

Lauri Lähteenmäki

KUNTIEN TALOUSRAPORTOINNIN LÄPINÄKYVYYS

Vuokravastuiden raportointi vuoden 2022 tilinpäätöksissä

TIIVISTELMÄ

Lauri Lähteenmäki: Kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyys: Vuokravastuiden raportointi vuoden 2022 tilinpäätöksissä
Kandidaatin tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma
Marraskuu 2023

Tässä tutkielmassa käsitellään kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyyttä vuokravastuiden näkökulmasta. Tutkielman tavoitteena on tuottaa uutta tietoa kuntien talousraportoinnin nykytilasta sekä erityisesti arvioida kuntien tuottamaa vuokravastuulinformaatiota. Tähän pyritään vastaamalla tutkimuskysymyksiin: ”*Kuinka helposti luotettavat tiedot konsernin vuokravastuista on saatavilla?*” ja ”*Kerrotaanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuista sanallisesti ja erotellaanko kyseisten vastuiden eri kohteita?*” Tutkimuskysymykset käsittelevät sekä informaation saatavuutta että ymmärrettävyyttä, jotka ovat tutkimuskirjallisuudessa tunnistettuja läpinäkyvyyden osa-alueita.

Tutkielma toteutettiin laadullisena tutkimuksena. Tutkielman aineiston, Manner-Suomen kuntien vuoden 2022 tilinpäätösten, analyysimenetelmänä käytettiin sisällön erittelyä. Tilinpäätösten varsinaisessa analyysissä hyödynnettiin erilaisia mittareita, joiden perusteella todettiin talousraportoinnin läpinäkyvyyden vaihtelevan kuntien välillä.

Enemmistössä kuntia konsernin vuokravastuita koskeva informaatio on hyvin saatavilla, mitä tietojen esittämisen normivelvoitteet todennäköisesti selittävät. Osassa kuntia vuokravastuiden raportointi ei kuitenkaan täytä lain vaatimuksia, eikä informaation saatavuus täyty vuokravastuiden osalta. Sanalliset maininnat vuokravastuiden sisällöstä sekä vuokravastuukohteiden yksityiskohtainen erittely on kunnissa vähäistä. Näin ollen voidaan todeta, ettei läpinäkyvyys toteutunut kaikissa Manner-Suomen kunnissa vuokravastuiden raportoinnin osalta vuonna 2022.

Kansainvälisissä keskusteluissa vuokravastuiden esittämistapa taseen ulkopuolella on koettu ongelmalliseksi ja siihen on puututtu muutoksilla kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin. Myös kansallisen lainsäädännön ajantasaisuutta tulee arvioida, sillä muutoksilla voitaisiin edistää vuokravastuuraportoinnin läpinäkyvyyttä. Jatkotutkimusaiheiden suhteen tutkielman tulokset herättävät uusia kysymyksiä siitä, mistä puutteet raportoinnin läpinäkyvydessä johtuvat. Lisäksi luotettavamman kokonaiskuvan saavuttamiseksi vuokravastuiden raportointia olisi hyvä lähestyä erilaisilla mittareilla ja useamman vuoden ajalta. Toisaalta on paljon myös muita tilinpäätöseriä, joiden näkökulmista olisi mielekäästä täydentää vähäistä kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyyttä käsittelevää tutkimusta.

Avainsanat: kuntien talousraportointi, läpinäkyvyys, rahoitusmallit, vuokravastuut

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
2 KESKEISET KÄSITTEET JA TEOREETTINEN TAUSTA	5
2.1 Kuntien investoinnit ja taseen ulkopuolinen rahoitus	5
2.2 Agenttiteoria ja kuntien talousraportointi	6
2.3 Läpinäkyvyys kuntien talousraportoinnin laadun mittarina	8
3 MENETELMÄT JA AINEISTO	12
3.1 Menetelmälliset valinnat	12
3.2 Tutkimusaineisto	15
3.3 Tutkielman tulosten laatu ja luotettavuus	16
4 ANALYYSIN TULOKSET	17
4.1 Kuinka helposti luotettavat tiedot konsernin vuokravastuista on saatavilla?	17
4.2 Kerrotaanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuista sanallisesti ja erotellaanko kyseisten vastuiden eri kohteita?	20
5 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET	23
6 YHTEENVETO	30
LÄHTEET	31

KUVIOT JA TAULUKOT

Taulukko 1: Tutkimuskysymykset sekä valitut mittarit.....	13
Kuvio 1: Kuntakonsernien asukaskohtaiset vuokravastuut tilinpäätöstietojen perusteella.....	19
Kuvio 2: Tilinpäätöstietojen poikkeaman suuruus valtiokonttorille raportoidusta	20

1 JOHDANTO

Kuntien talousraportoinnilla on tärkeä yhteiskunnallinen merkitys. Sen tuottamaa informaatiota hyödyntävät päätöksenteossaan niin valtion viranomaiset, kuten ministeriöt ja Tilastokeskus, kuin myös muut ryhmät, kuten Kuntaliitto ja kansalaiset (Valtiokonttori 2023). Lisäksi informaatiota hyödyntävät kunnat itse. Yhteiskunnallisen hyödyn kannalta talousraportoinnin tulisi olla laadukasta ja sen tuottaman informaation läpinäkyvää, koska puutteet näissä ovat rajoitteita myös ajantasaiseen ja totuudenmukaiseen tietoon perustuvalla päätöksenteolla. Läpinäkyvyydellä viitataan tutkimuskirjallisuudessa tyypillisesti useampaan eri informaation ominaisuuteen, kuten informaation saatavuuteen, selkeyteen sekä ymmärrettävyyteen (Hood 2006, 5; Michener & Bersch 2013, 238–239).

Tässä tutkielmassa kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyyttä lähestytään vuokravastuiden näkökulmasta. Vuokravastuihin sisältyy vastuita useista erilaisista rahoitusjärjestelyistä, kuten leasing-, rahoitusleasing- sekä elinkaarimalleista, jotka poikkeavat luonteeltaan toisistaan (ks. esim. Valtioneuvosto 2016, 19; Ihantola & Leppänen 2023, 89). Lisäksi jo pelkästään elinkaarimallin käsitteen alle mahtuu lukuisia toisistaan poikkeavia rahoitusmalleja (ks. esim. Lahdenperä, Nykänen & Rintala 2005). Vuokravastuiden kertominen yhtenä lukuna ei täten anna lukijalle kattavaa kuvaa erän varsinaisesta luonteesta, mutta talousraportointia koskeva normisto ei pääsääntöisesti velvoita kuntia kertomaan erästä tarkemmin (KILA Kuntajaosto 2020b; Valtioneuvosto 2020/525). Leasing- ja rahoitusleasingrahoitteiset investointikohteet eivät myöskään näy kuntien tilinpäätöslaskelmissä samalla tavalla kuin ostetut hyödykkeet, sillä yksittäisille tilikausille kohdistuvat pääsääntöisesti vain niille kuuluva osuus vuokramaksuista (KILA kuntajaosto 2016, 15). Elinkaarimallilla rahoitetut investoinnit käsitellään vuokrauksen tapaan, mikäli sopimusjärjestelyt muistuttavat vuokrausta (KILA Kuntajaosto 2011, 5–6).

Valtioneuvoston raportin (2016, 24) perusteella edellä mainitut rahoitusmallit ovat viime vuosina yleistyneet Suomessa, minkä takia aihetta voidaan pitää ajankohtaisena. Lisäksi päivitettyissä kriisikuntakriteereissä tunnistetaan vuokravastuiden merkitys, ja vuodesta 2022 alkaen yhtenä kriisikuntakriteerinä mitataan asukaskohtaisten lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää (Rönkkö & Anttila 2021, 172). Vuokravastuihin liittyvät ongelmat on tunnistettu myös kansainvälisissä keskusteluissa ja niihin on puututtu muutoksilla kansainvälisiin IFRS (International Financial

Reporting Standards) ja IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) tilinpäätösstandardeihin (ks. esim. IFRS Foundation 2016; IPSASB 2022). IFRS 16 standardin mukaan vuokralleottajan tulee lähtökohtaisesti aktivoida kaikki vuokrasopimukset taseeseen niiden käyvän arvon mukaan (IFRS Foundation 2023). IASB:n puheenjohtaja Hans Hoogervorst valotti motiiveja IFRS 16 muutosten taustalla: ”uusi standardi tuo kaivattua läpinäkyvyyttä yritysten leasing- ja vuokravastuihin – taseen ulkopuoliset vastuut eivät enää piileksi varjoissa” (IFRS Foundation 2016). Vuonna 2022 on julkaistu vastaava IPSAS 43 standardi julkisen sektorin tarpeisiin ja se pohjautuu IFRS 16 standardiin (IPSASB 2022). Kyseisiä standardeja ei kuitenkaan noudateta Suomen kunnissa, eikä kansallinen lainsäädäntö vaadi tai salli niiden mukaisten kirjaustapojen soveltamista kunnissa (ks. esim. KILA Kuntajaosto 2016, 15).

Paikallishallinnon talousraportoinnin läpinäkyvyyteen keskittyvä tutkimus on enimmäkseen peräisin ulkomailta, eikä kattavaa kotimaista tutkimusta aiheesta vielä ole. Esimerkiksi Espanjassa on tutkittu paikallisten kuntien fiskaalista, eli budjetteihin liittyvää, läpinäkyvyyttä (Esteller-Moré & Polo Otero 2011) sekä paikallishallinnon taloudellista läpinäkyvyyttä määrittäviä tekijöitä (Guillamón, Bastida & Benito 2011). Uudessa Seelannissa on tutkittu esimerkiksi paikallishallintojen vapaaehtoista talousraportointia internetissä (Laswad, Fisher & Oyelere 2005). Läpinäkyvyyden yleisyydestä käsitteenä ja ilmiönä (ks. esim. Hood 2006, 2–9) voidaan muodostaa oletus siitä, että läpinäkyvyyden teemoja esiintyy todellisuudessa useassa kunnallistaloutta käsittelevässä tutkimuksessa, vaikkei läpinäkyvyyteen suoranaisesti otsikossa tai avainsanoissa viitattaisikaan. Vuokravastuiden näkökulmasta tutkimuksia paikallishallinnon talousraportoinnin läpinäkyvyydestä on varsin vähän, mutta esimerkiksi Reevesin (2013, 380) katsauksessa Irlannin paikallishallinnon elinkaarimalleihin hän kertoo läpinäkyvyyden puutteen olevan yksi mallien keskeisistä tunnistetuista haasteista. Vaikka tutkimus rajoittuikin elinkaarimalleihin, ovat havainnot todennäköisesti jossain määrin yhteneviä muidenkin yksityisrahoitusmallien kanssa niiden samankaltaisuuden takia.

Kotimaista tutkimusta raportoinnin läpinäkyvyydestä löytyy jonkin verran opinnäytetasolta, mutta sekin keskittyy enimmäkseen yrityksiin kuntaorganisaatioiden sijasta sekä talousraportoinnin sijasta muihin aihealueisiin, kuten vastuullisuuteen tai korruption torjuntaan. Tämän tutkielman ajankohtaisuutta puoltavat sekä erilaisten vuokratilaisuuksien yleistyminen Suomen kuntakontekstissa että läpinäkyvyyttä käsittelevän kotimaisen tutkimuksen puute.

Tutkielman tavoitteena on tuottaa uutta tietoa kuntien talousraportoinnin nykytilasta sekä erityisesti arvioida kuntien talousraportoinnin tuottamaa informaatiota vuokravastuiden näkökulmasta. Keskeisenä näkökulmana tutkielmassa on talousraportoinnin ja sen tuottaman informaation läpinäkyvyys. Tutkielman tavoitteeseen on tarkoitus päästä vastaamalla seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. *Kuinka helposti luotettavat tiedot konsernin vuokravastuista on saatavilla?*
2. *Kerrotaanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuista sanallisesti ja erotellaanko kyseisten vastuiden eri kohteita?*

Tutkimuskysymykset perustuvat tutkimuskirjallisuuden määritelmiin läpinäkyvyydestä ja sen sisältämiin ominaisuuksiin tiedon saatavuudesta, pääteltävyydestä (inferability) ja ymmärrettävyydestä (Hood 2006, 5; Michener & Bersch 2013, 238–239). Ensimmäisen tutkimuskysymyksen tehtävänä on kerätä tietoa kuntien taloutta koskevan informaation saatavuudesta. Toisella tutkimuskysymyksellä pyritään puolestaan selvittämään raportoidun informaation pääteltävyyttä sekä ymmärrettävyyttä. Molemmat näkökulmat ovat olennaisia, sillä tiedon saatavuus yksinään ei takaa raportoinnin yleisölle tuomaa lisäarvoa (ks. esim. O’Neill, 2006). Sama pätee myös toisin päin.

