavilla osoitteessa:
https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162869/VNTEAS_2021_11.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(2), s. 149–157
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2017). Kunnan tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen vaikuttavat tekijät: Empiirinen tutkimus koskien tilikautta 1-12/2009. *Kunnallistieteiden aikakauskirja*, 45 (1), s. 27-36
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2015). Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen: empiirinen katsaus tilintarkastuskertomuksiin vuosilta 2009–2013. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43(3), s. 246–254.
- Patentti- ja rekisterihallitus (2019). Laaduntarkastukset. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu.html>
- Patentti- ja rekisterihallitus (2022). Tilintarkastusvalvonta. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>
- Patentti- ja rekisterihallitus (2021). Tutkinnat ja ilmoitukset tilintarkastajan toiminnasta. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnatjailmoitukset.html>
- Paukku, E. & Paukku, J. (2021). Kuntien lakisääteiset velvoitteet ja niiden laiminlyönnit tilintarkastuskertomusten perusteella. *Hallinnon tutkimus*, 40 (3), s.187-202
- Rubin, M. A. (1988). Municipal Audit Fee Determinants. *The Accounting Review*, 63(2), s. 219–236. Saatavilla 13.3.2022 osoitteessa: <http://www.jstor.org/stable/248102>
- Suomen Tilintarkastajat ry (2020a). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2020. Haettu 21.2.2022 osoitteesta: <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/08/julkishallinnon-hyva-tilintarkastustapa-final-01062020-2.pdf>
- Suomen Tilintarkastajat ry (2021a). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa: Esimerkki kunnan toimeksiantokirjeestä. Haettu 8.2.2022 osoitteesta:
<https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/julkishallinnon-tilintarkastus/julkishallinnon-hyva-tilintarkastustapa/>
- Suomen Tilintarkastajat ry (2021b). Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2021. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/03/julkishallinnon-mukautetut-tilintarkastuskertomukset-suositus-1_2021.pdf
- Suomen Tilintarkastajat ry (2022c). Julkishallinnon tilintarkastuksesta raportointi. Haettu 21.2.2022 osoitteesta: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/julkishallinnon-tilintarkastus/julkishallinnon-tilintarkastuksen-raportointi/>
- Suomen Tilintarkastajat ry (2022d). Julkishallinnon tilintarkastus. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/julkishallinnon-tilintarkastus/>
- Suomen Tilintarkastajat (2022a). Tilintarkastuksesta raportointi. Haettu 9.2.2022 osoitteesta:
<https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/yhteisojen-tilintarkastus/tilintarkastuksesta-raportointi/>
- Suomen Tilintarkastajat (2022b). Tilintarkastusvelvollisuus. Haettu 21.2.2022 osoitteesta:
<https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/yhteisojen-tilintarkastus/tilintarkastusvelvollisuus/>
- Tuomi, J., Sarajarvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi, 2018.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2021). Valtion tilintarkastuskertomukset vuodelta 2020 valmistuivat. Haettu 21.2.2022 osoitteesta: <https://www.vtv.fi/uutiset/valtioon-tilintarkastuskertomukset-vuodelta-2020-valmistuivat/>
- Ward, D. D., Elder, R. J., & Kattelus, S. C. (1994). Further Evidence on the Determinants of Municipal Audit Fees. *The Accounting Review*, 69(2), s. 399–411. Saatavilla 13.3.2022 osoitteessa: <http://www.jstor.org/stable/248594>