Tarkasteltava tilinpäätösinformaatio on rajattu mahdollisuuksien mukaan kuntakonsernitasoon, sillä näin saavutetaan todellisempi kuva kunnallistalouden kokonaisuudesta. Ajallisesti aineisto on rajattu vuoden 2022 tilinpäätöksissä raportoituihin vuokravastuihin. Rajaus juuri vuokravastuihin perustuu siihen, että vuokravastuita kasvattavat menettelyt mahdollistavat julkisten varojen käytön suuriinkin investointeihin ilman tasevaikutusta ja kunnollista läpinäkyvyyttä. Lisäksi vuokravastuiden kustannukset realisoituvat verrattain suurella todennäköisyydellä verrattuna muihin vastuusitoumuksiin, kuten johdannaisiin tai lainojen takauksiin, ja erä on luonnostaan vaikeasti ymmärrettävä sen käsitteellisen laajuutensa takia. Tässä tutkielmassa vuokravastuut on määritelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoyleisohjeen (2020b, 30–31) kuvauksen mukaisesti.

Tutkielma on toteutettu laadullisena tutkimuksena ja tutkielman varsinaisen aineiston, eli kuntien vuoden 2022 tilinpäätösten, analyysimenetelmänä toimii sisällön erittely. Aineiston pohjalta

tehdyt empiiriset havainnot on liitetty teoreettiseen viitekehukseen, jonka perustana on käytetty agenttiteoriaa. Päätös agenttiteorian hyödyntämisestä pohjaa agenttiteorian vahvaan kytkökseen raportointia ja läpinäkyvyyttä käsittelevään aikaisempaan kirjallisuuteen. Lisäksi teoria toimii valmiiksi jäsennehtynä työkaluna, jonka avulla talousraportoinnin roolia legitimoitua ja tehokasta varainkäyttöä varmistavana käytäntönä voidaan tutkimusnäkökulmasta lähestyä. Läpinäkyvyyden käsitettä käytetään tutkielmassa agentin valvonnan tuottaman informaation laadun mittarina.

Tutkielma jakautuu kuuteen eri lukuun, joista osa on jaettu alalukuihin käsiteltävän aineiston jäsentelyn selkeyttämiseksi. Tämän johdantoluvun jälkeen toisessa luvussa avataan tutkielman keskeiset käsitteet sekä agenttiteorian, läpinäkyvyyden käsitteen ja kuntien talousraportoinnin muodostama teoreettinen viitekehys. Lisäksi toisessa luvussa otetaan kriittinen näkökulma valittuun lähestymistapaan ja perustellaan tehdyt valinnat. Teoriaa käsittelevän luvun jälkeen esitellään ja perustellaan tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto, joiden kautta neljännen luvun empiiriset tulokset ovat johdettu. Tulososio on jaettu alalukuihin tutkimuskysymysten perusteella. Tulosten esittelyn jälkeen viidennessä luvussa pohditaan tuloksia ja verrataan niitä aikaisemman tutkimuskirjallisuuden kanssa. Lopuksi tutkielman keskeiset asiat vedetään yhteen kuudennessa ja viimeisessä luvussa.

2 KESKEISET KÄSITTEET JA TEOREETTINEN TAUSTA

2.1 Kuntien investoinnit ja taseen ulkopuolinen rahoitus

Julkisen sektorin investoinnit on perinteisesti rahoitettu tulorahoituksella tai lainarahoituksella. Suurien investointien kohdalla rahoitustarve kasvaa helposti kuitenkin niin suureksi, ettei sitä pystytä kustantamaan pelkällä tulorahoituksella. Lisäksi pienissä kunnissa investointitarpeet vaihtelevat vuosittain paljon, mikä asettaa rajoitteen tulorahoituksen käytölle. Vaihtoehtona tulorahoituksen sekä lainanoton ohella ovat erilaiset yksityisrahoitusmallit, kuten leasing-rahoitusmalli sekä PPP-rahoitusmalli (Public-Private Partnership, joka tunnetaan Suomessa myös nimellä elinkaarimalli). Yksityisrahoitusmallien etuina voidaan pitää kunnan pääoman riittämistä myös muihin tarkoituksiin sekä yksityisen sektorin osaamisen hyödyntämistä. Toisaalta yksityisrahoitusmallien rahoitus on tyypillisesti alhaisen korkotason julkista rahoitusta kalliimpaa. (Valtioneuvosto 2016, 17–20)

Käsitteenä leasing viittaa ajallisesti rajattuun, mutta yleensä pitkäikäiseen sopimukseen aineellisen omaisuuden vastikkeellisesta vuokrauksesta (Merrill 2020, 7). Niiden tyypillisiä kohteita julkisella sektorilla ovat esimerkiksi erilaiset kiinteistöhankeet, kuten koulut, päiväkodit ja monitoimitilat. Leasing-sopimuksessa hankkeen tai hyödykkeen rahoittaja ei ole vuokralleottaja, eli esimerkiksi kunta, vaan ulkopuolinen taho. Vuokralleottaja maksaa leasingissa rahoittajalle leasing-vuokraa. (Valtioneuvosto 2016, 19) Rahoitusleasing on eri asia kuin leasingrahoitus, ja se viittaa vuokrasopimukseen, jossa vuokraohteen riskit ja edut siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle (Ihantola & Leppänen 2023, 89). Kirjanpitolausannon kuntajaoston lausunnossa (2011, 1) elinkaarimallin kerrotaan viittaavan järjestelyyn, jossa tilaaja (kunta) kilpailuttaa ja tilaa hankkeen rakentamis-, rahoitus- ja ylläpitopalvelun kokonaispalveluna yksityiseltä palveluntuottajalta. Käsitteen alle kuuluu lukuisia erityyppisiä ja laajuisia sopimuksia, joissa esimerkiksi hankkeen rahoittaja sekä sopimuksen mukana tulevat palvelukokonaisuudet ja niiden organisointi saattavat vaihdella (Lahdenperä ym. 2005). Leasingin tavoin myös elinkaarimallisopimukset ovat tyypillisesti kestoaltaan pitkiä (Lahdenperä ym. 2005, 3; Valtioneuvosto, 2016, 19).

Perinteisten rahoitusmuotojen, joissa investointi kustannetaan tulorahoituksella tai vieraan pääoman ehtoisella rahoituksella, kustannukset näkyvät tilinpäätöksen taseessa vastaavaa-puolen

rahavarojen vähentymisenä tai vastattavaa-puolen lainojen lisääntymisenä. Leasing ja rahoitusleasing näkyvät kunnan tilinpäätöksessä eri tavalla, sillä kuntien tulee kirjata leasing-vuokrat tulosvaikutteisesti vuokratuloina (Rönkkö & Anttila 2021, 182). Kirjanpitolaki (1997/1336) sallii myös menettelytavan, jossa rahoitus-leasingsopimuksella hankitun omaisuuden vuokralleantaja merkitsee omaisuuden kirjanpitoonsa siten, kuin se olisi myyty, ja vuokralleottajalla siten, kuin se olisi ostettu (Ihantola & Leppänen 2023, 150). Kunnissa ei kuitenkaan sovelleta kyseistä kirjanpitolainpykälää, sillä kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on kuntien taseyleisohjeessaan näin linjannut (KILA Kuntajaosto 2016, 15). Toisin sanoen ainoa merkintä, joka näiden rahoitusmallien soveltamisesta syntyy kunnan kirjanpitolaskelmiin, on sopimuksesta aiheutuvien tilikaudelle jaksotettavien menojen osuus tuloslaskelman vuokratuloista. Täten pelkästään tilinpäätöslaskelmia katsomalla on mahdoton muodostaa kokonaiskuva kunnan tilikauden investoinneista. Myös elinkaarimalleilla toteutetut hankkeet voidaan käsitellä niin kuin hanke olisi vuokrattu, mutta kirjaustapa on aina tapauskohtainen ja riippuu sopimuksen ehdoista (ks. esim. KILA Kuntajaosto 2011, 6).

Erilaisista leasing- ja vuokrasopimuksista tulevaisuudessa koituvat vastuut esitetään kunnan tilinpäätöksessä liitetietojen erässä ”vuokravastuut”, joka sisältää kaikki vuokravastuiden kaltaiset erät lukuun ottamatta elinkaarimalleista aiheutuvia palvelumaksuja, jotka esitetään sopimusvastuissa. Mikäli vuokrattava hyödyke ei ole vielä käytettävissä kunnan palvelutuotannossa, sitä koskevaa sopimusta koskevat vastuut esitetään liitetietojen erässä ”muut sopimusvastuut”. (KILA Kuntajaosto 2020b, 30–31) Tässä tutkielmassa käsitteellä vuokravastuut viitataan tavanomaisista vuokrasopimuksista koituviin vastuihin sekä yksityisrahoitusmalleista koituviin vastuihin lukuun ottamatta elinkaarimallien palvelumaksuosuuksia, eli termi on määritelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoyleisohjeen liitetietovaatimusten mukaisesti. Koska näitä vastuita ei esitetä tilinpäätöslaskelmissa lukuun ottamatta kyseiselle tilikaudelle jaksotettavia menoja, voidaan niistä käyttää myös termiä taseen ulkopuolinen rahoitus.

2.2 Agenttiteoria ja kuntien talousraportointi

Agenttiteoriassa kuvataan päämiehen ja agentin välistä sopimusluonteisesta suhdetta, joka syntyy päämiehen delegoidessa tehtäviä agentin suoritettavaksi. Agenttiteoria ehdottaa, että ihmiset toimivat pääsääntöisesti oman etunsa mukaisesti, eikä päämies voi luottaa agentin käyttäytyvän

päämiehen toivomalla tavalla ilman interventioita ja kustannuksia. Tämän agenttiongelmaksi kutsutun ilmiön takia päämiehen tulee ohjata sekä valvoa agentin toimintaa. Agenttikustannuksilla viitataan puolestaan niihin kustannuksiin, jotka koituvat päämiehen maksettavaksi agentin valvonnan, palkitsemisella ohjauksen tai toisaalta agentin epäoptimaalisen käytöksen seurauksena. (Jensen & Meckling 1976, 308; Eisenhardt 1989, 58)

Edellä kuvattuja agenttisuhteita esiintyy useissa eri konteksteissa, kuten esimerkiksi yrityksissä ja julkishallinnossa (Jensen & Meckling 1976, 309). Kuntakontekstissa kuntalaisten sekä kuntalaisten intressejä ajavien kunnallisvaltuutettujen voidaan nähdä olevan päämiehen roolissa, kun taas valtuutettujen nimittämät virkamiehet toimivat agenteina. Valtuutetut voivat agenttien valvonnan ja heidän omatoimisen talousraportointinsa avulla hakea varmistusta sille, että virkamiehet toimivat valtuuston toiveiden mukaisesti (ks. esim. Jensen & Meckling 1976, 308). Kunnallistalouden näkökulmasta tämä tarkoittaa pitkälti sitä, että julkiset varat käytetään tehokkaasti ja kuntalaisten eduksi virkamiesten omien intressien sijaan.

Kuntien talousraportoinnista säädetään pääosin kuntalaissa (2015/410) ja sen keskeisiä instrumentteja ovat jokaiselta tilikaudelta laadittavat tilinpäätökset. Kuntalain (2015/410) 13 luvun nojalla kunnan tilinpäätöksen tulee sisältää kunnan tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman sekä näitä täydentävien liitetietojen lisäksi vastaavat tiedot kuntakonsernin osalta, mikäli kunta tytäryhteisöineen muodostaa konsernin. Lisäksi kunnan tulee sisällyttää tilinpäätökseensä toimintakertomus, jossa kerrotaan niistä olennaisista asioista, jotka eivät käy ilmi tilinpäätöslaskelmista (KILA Kuntajaosto 2020a, 15). Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (2020/525) täydentää kuntalakia, kun taas asetus kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (2020/524) puolestaan velvoittaa kuntia raportoimaan taloustietoja valtiokonttorille. Koska kuntien tilinpäätökset parantavat päämiesten tietoisuutta agenttien toiminnasta, niillä voidaan katsoa olevan keskeinen rooli virkamiestoiminnan valvonnassa sekä virkamiesten ja valtuutettujen välisen informaation epäsymmetrian kaventamisessa. Epäsymmetrisellä informaatiolla viitataan tilanteeseen, jossa suhteen toisella osapuolella on toista enemmän tietoa, ja se on agenttisuhteille tyypillinen ilmiö (Akerlof 1970; Eisenhardt 1989, 59). Agentti hyötyy epäsymmetrisestä informaatiosta, sillä sen seurauksena agentille maksetaan tuloksista, eikä palkitsemista voida suhteuttaa vaivannäköön (Pratt 2006, 93).

Kuvattu tilanne on julkisen varainkäytön, resurssien niukkuuden sekä toiminnan tehokkuuden kannalta ongelmallinen, sillä se synnyttää kunnalle ylimääräisiä agenttikustannuksia.

Vaikka agenttiteoria on paljon käytetty, on sitä myös kritisoitu. Charles Perrow (1986, 224) kyseenalaistaa kirjassaan agenttiteorian soveltuvuuden empiirisiin testeihin, sillä agenttiteoria harvoin pyrkii selittämään todellisia tapahtumia. Lisäksi hän kritisoi agenttiteorian yksipuolisuutta leimatessaan agentit henkilöinä, jotka pyrkivät maksimoimaan oman etunsa päämiehen kustannuksella, ollen samalla sokea agenttien mahdolliselle hyväksikäytölle (Perrow 1986, 227). Myös Cuevas-Rodríguez, Gomez-Meija & Wiseman (2012, 531–532) kritisoivat agenttiteorian negatiivista ja joustamatonta taipumusta kuvata agentit opportunistisina henkilöinä. He nostavat argumenttinsa tueksi luottamusta käsittelevän kirjallisuuden, jonka löydösten perusteella agentit saattavat toimia rehdisti myös ilman kontrollimekanismeja ja heidän suhteensa päämiehiin voi olla myös symbioottinen. Tämä on mahdollista myös kuntakontekstissa. Kritiikistä huolimatta agenttiteoria tarjoaa tämän tutkielman tarkoituksiin nähden toimivan teoriapohjan. Sen avulla voidaan pyrkiä ymmärtämään talousraportoinnin roolia kunnissa esiintyvien päämies-agenttisuhteiden ongelmakohtien, kuten intressiristiriitojen ja epäsymmetrisen informaation, taustalla.

2.3 Läpinäkyvyys kuntien talousraportoinnin laadun mittarina

Läpinäkyvyys nähdään yleisesti julkisen sektorin hyvän hallintotavan piirteenä (Bovaird & Löffler 2003, 322). Läpinäkyvyys on viime vuosikymmenten aikana noussut yleiseksi käsitteeksi niin yritysmaailmassa kuin julkishallinnossa, mutta sen piirteitä on havaittavissa jo antiikin ajan ajatelmissa ja myöhemmin esimerkiksi Ranskan vallankumouksen aikoina (Hood 2006, 5–9). Michener ja Bersch (2013, 234) arvioivat tanskalaisen K. Svendsenin olleen ensimmäinen tutkija, joka on käyttänyt läpinäkyvyyden käsitettä nykymerkityksessään taloustieteellisessä artikkelissaan vuodelta 1962. Yhtäältä läpinäkyvyys nähdään ratkaisuna epäsymmetriseen informaatioon, korruptioon ja tehottomuuteen, mutta toisaalta selkeän ja yleisen määritelmän puuttuessa se päättyy usein pelkäksi täytesanaksi (Hood 2006, 2–6; Michener & Bersch 2013, 233). Käsitteen positiiviset miellejohdot ja epäselvä määritelmä ovatkin yksi selitys käsitteen suosioon keskusteluissa paremmasta hallinnosta (Hood 2001, 703). Toisaalta läpinäkyvyys nähdään usein

synonyyminä avoimuudelle, mutta Heald (2006b, 26) näkee avoimuuden olevan organisaation piirre, kun taas läpinäkyvyyttä hän kuvaa ulkopuolisen tahon havaitsemana ominaisuutena.

Michener ja Bersch (2013) pyrkivät artikkelissaan ”Identifying Transparency” vastaamaan läpinäkyvyyden määrittelyongelmaan ja täten parantamaan käsitteen käytettävyyttä analyttisenä työkaluna. He kertovat aikaisempaan kirjallisuuteen nojautuen informaation olevan läpinäkyvää silloin, kun se on näkyvää ja lukija pystyy johdattelemaan tai päättämään tuloksen itse (inferability). Toisin sanoen, jotta informaatiota voisi kutsua läpinäkyväksi, tulee sen olla lukijan löydettävissä ja mahdollisimman raai’assa ja käsittelemättömässä muodossa. Lisäksi informaation tulee olla ulkopuolisen varmentamaa sekä lukijan ymmärtämisen tueksi tarpeeksi yksinkertaista ja selkeää. (Michener & Bersch 2013, 238–239) Myös Hood (2006, 5) toteaa läpinäkyvyyden käsitteen määritelmien usein sisältävän niin tiedon saatavuuden kuin ymmärrettävyydenkin ominaisuudet, mutta myös muitakin piirteitä, kuten päätösten lakiperusteisuuden sekä selkeän talousraportoinnin, josta selviää ketkä mistäkin maksavat tai hyötyvät.

Kuntien vuokravastuiden näkökulmasta Michenerin ja Berschin ehdot läpinäkyvyydelle toteutuvat silloin, kun kuntien tilinpäätökset ovat helposti saatavilla, niistä löytyy konsernien vuokravastuita koskevat tiedot helposti, niiden sisältö on alkuperäisessä muodossa eli käsittelemättöminä lukuina, tilinpäätös on tilintarkastajan hyväksymä ja vuokratuluja ja -vastuita avataan ja yksinkertaistetaan ymmärrettävyyden parantamiseksi. Vuokravastuihin sisältyvien kohteiden erottelun voidaan myös nähdä mittaavan talousraportoinnin läpinäkyvyyttä, sillä eroteltu data on yhteenlaskettua dataa käsittelemättömämmässä muodossa, mikä parantaa tiedon pääteltävyyttä. Kaikkien kuntien tilintarkastukset ovat kuntalain (2015/410) neljännen luvun 122 §:n nojalla tilintarkastajan tarkastamia, joten ulkopuolisen varmistuksen vaateen voidaan olettaa toteutuvan kuntien talousraportoinnin osalta ainakin jonkin asteisesti. Muiden edellä mainittujen vuokravastuiden raportointia koskevien ehtojen täyttymistä voidaan sen sijaan mitata.

Voidaan kuitenkin todeta, ettei informaation ja dokumenttien julkisuus yksinään riitä vastaamaan päämiehen ja agentin väliseen informaation epäsymmetriaan, sillä informaatio, jonka kerääminen tai ymmärtäminen on haasteellista, tuottaa päämiehelle lisää agenttikustannuksia. Toisaalta tilanteessa, jossa päämies ei pysty luotettavasti tulkitsemaan informaatiota ollenkaan, on informaatio itsessään arvotonta. Toisin sanoen tiedot julkista valtaa ja varainkäyttöä harjoittavien

agenttien toimista tulisi olla julkisia, mutta myös helposti päämiesten saatavilla ja ymmärrettävissä. Koska informaation läpinäkyvyys on keskeisesti yhteydessä informaation laatuun päämiehen näkökulmasta, on läpinäkyvyyden liittäminen agenttiteoriaan perusteltua kunnan talousraportoinnin arvioinnin kannalta.

Tutkimuskirjallisuudesta löytyy keskustelua myös siitä, voiko läpinäkyvyyttä olla liikaa. Prat (2006, 94–95) esittää artikkelissaan yleisiä argumentteja läpinäkyvyyttä vastaan. Ensinnäkin yksityisyyttä voidaan pitää ihmisten perusoikeutena ja tiedon julkaisemista koituu kustannuksia. Kolmanneksi joidenkin asioiden, kuten liikesalaisuuksien, kertominen ulkopuolisille voi vahingoittaa organisaation toimintaa. Neljänneksi agentit voivat kokea, etteivät päämiehet osaa tulkita informaatiota oikein, ja viidenneksi liiallinen läpinäkyvyys voi kannustaa agenttia toimimaan päämiehen edun vastaisesti. Viides argumentti tarkoittaa, että tilanteissa, joissa agentille maksetaan päätösten tekemisestä päämiehen puolesta, hänen päätöksentekoaan tarkkaillaan ja palkitseminen tapahtuu ennen tulosten arvioitavuutta, agentti saattaa motivoitua toimimaan päämiehensä odottamalla tavalla optimaalisen tavan sijasta. Kyseiset argumentit eivät ole Pratin mielestä julkishallinnon kontekstissa hyvin perusteltuja, mutta tarkastellessa vuokravastuita on tärkeä kuitenkin huomata, että julkishallinnon ohessa on usein myös yksityisen sektorin osapuoli. Esimerkiksi huoli liikesalaisuuksien tai muun luottamuksellisen informaation julkaisemisesta on aikaisemman tutkimuksen perusteella nimenomaan rajoittanut elinkaarimallien läpinäkyvyyden parantamista (Reeves 2013, 380).

O'Neill (2006, 88–89) puolestaan kertoo ilmiöstä, jossa läpinäkyvyyttä käytetään kommunikoinnin sijasta defensiivisenä riskienhallintana, jonka tavoitteena on vastuuvapaus. Tästä esimerkkinä hän mainitsee vakuutusehdot ja reseptilääkkeiden lääkeselosteet, joiden hankalasti luettavan pieni fontti ja haastava terminologia edustavat näennäistä läpinäkyvyyttä, jonka perimmäisenä tarkoituksena ei edes ole viestin perille meno. Lisäksi O'Neill (2002, 63–79) kertoo läpinäkyvyyden liiallisen ajamisen saattavan johtaa luottamuksen vahingoittumiseen ja toisaalta informaatiotulvaan, joka aiheuttaa hämmennystä ja jopa lietsoo epärehellisyttä (Heald 2006a, 62). Mikäli kuntakonserneja edellytettäisiin esimerkiksi yksilöimään vuokravastuunsa, saattaisi jokin kunta tehdä pitkän ja sekavan listauksen, jossa pienempiä kohteita ei olla ryhmitelty mitenkään olennaisuuden perusteella.

Organisaatioiden päättäjillä on lisäksi mahdollisuus vaikuttaa lain puitteissa siihen, miten tilinpäätös ja talousinformaatio näytetään. Organisaatiot voivat esimerkiksi päättää siitä, minkälaisia kuvaajia ja kaavioita tilinpäätöksissä esitetään ja millä tyylillä asioista kerrotaan, kunhan tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva ei vaarannu. Lain sallimien keinojen etsimistä ja käyttämistä tilinpäätösinformaation esittämiseen siten, että organisaation omat intressit nostetaan muiden sidosryhmien edelle, kutsutaan usein luovaksi laskentatoimeksi. Toinen samankaltainen käsite on vaikutelman hallinta, jolla viitataan pyrkimykseen antaa lukijoille johdon haluama vaikutelma. (ks. esim. Jones 2011, 5–9) Vaikka erilaisille vuokravastuujärjestelyille on monia hyväksyttäviä syitä, ovat merkittävät muutokset erässä ja erän poikkeuksellinen suuruus tilinpäätöksessä epäilyttäviä varsinkin, jos erän sisältöä ei selvennetä mitenkään. On tärkeä tiedostaa, että joskus tilinpäätösinformaatioon vaikuttavien valintojen taustalla voi olla myös laatijan motiivi pimittää totuudenmukaista tietoa ulkopuolisilta sidosryhmiltä. Tämä on raportoinnin läpinäkyvyyden kannalta ongelmallista varsinkin silloin, kun jaettu tieto on tarkoituksella virheellistä.

3 MENETELMÄT JA AINEISTO

3.1 Menetelmälliset valinnat

Tämä tutkielma on toteutettu kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Päätös tutkimusmenetelmästä perustuu tutkimuksen tavoitteeseen tuottaa uutta tietoa Manner-Suomen kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyydestä, jota on ilmiönä vaikea mitata määrällisesti. Tutkielmassa ei varsinaisesti pyritä vastaamaan kysymyksiin kuntien vuokravastuiden määristä, vaan kysymyksiin tilinpäätösten läpinäkyvyydestä. Näin ollen laadullinen tutkimus antaa määrällistä tutkimusta paremmat mahdollisuudet vastata tutkielman tutkimuskysymyksiin. Lisäksi tutkielman aineisto, eli kuntien tilinpäätökset, tukevat päätöstä laadullisesta tutkimusotteesta. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009, 164) kertovat erilaisten dokumenttien analyysin olevan yksi laadullisen tutkimuksen tyypillisistä piirteistä.

Varsinaisen aineiston analyysimenetelmänä tässä tutkielmassa käytetään sisällön erittelyä, jolla Tuomen ja Sarajärven (2018) mukaan tarkoitetaan dokumenttien analyysiä, jossa esimerkiksi tekstin sisältöä kuvataan kvantitatiivisesti. Mittarit 1.3, 1.4, 1.5, 2.1 ja 2.2 (kuvio 1), joilla tutkielman tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan, ovat aineistoa kvantifioivia mittareita. Aineiston kvantifiointi tarkoittaa numeerisen tiedon keräystä aineistosta tutkimalla esimerkiksi sitä, kuinka usein tietyt asiat mainitaan dokumentissa tai kuinka monessa dokumentissa ne ovat mainittuna. Aineiston kvantifiointi kuuluu sisällön erittelyyn piiriin, jokseenkin sitä voidaan hyödyntää myös sisällönanalyysin apuna (Tuomi & Sarajärvi 2018). Mittarit 1.1 ja 1.2 poikkeavat muista mittareista huomattavasti siinä mielessä, etteivät ne pohjautu tutkielman aineiston sisältöön vaan aineiston keruuvaiheessa esiin tulleisiin havaintoihin (1.1) sekä aineiston saatavuuteen (1.2). Nämä mittarit on kuitenkin sisällytetty tutkimukseen niiden läpinäkyvyyden tarkastelulle tuoman lisäarvon takia: kuten raportin edellisessä luvussa todettiin, läpinäkyvyyden käsite sisältää tiedon selkeyden lisäksi myös tiedon saatavuuden näkökulman.

Taulukko 1: Tutkimuskysymykset sekä valitut mittarit

Tutkimuskysymys	Valittu mittari
1) Kuinka helposti luotettavat tiedot konsernin vuokravastuista on saatavilla?	1.1 Valtiokonttorille raportoitujen tietojen poikkeavuus tilinpäätöksestä (%) 1.2 Tilinpäätösten saatavuus (verkkosivut, sähköposti, ei saatavilla) 1.3 Konsernin vuokravastuiden summa ja vertailuluvut löytyvät liitetiedoista (0, 1) 1.4 Konsernitaseen yhteydessä on tunnusluvut "lainakanta" ja "lainat & vuokravastuut" (0, 1) 1.5 Konsernin vuokravastuut saa tilinpäätöksestä luotettavasti selville (0, 1)
2) Kerrotaanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuista sanallisesti ja erotellaanko kyseisten vastuiden eri kohteita?	2.1 Vuokravastuista kerrotaan tilinpäätöksessä sanallisesti lisätietoja (0, 1) 2.2 Vuokravastuiden kohteita on eritelty tilinpäätöksessä (0, 1)

Mittarit 1.3–1.5 kertovat mahdollisuudesta saada tilinpäätöksestä selville konsernin vuokravastuita koskevat tiedot sekä tämän vaivallisuudesta. Mikäli tietoja ei saa suoraan liitetieto-osioista, ne voidaan silti selvittää taseen tunnuslukuista, mikäli sellaiset on ilmoitettu. Tällöin lukija joutuu itse laskemaan tunnuslukuista lainojen ja vuokravastuiden sekä lainakannan erotuksen. Mittarissa 1.5 luotettavuudella tarkoitetaan sitä, ettei tilinpäätöksessä ole ristiriitaista tietoa, merkittäviä kirjoitusvirheitä tai muita epäselvyyksiä, jotka jättävät todelliset vuokravastuut arvattavaksi. Mittari 2.1 kertoo numeerisen tiedon taustoittamisesta sekä selventämisestä ja mittari 2.2 raportoinnin yksityiskohtaisuudesta. Mittareiden 2.1 ja 2.2 arvoja hyödynnetään korrelaatiotesteissä, joilla tutkitaan positiivisten merkintöjen yhteyttä konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden summaan sekä edellisvuoden vertailuluvun avulla laskettuun asukaskohtaisten vuokravastuiden muutokseen. Korrelaatiotestit perustuvat oletukseen siitä, että vuokravastuista kerrotaisiin tarkemmin niissä kunnissa, joissa erä on tilikauden talouden kannalta merkittävä.

Mittariin 2.1 on vastattu etsimällä tilinpäätöksestä lauseita, joissa kerrotaan sanallisesti lisätietoa kunnan leasing- tai vuokravastuiden kokonaisuudesta. Tässä ei olla huomioitu mainintoja, jotka ovat lainauksia ulkopuolisiin teksteihin tai kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeisiin. Lisätieto voi olla esimerkiksi maininta siitä, mistä vuokravastuut koostuvat tai kommentti vuokravastuiden määrän kehityksestä. Myös maininnat, joissa lainoja ja vuokravastuita käsitellään yhtenä kokonaisuutena, on huomioitu. Mainintoja pelkistä toteutuneista summista ei huomioida. Mittariin 2.2 on vastattu tarkastelemalla tilinpäätöksiä siltä osin, eritelläänkö niissä yksilöitävissä olevia kohteita tai kohderyhmiä (esim. uuden kirjastorakennuksen tietokoneet), jotka sisältyvät vuokravastuihin. Tämän mittarin osalta on huomioitu sekä sanalliset että taulukkomuotoiset

erittelyt, joissa on mainittu useampi kuin yksi kohde tai kohderyhmä. Molempien mittareiden osalta on huomioitu suoraan leasing- tai vuokravastuihin sisältyvien kohteiden lisäksi myös sellaiset kohteet, joiden voidaan olettaa aiheuttavan pidempiaikaisia vuokravastuita (esim. leasing-rahoituksella hankitut kiinteistöt ja rakennukset). Esimerkki-ilmausta ”*Osa kunnan kiinteistöistä on rahoitettu leasingrahoituksella. Lisäksi koulukeskuksen vuokratilustosta ja -laitteista koituu kunnalle pitkäaikaisia vastuita*” ei huomioitaisi mittarissa 2.2, sillä mainitut kiinteistöt eivät ole yksilöitävissä. Mittarin 2.1 osalta merkintä olisi kuitenkin positiivinen, sillä siinä kerrotaan vuokravastuiden sisällöstä liitetietojen vaatimuksia yksityiskohtaisemmin. On myös mahdollista, että mittariin 2.2 saadaan positiivinen tulos mittarin 2.1 ollessa negatiivinen, mikäli eriteltyt kohteet ovat esimerkiksi taulukossa.

Mittareihin 2.1 ja 2.2 on kerätty vastaukset hyödyntäen OCR-teknologiaa ja tekstinhakutoimintoa. Näin ollen tulokset eivät välttämättä ole täydelliset epäsuorien tai huomattavia kirjoitusvirheitä sisältävien ilmausten osalta. Yleisesti ottaen tilinpäätösten teksti on tyyliltään kuitenkin selkeää asiatekstiä, jossa asioista puhutaan oikein termein. Dokumenteista on haettu tietoa hakusanoilla, jotka löytävät kaikki sanojen taivutusmuodot useista eri vuokravastuihin viittaavista sanoista, kuten elinkaari, lease, leasing, vastuu, vuokra ja PPP. Tämän jälkeen löydettyjen sanojen konteksti ja merkitys on tarkistettu lukemalla osio, josta sanat on löydetty. Mittareiden 2.1 ja 2.2 eräänä haasteena on se, ettei tilinpäätöksissä välttämättä aina kerrota, onko vuokraus konsernin sisäinen tapahtuma ja täten eränä konsernitalinpäätöksessä eliminointava. Mittareissa on huomioitu kaikki maininnat, joiden ei olla kerrottu tai päätelty olevan sisäisiä. Tulevia, spekulatiivisia tai sopimusvastuihin kuuluvia mainintoja ei myöskään olla huomioitu mittareissa, sillä ne eivät kuulu kirjanpidollisesti vuokravastuiden erään. Myöskään pakollisissa varauksissa esiintyviä mainintoja tyhjästä vuokratiloista ei olla huomioitu, sillä niiden maininnat ovat lakisääteisiä ja mittarissa on haluttu mitata agenttien raportoinnin vapaaehtoisuutta sekä oma-aloitteisuutta. Toisaalta jollain kunnalla vuokravastuut voivat teoreettisesti koostua yhdestä yksilöitävissä olevasta kohteesta tai kohderyhmästä, jolloin mittari 2.2 saa negatiivisen merkinnän, vaikka kunta läpinäkyvästi nimeäisi kyseisen vuokravastuunsa.

On tärkeää huomata, etteivät Mittarit 2.1 ja 2.2 eivät ole täydellisiä, ja että niitä on jouduttu rajaamaan keinotekoisesti, jotta niitä voitaisiin käyttää kvalitatiivisen aineiston mittaamiseen ja yksinkertaistamiseen. Yhdenvertaisen kohtelun vuoksi osa vuokravastuiden raportoinnin

läpinäkyvyyden kannalta mahdollisesti relevanteista tiedoista on jätetty huomioimatta, mikäli ne eivät ole sopineet valittuihin mittareihin tai niiden rajauksiin. Mittarista 2.1 on tarkoituksella yritetty tehdä mahdollisimman laaja tarkemmin rajatun mittarin 2.2 vastapainoksi, ja se kertoo hyvin siitä, kerrotaanko tilinpäätöksissä vuokravastuiden kokonaisuudesta edes epäsuorasti.

3.2 Tutkimusaineisto

Tutkielman varsinainen aineisto muodostuu kaikkien 293 Manner-Suomen kunnan vuoden 2022 tilinpäätösraportista. Vuoden 2022 tilinpäätökset ovat tutkielman laatimisen aikana tuoreimmat tilinpäätökset ja ne ovat lain nojalla myös julkisia tutkimuksen alkaessa. Tilinpäätökset on kerätty joko kuntien verkkosivuilta ja niiden pöytäkirjoista tai pyydetty erikseen sähköpostitse. Tutkielman ja siinä sovellettavien mittareiden kannalta koko tilinpäätösdokumenttien sisältö on keskeisessä asemassa. Konsernien vuokravastuiden määrä selviää ensisijaisesti liitetiedoista, mutta joidenkin kuntien kohdalla tiedot on kerätty konsernitaseen tunnusluvuista. Myös tekstipainotteiset osiot, kuten kunnanjohtajien katsaukset, toimintakertomukset sekä talousarvion toteutumisosiot ovat olennaisia, sillä vastaukset toisen tutkimuskysymyksen vastaamiseksi asetetuista mittareista löytyvät ensisijaisesti niistä.

Aineiston sekä siitä mittareilla johdettujen tulosten kokoamisessa on hyödynnetty Excel-
taulukkolaskelmaohjelmaa. Taulukkoon on kerätty mittareiden tulosten lisäksi vuoden 2022 tilinpäätöksistä konsernien leasing- ja vuokravastuut edellisvuoden vertailutietoineen joko eroteltuna tai yhteenlaskettuna jommankumman erän kohdalle, sillä vain erien yhteenlasketulla summalla on merkitystä tutkielman tavoitteiden ja metodien kannalta. Lisäksi taulukkoon on kerätty tilastokeskuksen asukasluvut vuosilta 2021 ja 2022 laskemaan vastaavien vuosien asukaskohtaisten vuokravastuiden kokonaismäärät sekä 2022 tilikauden muutoksen suuruus. Alun perin tutkielmassa oli tarkoituksena hyödyntää valtiokonttorin raportteja kuntakonsernien vuokravastuista, mutta raporttien tietojen merkittävien poikkeavuuksien takia vuokravastuutiedot on kerätty kuitenkin manuaalisesti tilinpäätöksistä. Kyseiset tiedot ovat kuntien omatoimisesti raportoimia perustuen valtioneuvon asetukseen (2020/524) kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta. Näiden poikkeamien prosentuaalinen suuruus on myös sisällytetty taulukkoon, sillä löydös on tutkielman aiheen kannalta olennainen. Sekä valtiokonttorille raportoidut vastuutiedot että kuntien väkiluvut on kerätty edellä mainituista tietokannoista syyskuun alussa.

On siis mahdollista, että poikkeamat on myöhemmin korjattu, sillä samassa valtioneuvoston asetuksessa vaaditaan kuntia toimittamaan korjatut tiedot, mikäli ne todetaan virheellisiksi.

3.3 Tutkielman tulosten laatu ja luotettavuus

Perinteisesti tutkimuksen laatua on mitattu kriteerien, kuten validiteetin, reliabiliteetin ja objektiivisuuden, avulla. Kyseisten mittareiden soveltuvuus kvalitatiiviseen tutkimukseen on kuitenkin osittain kyseenalaistettu ja niiden tilalle on esitetty uskottavuuden (credibility) sekä vakuuttavuuden (authenticity) kriteereitä. Uskottavuuden sekä vakuuttavuuden saavuttamiseen liittyy haaste löydösten eheyden varmistamisesta ja kommunikoinnista sekä datan esittämisestä tutkimuksen kvalitatiivisen luonteen kannalta mielekkäällä tavalla. (Messner, Moll & Strömsten 2017, 432–433)

Uskottavuuden sekä vakuuttavuuden parantamiseksi tutkielmassa on pyritty mahdollisimman selkeään ja yksityiskohtaiseen ilmaisuun tutkimusmetodien, valittujen mittareiden sekä aineiston analyysin osalta. Tulososiossa keskeisiä yksittäisiä kuntia nimetään, minkä lisäksi aineiston pohjalta tehtyjä päätelmiä havainnollistetaan kuvioiden ja tekstikatkelmien avulla. Lisäksi johtopäätösosiossa avataan keskeisiä tutkielman rajoitteita, joista osasta on kerrottu myös tässä luvussa. Koska aineisto kattaa kaikki Manner-Suomen kunnat, voidaan aineiston perusteella tehdä yleistyksiä ja aineiston valintaan ei tällöin liity ongelmaa mahdollisesta puolueellisuudesta.

4 ANALYYSIN TULOKSET

4.1 Kuinka helposti luotettavat tiedot konsernin vuokravastuista on saatavilla?

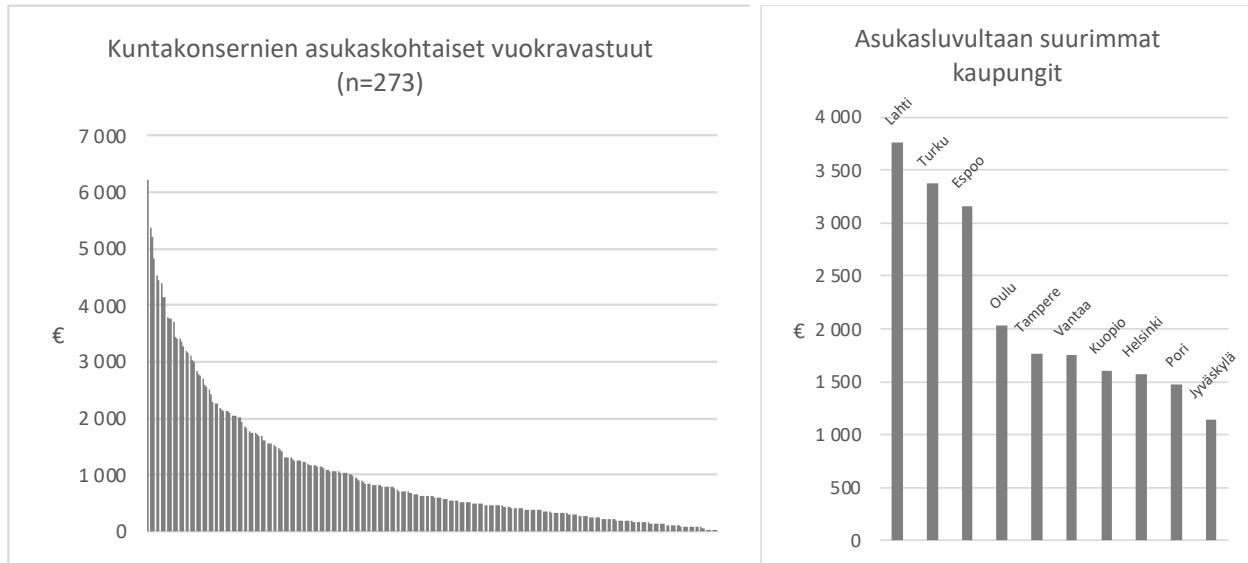
Tässä alaluvussa tarkastellaan ensiksi mittareiden 1.2–1.5 tuloksia. Sen jälkeen tehdään katsaus suomen kuntakonsernien vuokravastuihin kuntien tilinpäätösten perusteella, minkä jälkeen tarkastellaan mittarin 1.1 tuloksia. Kaikkien 293 Manner-Suomen kunnan tilinpäätökset olivat tutkimuksen aineistonkeruuhetkellä saatavilla (mittari 1.2). Näistä kolmen kunnan (Jokioinen, Kannonkoski ja Kivijärvi) tilinpäätökset pyydettiin sähköpostitse, mutta muut 290 tilinpäätöstä löytyivät kuntien verkkosivuilta tai pöytäkirjoista. Jokioisten kunnan mukaan tilinpäätös oli kuitenkin saatavilla internetissäkin, josta sitä ei kuitenkaan löydetty.

Enemmistöstä tilinpäätöksiä (269, 92 %) löytyy liitetieto-osio, jossa kuntakonsernien vuokravastuiden tiedot olivat saatavilla (mittari 1.3). Kuvattua liitetieto-osiota ei löytynyt 24 tilinpäätöksestä. Tiedot konsernin vuokravastuista puuttuivat 11 kunnan kohdalla ja yksi kunta (Koski TI) kertoo, ettei kunnalla ole vuokravastuita, mutta konsernin osalta asiasta ei ole mainintaa. Toisen kunnan kohdalla (Liminka) vuokravastuut on mahdollisesti esitetty virheellisesti sopimusvastuissa. Myös Uudenkaupungin tilinpäätöksessä vuokravastuut on esitetty ainoastaan sopimusvastuissa, mutta leasingvastuut on kuitenkin ilmaistu omana liitetietoeränään vuokravastuiden tapaan. Lestijärven ja Hartolan tilinpäätöksissä edellisvuoden vertailutiedot puuttuvat, Heinolan, Kinnulan ja Sysmän liitetiedoista puuttuvat vuokravastuut ja Hirvensalmen, Marttilan sekä Pomarkun kuntien tilinpäätöksistä liitetiedot puuttuvat kokonaan. Kuhmoisten kunnan vuokravastuut on ilmoitettu liitetietoyleisohjeesta (KILA Kuntajaosto 2020b, 31–32) poiketen muissa vastuissa, eikä niitä olla laskettu yhteen. Myöskään Kuhmon kunnassa vuokravastuita ei olla laskettu yhteen, eikä konsernin kokonaisvastuita voida päätellä annettujen tahokohtaisten lukujen perusteella ilman lisätietoja.

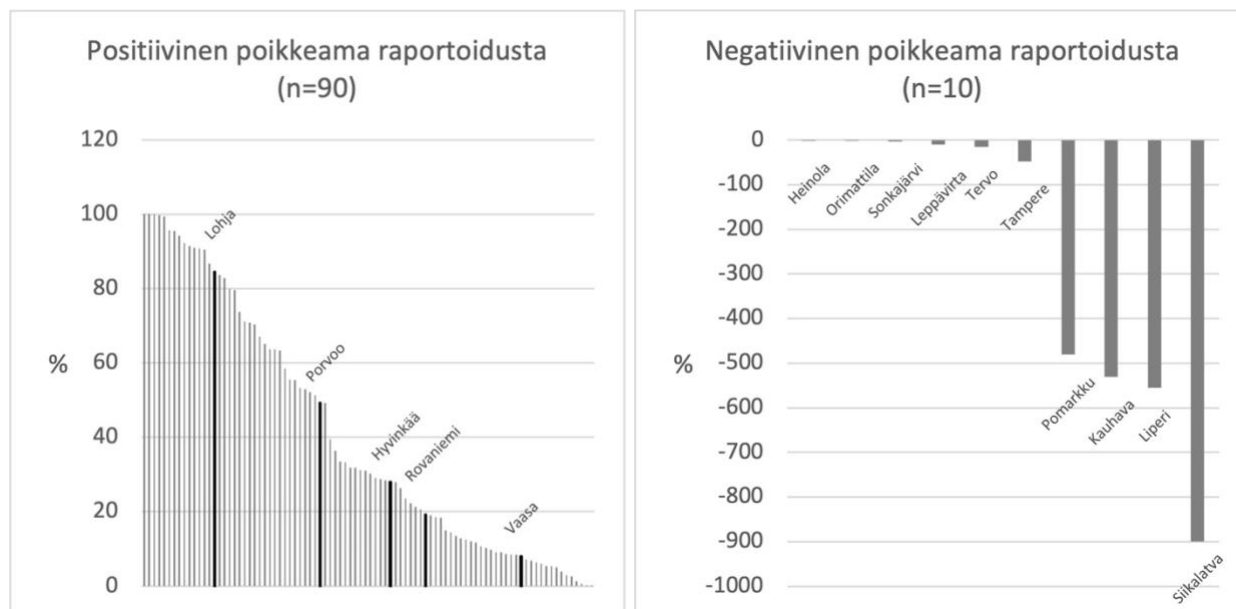
Enemmistöstä tilinpäätöksiä (242, 83 %) löytyy konsernitaseen yhteydestä tunnusluvut ”lainakanta” ja ”lainat ja vuokravastuut”, jokseenkin 28 kunnan kohdalla ”lainat ja vuokravastuut” on nimetty ”lainat ja vastuut” (mittari 1.4). Kyseistä esitystapaa on sovellettu myös kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (KILA Kuntajaosto 2020a, 28–30), mutta se on harhaanjohtava, sillä kunnilla on vuokravastuiden lisäksi myös muita vastuuta. Tunnuslukua ei ole ollenkaan 51 kunnan tilinpäätöksessä.

Konsernin vuokravastuut on mahdollista saada luotettavasti selville 274 kunnan tilinpäätöksestä, mutta 19 tilinpäätöksen kohdalla tämä ei ole mahdollista (mittari 1.5). Näistä 14 kohdalla syy johtuu, siitä, ettei tilinpäätöksessä ole tunnuslukua, liitetietoa tai muuta mainintaa, josta konsernin vuokravastuut kävisivät ilmi. Kahden kunnan (Liminka ja Uusikaupunki) kohdalla vuokravastuut on ilmaistu sopimusvastuissa, mutta silti huomioitu konsernitaseen tunnusluvussa ”lainat ja vuokravastuut”. Sopimusvastuihin kuuluu liitetietoyleisohjeen (KILA Kuntajaosto 2020b, 31–32) mukaan ainoastaan ne vastuut, jotka kohdistuvat hyödykkeille, jotka eivät vielä ole kunnan palvelutuotannossa ja täten kuulu erään vuokravastuut. Näin ollen tilinpäätöksen lukijalle jää epäselväksi, ovatko vastuut kirjattu oikein ja tunnusluku laskettu väärin, vai onko tunnusluku laskettu oikein ja vastuut väärässä liitetietoerässä. Loviisan tilinpäätöksessä vuoden 2022 tiedot poikkeavat konsernitaseen tunnuslukujen ja liitetietojen välillä, minkä lisäksi liitetiedoissa konsernin vuosien 2021 ja 2022 vuokravastuiden yhteismäärä on tismalleen sama. Miehikkälän tilinpäätöksessä on sekä tunnusluvuissa että liitetiedoissa vuokravastuiden lisäksi erä ”muut vuokravastuut”, joka on esitetty samalla tavalla kuin vuokravastuut, mutta on summaltaan hieman pienempi. Koska erää ei selvennetä ollenkaan, jää lukijalle epäselväksi, mitä erällä tarkoitetaan ja sisältyykö se erään ”vuokravastuut”. Nivalan kunnan tilinpäätöksessä liitetiedoissa on vuokravastuiden osalta vuosiluvut 2021 ja 2020, jolloin lukija ei voi varmistua siitä, onko kyseessä kirjoitusvirhe vai ovatko luvut edellisvuoden tilinpäätöksestä. Koska taseen tunnusluku ”lainat ja vuokravastuut” pohjautuu liitetietojen vuokravastuihin, on oletettavissa, että sama virhe heijastuu myös sinne.

Lukuun ottamatta niitä 19 kuntaa, joiden tilinpäätöksistä ei saa luotettavasti selville kuntakonsernin vuokravastuita, kuntakonsernien asukaskohtaisten vuokravastuiden määrä vaihtelee vuonna 2022 välillä 28 760,55 € (Aura) ja 2,69 € (Luhanka). On kuitenkin mahdollista, että jollain poisjätetyistä kunnista vuokravastuita ei ole ollenkaan. Auran jälkeen seuraavaksi eniten asukaskohtaisia vuokravastuita on tilinpäätösten perusteella Pudasjärvellä (6 230,37 €). Huomioitujen 274 kunnan konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden mediaani on 619,68 € ja kvartiilit 1 315,00 € ja 297,12 €. Vuokravastuiden jakaumaa on havainnollistettu vasemmalla kuviossa 1, josta Auran kunta on poikkeuksellisen suuruutensa takia jätetty pois. Kuvio sisältää täten 273 kunnan tiedot.

Kuvio 1: Kuntakonsernien asukaskohtaiset vuokravastuut tilinpäätöstietojen perusteella

Mittarissa 1.1 on huomioitu yhteensä 268 kuntaa, eli mittarista on jätetty pois ne kunnat, joiden tilinpäätöksistä ei saa luotettavasti selville konsernin vuokravastuita (19) sekä ne kunnat, jotka eivät valtiokonttorille ole tietojakaan konsernin vuokravastuista raportoineet (7). Savukosken kunta näyttäytyy molemmissa kategorioissa. Kemin, Pelkosenniemen sekä Ypäjän kohdalla mittarin 1.1 arvo on 100 %, sillä kunnat ovat raportoineet valtiokonttorille, ettei niiden konserneilla ole vuokravastuita. Suurin toiseen suuntaan menevä poikkeama on -4 048 % (Sauvo), eli kunta on raportoinut noin neljäkymmentä kertaa tilinpäätöksessään antamia tietoja suuremmat konsernin vuokravastuut valtiokonttorille. Sauvon tilinpäätöksessä konsernin vuokravastuiksi on ilmoitettu 3 133 376 €, mutta valtiokonttorille on ilmoitettu summaksi 129 958 524 €. Mittarin 1.1 mediaanipoikkeama on 0,00 % ja kvartiilit 0,00 % ja 0,11 %. Toisin sanoen enemmistö (66 %) mittarissa huomioituista kunnista on raportoinut tietonsa suurin piirtein oikein (177, alle 5 % poikkeama). Kuviossa 2 on kuvattuna positiivinen ja negatiivinen poikkeama valtiokonttorille raportoiduista tiedoista. Kuviossa on huomioitu 267 kunnan kokonaisuudesta ensimmäiset 90 (100-0 %) ja viimeiset 10 (0-900 %) pois lukien Sauvon kunta (-4 048 %). Kuvioden esittämien poikkeamien välissä olevat kunnat ovat raportoineet valtiokonttorille tilinpäätöksiä vastaavat luvut ja niiden osalta mittarin arvo on 0 %.

Kuvio 2: Tilinpäätöstietojen poikkeaman suuruus valtiokonttorille raportoidusta

4.2 Kerrotaanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuista sanallisesti ja erotellaanko kyseisten vastuiden eri kohteita?

Tässä alaluvussa tarkastellaan mittareiden 2.1 ja 2.2 tuloksia. Mittarilla 2.1 on tarkasteltu sitä, kertovatko kunnat tilinpäätöksissään vuokravastuista sanallisesti jotain liitetietojen summiin sisällymätöntä lisätietoa. Mittareiden 2.1–2.2 sisältö ja rajaukset on eritelty tarkemmin luvussa kolme. Yhteensä 77 kuntaa eli 26 % sai positiivisen merkinnän mittariin 2.1. Toisin sanoen 74 % vuoden 2022 tilinpäätöksistä ei avata tai selvennetä vuokravastuiden kokonaisuutta sanallisesti lukijalle. Positiiviset tulokset korreloivat vain lievästi konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden (korrelaatiokerroin 0,19) ja konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden absoluuttisen muutoksen (korrelaatiokerroin 0,23) kanssa. Mittarissa on huomioitu monia erilaisia mainintoja, joiden viestinnällinen lisäarvo vaihtelee paljon. Osa mittarissa huomioituista kunnista on kertonut sanallisesti ainoastaan vuokravastuiden muutoksen suuruuden, kun taas toiset kunnat ovat saattaneet nimetä esimerkiksi vuokravastuiden kohteita. Esimerkillisenä mainintana, joka selventää lukijalle vuokravastuiden kokonaisuuden muutosta, voidaan nostaa esimerkiksi seuraava maininta Saarijärven tilinpäätöksestä:

”Kaupungin lainat ja vuokravastuut yhteensä ovat 4 490 €/asukas ja kasvua edelliseen vuoteen verrattuna 1 504 €/asukas. Muutos johtuu koulu- ja

kulttuurikeskuksen rakentamisen ja irtaimistohankintojen leasingvastuista, joista kaupunki vastaa 1-vaiheen osalta vuodesta 2021 alkaen ja 2-vaiheen osalta vuodesta 2022 alkaen.” (Saarijärvi 2023, 25).

Mittarilla 2.2 on tarkasteltu sitä, listataanko kuntien tilinpäätöksissä vuokravastuiden kohteita siten, että kohteet ovat yksilöitävissä. Vain 24 kuntaa eli 8 % sai mittariin positiivisen merkinnän. Kuten mittarin 2.1 tuloksilla, myös mittarin 2.2 tuloksilla on lievää korrelointia konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden (korrelaatiokerroin 0,18) sekä konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden absoluuttisen muutoksen (korrelaatiokerroin 0,18) kanssa. Mittarin 2.1 tulosten tavoin myös mittarissa 2.2 huomioidut listaukset eroavat toisistaan paljon. Joissakin tilinpäätöksissä listattuja kohteita on vain kaksi, kun taas toisissa kohteita on useampia. Esimerkkinä maininnasta, jossa vuokravastuiden kohteita on listattu kattavasti, voidaan pitää seuraavaa listausta Raaseporin tilinpäätöksestä:

”Kaupungilla on yhteensä kuusi rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua kiinteistöä. Lisäksi rahoitusleasingia hyödynnetään kaupungin ajoneuvojen, it:n ja muiden hankintojen kohdalla. Kiinteistöistä neljä vuokrataan Danske Finance Oyj:n kanssa solmitulla rahoitusleasingsopimuksella. Nämä kiinteistöt ovat Villa Anemon (Karjaa), Karjaan senioriasunnot, Karjaan paloasema) ja Tammisaaren psykiatria- ja mielenterveyshoito. Kaikkien neljän kiinteistön leasingsopimukset päättyvät 30.6.2026. Lisäksi kaupungilla on leasingsopimus Danske Finance Oyj:n kanssa koskien Tammisaareen suunniteltua vanhusten asumista. Suunnitellun vanhusten asumisen tulevaisuus on kuitenkin epäselvä rakentamisen hankinnan keskeytymisen myötä. Kaupungintalo vuokrataan Kuntarahoitus Oyj:n kanssa solmitulla rahoitusleasingsopimuksella. Leasingaika päättyy vuonna 2042; korkoehdot tarkastetaan vuonna 2029.” (Raasepori 2023, 257).

Kuntia, jotka huomioitiin sekä mittarissa 2.1 että 2.2 on yhteensä 17, eli kyseiset kunnat avasivat vuokravastuitaan sanallisesti ja myös erittelivät niiden kohteita. Mielenkiintoista on se, että yksi näistä 17 kunnasta (Savukoski) jäi merkinnättä mittareissa 1.3–1.5, eli konsernin vuokravastuita ei kerrota numeraalisesti liitetiedoissa tai tunnusluvuissa. Neljä kuntaa huomioitiin joko mittarissa 2.1 tai 2.2, mutta ei mittareissa 1.3–1.5. Korrelaatiotestien osalta sekä suurimmat konsernin asukaskohtaiset vuokravastuut omaava kunta (Aura) että suurimman konsernin asukaskohtaisten vuokravastuiden absoluuttisen muutoksen omaava kunta (Inari) jäivät merkinnättä molemmissa mittareissa 2.1 ja 2.2, eli kunnat eivät avanneet vuokravastuitaan sanallisesti tai eritelleet niiden kohteita. Korrelaatiotesteissä on huomioitu ainoastaan ne 274 kuntaa, joiden tilinpäätöstietojen pohjalta on voitu laskea konsernin asukaskohtaiset vuokravastuut sekä näiden muutos.

Yhteenvedona voidaan todeta, että vaikka enemmistö kunnista toimii mittareiden 1.1–1.5 valossa kiitettävästi, on osalla kunnista liitetietoinformaation raportoinnissa haasteita niin tietojen saatavuudessa kuin myös yhdenmukaisuudessa ja virheettömyydessä. Kunnat pärjäsivät informaation ymmärrettävyyttä käsittelevissä mittareissa 2.1 ja 2.2 keskimäärin heikosti, eivätkä kunnat juurikaan avaa vuokravastuidensa sisältöä tai havainnollista listaamalla, mistä vuokravastuut koostuvat. Toisaalta on huomioitava, ettei konsernin vuokravastuut ole jokaisen kunnan kannalta välttämättä olennainen erä, josta tilinpäätöksessä on tarve kertoa normien vaatimuksia laajemmin. Olennaisuutta on vaikea määritellä, mutta kuvion 1 katsaus kuntakonsernien asukaskohtaisten vuokravastuiden kokonaismääriin sekä korrelaatiotestit auttavat mittareiden 2.1 ja 2.2 tulkinnassa.

5 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Valittujen mittareiden kautta saatujen tulosten valossa Manner-Suomen kuntien talousraportointi vuokravastuiden näkökulmasta vaihtelee huomattavasti kuntien välillä. Kuntien, jotka kertovat vuokravastuistaan sekä niiden kehityksestä tilinpäätöksessään läpinäkyvästi, ohella on paljon kuntia, jotka täyttävät vain lakisääteisen vähimmäistason raportoinnissaan. Lisäksi on kuntia, jotka eivät onnistuneet täyttämään lain asettamia raportointivaatimuksia tilikautena 2022. Tulosten vaihtelevuus on ymmärrettävää, koska aineiston kunnat sisältävät laajan kirjon erilaisia kuntia. Kunnilla on erilaiset taloudelliset ja muut lähtökohdat tavata normiston vaateet sekä tuottaa niiden vähimmäistason ylittävää talousinformaatiota.

Läpinäkyvyyden osa-alueista informaation saatavuudessa sekä tiedon ymmärrettävyyden tukemisessa näyttäisi mittareiden perusteella olevan suuria eroja. Vuokravastuulinformaation saatavuus toteutuu tilikauden 2022 osalta enemmistössä Manner-Suomen kuntia hyvin. Tämä selittyy todennäköisesti ainakin osittain sillä, että kuntien talousraportointia koskeva normiperusta käsittelee informaation saatavuutta varsin eksplisiittisesti todetessaan esimerkiksi, että kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, joka sisältää tilinpäätöslaskelmien ohella muun muassa niitä täydentävät liitetiedot (Kuntalaki 2015/410 § 113). Valitut mittarit 1.2–1.5 tarkastelevatkin juuri normistoon perustuvien asioiden täyttymistä, jokseenkin mittarin 1.4 tunnuslukuosion velvoite tulee epäsuoremmin kirjanpitolaissa (1997/1336 § 3) määritellyn hyvän kirjanpitotavan sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston hyvää kirjanpitotapaa edustavan yleisohjeen (KILA 2020a, 40) kautta.

Koska mittarit 1.2–1.5 käsittelevät normiston vaateiden toteutumista, ovat havainnot niiden poikkeamisesta merkittäviä. Kaikki kunnat eivät ilmoittaneet liitetiedoissaan konserniensa vuokravastuita vuonna 2022, mikä voi toki johtua siitä, ettei kyseisiä vuokravastuita yksinkertaisesti ollut ottaen huomioon sen, että kaikki kuntien tilinpäätökset ovat auktorisoidun tilintarkastajan tarkastamia. Tästä huolimatta osa näistä kunnista huomioitiin mittareissa 2.1 tai 2.2, eli kyseisten kuntien tilinpäätöksissä kerrotaan tai ainakin vahvasti viitataan vuokravastuiden olemassaoloon. Tämä viittaa siihen, ettei kaikissa kunnissa noudateta niiden kirjanpitoa ja talousraportointia koskevaa normistoa täydellisesti. Havainnon pohjalta herää kysymys myös kuntien tilintarkastuksen onnistumisesta. Kolmessa kunnassa tilinpäätöksen liitetiedot jäivät

kokonaan pois julkaistuista tilinpäätösraporteista, jolloin kuntalain (2015/410) 113 §:n vaatimukset eivät täyty. Ulkopuolisena herää kysymys siitä, ovatko kyseiset liitetiedot olemassa jossain muualla, mutta osa tilinpäätöstä on jostain syystä jätetty selektiivisesti julkaisematta.

Valitettavasti tutkielman osalta ei pystytä tekemään johtopäätöksiä siitä, ovatko raportoinnin puutteet tahallisia tai mitkä tekijät niiden syntyyn ovat vaikuttaneet. On esimerkiksi mahdollista, että jossain kunnassa tilinpäätöksen laadinta on resursoitu huonosti, jolloin resurssipuute voisi selittää tilinpäätöksen laatijan kannalta tahatonta puutteellisuutta. Vaikka Pratin (2006, 94–95) mukaan kustannukset eivät ole perusteltu syy informaation läpinäkyvyyden rajoittamiselle, on mahdollista, että jossain kunnista säästöpainet tai pätevien työntekijöiden puute vaikuttavat läpinäkyvyyteen. Toisaalta on myös mahdollista, että normeista poikkeaminen on tietoista. Joka tapauksessa normien noudattamatta jättämiseen tulisi puuttua, sillä agenttiteoreettisesta näkökulmasta rikkeiden sivuuttaminen tai kevennykset rikkeiden tulkinnassa mitätöivät kontrollimekanismin hyödyn.

Mittarin 1.1 tulokset herättävät lisää kysymyksiä siitä, miksi kaikki kunnat eivät ole tietojaan valtiokonttorille raportoineet, mutta myös siitä, mistä raportoitujen tietojen poikkeamat johtuvat. Kolmasosan kunnista raportoidessa tiedot väärin voisi olettaa, että löydöksen takana on jokin muu selitys kuin satunnaiset, inhimilliset virheet. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa mittarin tulokseen virheiden ohella ovat esimerkiksi valtiokonttorin mahdollisesti puutteellinen ohjeistus sekä raportointia suorittaneiden henkilöiden puutteellinen ymmärrys siitä, mitkä erät lasketaan mukaan vuokravastuihin. Koska vuokravastuiden kokonaisuus on laaja ja niiden esittäminen väärässä paikassa vaikuttaa merkittävästi niiden tulkintaan, on tärkeää, että kyseisen erän käsittelyyn kiinnitetään erityistä huomiota. Useiden tahojen, kuten ministeriöiden ja kuntien, käyttäessä valtiokonttorille raportoituja tietoja päätöksentekonsa pohjana on virheellisellä raportoinnilla mahdollisesti merkittäviä seurauksia. Esimerkiksi kriisikuntakriteereiden täyttymistä saatetaan tulkita virheellisten vertailuarvojen pohjalta.

Mittareiden 2.1 ja 2.2 yhteys tilinpäätösnormistoon on tulkinnanvarainen ja se tulee oikean ja riittävän kuvan periaatteen kautta. Selkeän velvoitteen puuttuminen selittää varmasti osittain sitä, miksi alle kolmasosa kunnista täytti mittareiden ehdot. Samalla on syytä kuitenkin muistaa, että

laadullista aineistoa kvantifioidessa jotkin maininnat jäävät huomiotta ainoastaan mittareiden keinotekoinen rajauksen takia. Talousraportoinnin läpinäkyvyyden kannalta tulokset viittaisi siihen, että läpinäkyvyys toteutuu vuokravastuiden osalta kunnissa vain osittain, ja että kunnilla on parantamisen varaa juuri vuokravastuiden sanallisessa selventämisessä sekä vastuiden sisällön erittelyssä. Parannettavaa on erityisesti niillä kunnilla, joilla vuokravastuissa on tapahtunut merkittäviä muutoksia tai vuokravastuut muodostavat kunnan kokoon nähden merkittävän erän. Mittareiden 2.1 ja 2.2 tulokset eivät korreloi vahvasti vuokravastuiden muutoksen tai määrän kanssa, mikä kertoo siitä, ettei kattava raportointi toteudu tällä hetkellä edes kaikissa niissä kunnissa, joissa sen voisi olettaa toteutuvan oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kunnan taloudellisista vastuista. On myös mahdollista, että valinta vuokravastuiden puutteellisesta raportoinnista on tietoinen, ja sen taustalla on pyrkimys hallita sidosryhmien saamaa vaikutelmaa kunnan taloudellisesta tilanteesta. Vuokravastuut ja niihin läheisesti sidoksissa oleva taseen ulkopuolinen rahoitus ovat yksi soveltuva keino toteuttaa Jonesin (2011) kuvaamaa luovaa laskentatoimea ja vaikutelman hallintaa, sillä ne eivät ole lain vastaisia, eikä niiden raportointi ole tarkkaan säädeltyä. Tutkielman mittareilla ei pystytä kuitenkaan vastaamaan siihen, mitkä motiivit tilinpäätöksiä laatineiden virkamiesten päätösten taustalla ovat vallinneet.

Tutkielman tulokset ovat osittain yhtenevät agenttiteorian aikaisemman tutkimuksen löydösten kanssa. Agenttiteorian kannalta valittujen mittareiden tulokset näyttäisivät vahvistavan käsitystä siitä, että agentit toimivat oman etunsa mukaisesti ja niiden toimien valvonta ja ohjaus on tärkeää. Tämä tulee esiin siinä, että agenttien (kuntien virkahenkilöstön) talousraportointi on enemmistössä kuntia läpinäkyvää ainoastaan siltä osin, mitä normisto velvoittaa. Lisäksi havaitut raportoinnin puutteet sekä normeista poikkeamiset herättävät agenttiteorian kannalta kysymyksen siitä, onko niin sanotuissa agenttikustannuksissa kenties säästetty liikaakin ja agenttien valvonta jäänyt vähemmälle huomiolle. Mikäli osassa kunnista harjoitetaan niin sanottua luovaa laskentatoimea, voidaan sen katsoa kuuluvan myös tähän kategoriaan. Toisaalta tulokset samanaikaisesti vahvistavat myös agenttiteorian kriitikoiden näkemyksiä siinä mielessä, että osassa kuntia virkamiehet ovat raportoineet vuokravastuista normivaatimuksia yksityiskohtaisemmin. Täten virkamiesten vapaaehtoinen panostus osoittautuu päämiesten eduksi informaation epäsymmetriaa kaventaen.

Näennäisistä yhtäläisyyksistä huolimatta aineiston tai tulosten pohjalta ei pystytä tekemään täydellisiä päätelmiä agenttiteorian suhteen. Kuten aikaisemmin on todettu, tilinpäätösaineistosta ei käy ilmi virkamiesten toiminnan taustalla olleet motiivit, eikä niitä toisaalta olla pyritty edes mittaamaan. Näin ollen tämän tutkielman osalta ei pystytä varmuudella sanomaan, onko kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyys kärsinyt vuoden 2022 osalta agenttien oman opportunismin vaiko esimerkiksi päämiesten allokoimien resurssien ja muiden ulkopuolisten tekijöiden rajoittamana. Toisaalta on huomattava, että puutteellisesta tilinpäätösraportoinnista huolimatta päämiehet voivat saada vuokravastuita koskevaa informaatiota myös muista kanavista. Kunnanvaltuutetut saattavat törmätä tietoihin esimerkiksi erilaisten hankintakeskustelujen yhteydessä. Kuntalaisten osalta tiedot saattavat välittyä esimerkiksi kunnan viestinnän tai median kautta.

Reeves (2013, 380–391) toteaa katsauksessaan Irlannin elinkaarimalleihin läpinäkyvyyden puutteen olevan keskeinen elinkaarimallien tunnistettu haaste. Kyseisen tutkimuksen yksi havainto onkin se, että sidosryhmien huomioiminen on sidoksissa elinkaarimallin onnistumiseen, minkä Reeves kertoo olevan linjassa aikaisemman tutkimuksen kanssa. Mittareiden 2.1 ja 2.2 valossa Suomen kuntien tilinpäätösten osalta eri sidosryhmien huomioiminen ja ajan tasalla pitäminen yksityisrahoitusmallien kannalta on Suomen kunnissa heikolla tasolla. On kuitenkin mahdollista, että informaatiota välittyy tilinpäätöksen ulkopuolella, mutta tilinpäätöksen keskeisen roolin takia voisi sidosryhmiä informoida tarkemmin myös tilinpäätöksiä hyödyntäen. Laajempien elinkaarimallien sekä muidenkin yksityisrahoitteisten investointien onnistuminen voisi näin parantua.

Kuntien vuoden 2022 tilinpäätöksissä ei ole vahvoja viitteitä O’Neillin (2006, 88–89) kuvaamaan näennäiseen läpinäkyvyyteen, jossa informaatiota kerrottaisiin liiankin paljon tai yksityiskohtaisesti, jolloin varsinaisen viestin perille meno kärsii. Muutaman kunnan tilinpäätöksessä esitetty tieto on kuitenkin eri osioiden välillä ristiriitaista. Lisäksi muutamassa tilinpäätöksessä on listattu vuokravastuukohteita ja siten annettu vaikutelma kattavasta raportoinnista, mutta tilinpäätöksestä ei kuitenkaan saa selville olennaisimpia tietoja, eli konsernin vuokravastuiden kokonaismääriä. Yleisesti ottaen läpinäkyvyys vuokravastuiden osalta näyttäisi olevan pikemminkin minimitasolla. Riski O’Neillin (2002, 63–79) kuvaamaan informaatiotulvaan on nykyisen lainsäädännön puitteissa vuokravastuiden osalta matala (Heald 2006a, 62), sillä

vuokravastuiden raportointia koskevat velvoitteet ovat vähäisiä. Sen sijaan velvoitteiden lisääminen voisi parantaa vuokravastuuraportoinnin läpinäkyvyyttä, ja kansallisten raportointivelvoitteiden ajantasaisuutta on uusien IFRS 16 ja IPSAS 43 standardien jälkeen aiheellista pohtia. Pratin (2006, 94–95) esittämät läpinäkyvyyden yleiset kritiikinaiheet, kuten liikesalaisuuksien mahdollinen paljastuminen, saattavat osittain selittää yksityiskohtaisemman raportoinnin puutetta. Reevesin (2013, 380) mukaan vastaavaa on havaittu aikaisemmassa tutkimuksessa elinkaarimallien suhteen.

Tutkielman tulosten olennaiset rajoitukset liittyvät mittareiden valintaan ja rajaukseen, tutkielman toteutukseen liittyviin valintoihin sekä aineiston luonteeseen. Asioita, joita tässä tutkielmassa ei mitattu, ovat esimerkiksi raportoinnin vaihtelu eri vuosina sekä liitetietojen vuokravastuutaulukoiden laajuus lukuun ottamatta yksilöitävien kohteiden erittelyä. Osa kunnista eritteli liitetiedoissaan vuokravastuita esimerkiksi rahoittajakohtaisesti, jota ei tutkielmassa mitattu. Toisaalta toteutettavuuden kannalta mittareita on pakko rajata, eikä jokaista olennaista asiaa voida rajausten jälkeen huomioida. Monessa tilinpäätöksessä kerrottiin esimerkiksi tulevista leasinghankkeista ja niiden ennakoituista vaikutuksista vuokravastuihin, mutta mittareissa 2.1 ja 2.2 ei huomioitu kuin toteutuneita ja vuokravastuihin jo sisältyviä mainintoja. Huomio on olennainen etenkin mittareiden 2.1 ja 2.2 osalta, joiden osalta laadullista aineistoa on pelkistetty kvantifioimalla se binäärimuotoon.

Toinen huomio liittyy OCR-tekniikan sekä tekstinhakutoiminnon hyödyntämiseen mittareiden 2.1 ja 2.2 osalta laajan aineiston saavuttamiseksi. Kuten luvussa 3.2 kerrotaan, ei mittareiden 2.1 ja 2.2 tuloksissa olla välttämättä huomioitu jokaista relevanttia mainintaa, mikäli ilmaisu on epäsuoran ilmaisun tai kirjoitusvirheen takia jäänyt tekstihaussa huomaamatta. Ongelmaa on pyritty kontrolloimaan etsimällä tietoa usealla eri hakusanalla sekä erilaisilla tavuyhdistelmillä.

Kolmanneksi tutkielman tulokset perustuvat kuntien keskinäiseen vertailuun tietojen pohjalta, jotka ovat kuntien itse raportoimia. Erilaiset raportointivirheet ovat kunnissa mahdollisia, joten aineistot eivät välttämättä ole täysin todenmukaisia tai vertailukelpoisia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2020b, 30–31) on antanut yleisohjeessaan kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätösten liitetiedoista ohjeet vuokravastuiden sisällöstä ja raportoinnista, minkä tavoitteena on yhtenäistää raportointia ja parantaa näin tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. On kuitenkin mahdollista, että

kunnissa tulkitaan tai käsitellään vuokravastuita kirjanpidollisesti eri tavoin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeista huolimatta. Tällöin jonkin kunnan tilinpäätöksessä oleva maininta konsernin vuokravastuista saattaa esimerkiksi viitata eri asiaan, kuin toisten tilinpäätöksen vastaava maininta. Tästä syystä muutamia kuntia ei jokaisessa mittarissa huomioitu vuokravastuiden esittämistavan ollessa mahdollisesti virheellinen. Kuntajaoston ohjeiden noudattamisvelvollisuus tulee hyvän kirjanpitotavan kautta, jonka noudattamisen tutkiminen ei ole osa tätä tutkielmaa.

Tutkielman rajoitteiden vaikutusta voidaan pyrkiä vähentämään jatkotutkimuksissa muutoksilla menetelmällisiin valintoihin. Kuntien vuokravastuuraportoinnin läpinäkyvyyttä voidaan lähestyä laajemmin siten, että tarkasteluun otetaan useamman vuoden tilinpäätökset. Näin tulokset antavat luotettavamman kokonaiskuvan kuntien vuokravastuuraportoinnin nykytilasta. Tämän tutkielman osalta tulokset perustuvat vain yhden tilikauden tilinpäätöksiin, jotka saattavat poiketa hyvinkin paljon edellisten tai tulevien tilikausien tilinpäätöksistä. Lisäksi vuokravastuita on mahdollista tarkastella liitetietoyleisohjeen määritelmää laajemmin siten, että myös maininnat tulevista muutoksista vastuihin huomioidaan. Vuokravastuulinformaation ymmärrettävyyden näkökulmasta raportointia on mielekästä tarkastella laajemmin ja useammilla mittareilla, ja myös mainintojen lukumäärät voidaan ottaa tuloksissa huomioon binäärimuodon sijaan. Tässä tutkielmassa tosin lukumäärät jätettiin pois, sillä ensivaikutelman perusteella suuressa osassa kuntia mainintoja ei olisi ollut yhtään. Lisäksi monen kunnan kohdalla oli paljon toistoa. Pelkästään mittareita sekä niiden rajoksia muuttamalla voidaan saada samalla tutkimusasetelmalla tämän tutkielman tuloksia täydentävää tietoa ja täten vähentää laadullista aineistoa kvantifioivien mittareiden rajauksesta syntyviä harhoja. Lisäksi talousraportoinnin läpinäkyvyyttä on aiheellista lähestyä laajemmin myös muiden vastuiden ja liitetietojen kannalta, jotta talousraportoinnin kokonaisuudesta saadaan kattavampi yleiskuva. Aihepiirin tähänastinen tutkimus on vähäistä.

Toisaalta tutkielman tulokset herättivät itsessään myös uusia kysymyksiä. Jatkotutkimuksella voidaan pyrkiä vastaamaan kysymyksiin siitä, minkä takia kunnissa on toimittu kuten on toimittu: mitkä tekijät selittävät raportoinnin puutteita tai toisaalta muutaman kunnan kohdalla raportoinnin poikkeuksellista onnistumista. Agenttiteoreettinen lähestymistapa soveltuu kyseisten kysymysten tarkasteluun nykyistä tutkielmaa paremmin, sillä agenttiteoriassa agenttien motiivit ja luonne ovat olennaisessa asemassa. Tässä tutkielmassa agenttiteorian hyödynnettävyyttä tulosten kannalta

heikensi juuri se, ettei aineiston pohjalta voida tehdä kunnollisia johtopäätöksiä agenttien toimintaan vaikuttaneista tekijöistä. Täten jatkotutkimusta voitaisiin toteuttaa myös yksittäisten kuntien haastatteluilla. Tilinpäätösraportointia koskevan normiston puutteellisen noudattamisen osalta on mielekästä tutkia puutteelliseen raportointiin sekä tilintarkastuksen onnistumiseen vaikuttaneita tekijöitä sekä potentiaalisia sanktioita tarkemmin.

6 YHTEENVETO

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu kuntien talousraportoinnin läpinäkyvyyttä vuokravastuiden näkökulmasta. Toisessa luvussa on tehty katsaus aihepiirin empiiriseen sekä teoreettiseen kirjallisuuteen ja tunnistettu läpinäkyvyyden tieteellinen määritelmä. Tämä tieteellinen määritelmä heijastuu tutkielman menettelytavoissa, valituissa mittareissa sekä tulosten esitysjärjestyksessä.

Tutkielman tavoitteena on ollut tuottaa uutta tietoa kuntien talousraportoinnin nykytilasta sekä erityisesti arvioida talousraportoinnin tuottamaa vuokravastuulinformaatiota. Nämä tavoitteet täyttyivät tutkielman osalta kohtuullisesti. Aineiston eli Manner-Suomen kuntien vuoden 2022 tilinpäätösten analyysissä on noussut esiin kehitystarpeita kuntien vuokravastuuraportoinnissa: enemmistö kunnista on raportoinut ainoastaan lakisääteiset asiat, eikä läpinäkyvyys toteudu täysin. Lisäksi tilinpäätösraportointia koskevia normeja noudatetaan vaihtelevasti. Vuokravastuiden sanallista selventämistä tai niiden kohteiden erittelyä mittaavien mittareiden tulosten korrelointi vuokravastuiden määrän tai muutoksen suuruuden kanssa on heikkoa. Toisin sanoen heikot tulokset eivät kohdistu ainoastaan niihin kuntiin, joissa vuokravastuiden kokonaisuus ei ole kuntatalouden kokonaisuuden kannalta niin merkityksellinen. Kuntien talousraportoinnissa vuonna 2022 esiintyy myös huomattavia ristiriitoja valtiokonttorille toimitettujen tietojen sekä tilinpäätöstietojen välillä.

Tutkielman tulokset herättävät lisää kysymyksiä muun muassa tuloksia selittävien tekijöiden osalta. Kun erilaisia ongelmakohtia on tunnistettu, on tarpeen selvittää, mistä ongelmat johtuvat. Tunteamatta syitä on tilannetta vaikea lähteä korjaamaan. Tämän tutkielman osalta ei voi antaa vastauksia syihin ongelmien taustalla. Tutkielman teoriapohjan muodostavaa agenttiteoriaa ei tämän takia pystytä myöskään täysin soveltamaan tutkielman tuloksiin.

Vuokravastuuraportoinnin aihetta olisi hyvä lähestyä uudestaan erilaisilla mittareilla ja useamman vuoden tilinpäätökset huomioiden. Toisaalta tutkielma keskittyy hyvin rajattuun, vaikkakin oleelliseen, osaan kuntien talousraportointia ja nykyisen tutkimuksen vähäisyyden takia laajempi jatkotutkimus on tarpeen kokonaisvaltaisemman kuvan muodostamiseksi. Vuokravastuiden lisäksi kunnilla on monia muitakin taloudellisia vastuita, joita voidaan lähestyä talousraportoinnin läpinäkyvyyden näkökulmasta.

LÄHTEET

- Akerlof, G. A. (1970). The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488–500. <https://doi.org/10.2307/1879431>.
- Bovaird, T. & Löffler, E. (2003). Evaluating the Quality of Public Governance: Indicators, Models and Methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 313–328. <https://doi.org/10.1177/0020852303693002>.
- Cuevas-Rodríguez, G., Gomez-Mejia, L. R. & Wiseman, R. M. (2012). Has Agency Theory Run its Course?: Making the Theory more Flexible to Inform the Management of Reward Systems. *Corporate Governance: an International Review*, 20(6), 526–546. <https://doi.org/10.1111/corg.12004>.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management review*. 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.2307/258191>.
- Esteller-Moré, A. & Polo Otero, J. (2012). Fiscal Transparency: (Why) does your local government respond? *Public Management Review*, 14(8), 1153–1173. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.657839>.
- Guillamón, M.-D., Bastida, F. & Benito, B. (2011). The Determinants of Local Government’s Financial Transparency. *Local Government Studies*, 37(4), 391–406. <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704>.
- Heald, D. (2006a). Transparency as an Instrumental Value. Teoksessa C. Hood & D. Heald, (toim.) *Transparency: The Key to Better Governance?* (s. 58–73). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0004>.
- Heald, D. (2006b). Varieties of Transparency. Teoksessa C. Hood & D. Heald, (toim.) *Transparency: The Key to Better Governance?* (s. 24–43). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0002>.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita (15. uud. p.)*. Tammi.
- Hood, C. (2001). Transparency. Teoksessa P.B. Clarke and J. Foweraker, (toim.) *Encyclopedia of democratic thought* (s. 700–704). London: Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203422106>.
- Hood, C. (2006). Transparency in Historical Perspective. Teoksessa C. Hood & D. Heald, (toim.) *Transparency: The Key to Better Governance?* (s. 2–23). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0001>.
- IFRS Foundation (2016). *IASB shines light on leases by bringing them onto the balance sheet*. London: IFRS Foundation. Haettu osoitteesta <https://www.ifrs.org/news-and->

[events/news/2016/01/iasb-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet/](#), 6.11.2023.

IFRS Foundation (2023). *IFRS 16 Leases*. Haettu osoitteesta <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/#about>, 9.11.2023.

Ihantola, E.-M. & Leppänen, P. (2023). *Yrityksen kirjanpito : liiketapahtumista tilinpäätökseen* (6. laitos.). Helsinki: Gaudeamus.

IPSASB (2022). *IPSAS 43, Leases*. Haettu osoitteesta <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>, 9.11.2023.

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305– 360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).

Jones, M. J. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Somerset: Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781119208907>.

Kirjanpitolaki 1997/1336.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2011). *Lausunto 100 rakentamiseen ja peruskorjaukseen liittyvien erien käsittelystä ns. elinkaarimallissa 31.5.2011*. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2016). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2020a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, 6. painos*. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2020b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, 6. painos*. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

Kuntalaki 2015/410.

Lahdenperä, P., Nykänen, V. ja Rintala, K. (2005), *Elinkaarimallit. Tilapalveluhankkeiden vaihtoehtoiset toimintatavat*. VTT Rakennus- ja yhdyskuntatekniikka. VTT Tiedotteita 2315.

Laswad, F., Fisher, R. & Oyelere, P. (2005). Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(2), 101–121. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2004.12.006>.

Merrill, T. W. (2020). The Economics of Leasing. *The Journal of Legal Analysis*, 12, 221–272. <https://doi.org/10.1093/jla/laaa003>.

- Messner, M., Moll, J. & Strömsten, T. (2017). Credibility and authenticity in qualitative accounting research. Teoksessa Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalleski, & K. Haynes, (toim.) *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*. s. 432–444. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315674797>.
- Michener, G. & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233–242. <https://doi.org/10.3233/IP-130299>.
- O’Neill, O. (2002). *A Question of Trust. The BBC Reith Lectures*. Cambridge: Cambridge University Press.
- O’Neill, O. (2006). Transparency and the Ethics of Communication. Teoksessa C. Hood & D. Heald, (toim.) *Transparency: The Key to Better Governance?* (s. 74–90). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0005>.
- Perrow, C. (1986) *Complex organizations*. New York: Random House.
- Prat, A. (2006). The More Closely We Are Watched, the Better We Behave?. Teoksessa C. Hood & D. Heald, (toim.) *Transparency: The Key to Better Governance?* (s. 91–103). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0006>.
- Raasepori (2023). *Tilinpäätös 2022*. Haettu osoitteesta <https://www.raasepori.fi/wp-content/uploads/2023/06/Tilinpaaotos-2022.pdf>, 23.10.2023.
- Reeves, E. (2013). The Not So Good, the Bad and the Ugly: Over Twelve Years of PPP in Ireland. *Local Government Studies*, 39(3), 375–395. <https://doi.org/10.1080/03003930.2013.781023>.
- Saarijärvi (2023). *Vuoden 2022 toimintakertomus ja tilinpäätös*. Haettu osoitteesta https://saarijarvi.fi/wp-content/uploads/2023/06/Saarijarven-kaupungin-vuoden-2022-toimintakertomus-ja-tilinpaaotos_vs2_allekirjoitettu-hallitus-ja-tilintarkastaja_tekninen-korjaus-sivu-26-ja-44.pdf, 23.10.2023.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Tammi.
- Valtiokonttori (2023). Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin perusteet. Helsinki: Valtiokonttori. Haettu osoitteesta https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-taloustietopalvelu/#_kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talousraportoinnin-lait-ja-asetukset, 23.10.2023.
- Valtioneuvosto (2016). *Talouspolitiikan säännöstö ja julkisten investointien rahoitus*. Valtioneuvosto: Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta. Helsinki. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2/2016.
- Valtioneuvoston asetus 2020/524.

Valtioneuvoston asetus 2020/525.