

Marikki Häme

KESTÄVYYSMITTAREIDEN RAPORTOINTI MANNER-SUOMEN KUNTIEN TILINPÄÄTÖKSISSÄ

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatin tutkielma
Joulukuu 2023

TIIVISTELMÄ

Marikki Häme: Kestävyyssmittareiden raportointi Manner-Suomen kuntien tilinpäätöksissä
Kandidaatin tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, Julkinen talousjohtaminen
Joulukuu 2023

Tässä kandidaattitutkielmassa tarkastellaan suomalaisten kuntien raportoimia mittareita, joilla mitataan kestävän kehityksen tavoitteiden toteutumista. Tutkimuksessa keskitytään kuntien tilinpäätöksissä raportoitaviin mittareihin, koska kunnan tilinpäätös on julkinen avoimessa verkossa oleva asiakirja, ja tilinpäätöksessä raportoidaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutuminen. Tutkimuskysymyksinä on ”Minkälaisia kestävyysmittareita Manner-Suomen kuntien tilinpäätöksissä on mainittu?” ja ”Miten laajasti Manner-Suomen kunnat raportoivat kestävyysmittareista tilinpäätöksissä?” sekä ”Minkälaisia mittarit ovat laadullisesti?” Tutkimuksessa tuodaan uutta näkökulmaa kestävän kehityksen keskusteluun kuntien raportoimien kestävyysmittareiden näkökulmasta ja jatketaan tieteellistä keskustelua kestävyysmittareista paikallishallinnon kontekstissa.

Tutkimuksen toteutustapana on dokumenttianalyysi, eli tilinpäätöksiä käydään systemaattisesti läpi, tutkitaan ja vertaillaan. Tutkimuksen analyysimenetelmänä on teoriasidonnainen sisällönanalyysi, jossa aineiston analyysissä vuorottelevat aineistolähtöisyys ja tutkimuskirjallisuudesta löytyvät teoriat ja mallit. Aineiston tarkempi luokittelu ja analyysi pohjautuvat aineistoon. Tutkimuksen kohteena ovat Manner-Suomen kunnat, ja tutkimuksen aineistona toimivat kuntien tilinpäätökset vuodelta 2022. Tilinpäätöksistä etsittiin kestävän kehityksen tavoitteita mittaavia mittareita hakusanojen avulla. Aineistosta analysoitiin mittareiden lisäksi niiden yleisyyttä kunnissa ja mittareiden laatua tavoitteen toteuman pohjalta. Mittarit jaoteltiin ensin kestävyuden ulottuvuuksien eli ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen kestävyuden mittareihin. Jaottelu on sekä tutkimuskirjallisuudessa että kuntakentällä vakiintunut, ja siksi sitä sovellettiin tässä tutkimuksessa. Mittarit luokiteltiin seuraavaksi alaluokkiin, jotka yhdisteltiin mittareiden keskeisten ominaisuuksien mukaan yläluokkiin.

Analyysin perusteella kunnista löytyy paljon erilaisia kestävyysmittareita, mutta tietyt mittarit toistuvat tilinpäätöksestä toiseen; muun muassa päästöt, erilaiset selvitykset ja hankkeet, kyselyt ja tilinpäätöksen tunnusluvut ovat yleisiä kestävyysmittareita kunnissa. Suuri osa kunnista ei raportoi kestävyysmittareita tilinpäätöksissä, etenkin sosiaalisen kestävyuden mittareita raportoi vain pieni osa kunnista. Suurissa kunnissa raportoidaan enemmän kestävyysmittareita kuin pienemmissä kunnissa.

Keskeisenä johtopäätöksenä tutkimuksessa todetaan, että kuntien kestävyysmittareiden raportointi tilinpäätöksissä on vaihtelevaa ja puutteellista. Lisäksi kunnissa raportoidaan epäselviä mittareita, joiden mittaustapa jää epäselväksi. On aiheellista pohtia, tulisiko kestävyysmittareiden suhteen olla valtakunnallisia ohjeistuksia ja toimintamalleja, vai pitäisikö mittareista päättää paikallisesti. Jatkotutkimuksissa voitaisiin selvittää syitä kestävyysmittareiden puutteelliselle raportoinnille.

Avainsanat: Kestävyys, kestävä kehitys, kestävyysmittarit, mittaaminen, indikaattorit

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimuksen tavoite.....	2
2. TEOREETTINEN VIITEKEHYS	3
2.1 Kestävyys teoreettisena ilmiönä.....	3
2.1.1 Kestävyyssraportointi	5
2.1.2 Kestävyyden mittarit kunnissa	6
2.2 Raportointi ja tilinpäätös kunnissa.....	8
3. TUTKIMUSMENETELMÄ	9
4. AINEISTO JA ANALYYSI	12
4.1 Analyysin lähtökohdat	13
4.2 Kestävyyssmittareiden esiintyvyys kunnissa.....	14
4.3 Ekologisen kestävyiden mittarit	17
4.4 Taloudellisen kestävyiden mittarit	21
4.5 Sosiaalisen kestävyiden mittarit	24
4.6 Tutkimuksen rajoitteet	27
5. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	27
LÄHTEET	32

Kuvio- ja kaavioluettelo

Kaavio 1 Kestävyyssmittarit kuntien tilinpäätöksissä	16
Kuvio 1 Ekologisen kestävyiden mittarit kuntien tilinpäätöksissä	18
Kuvio 2 Taloudellisen kestävyiden mittarit kuntien tilinpäätöksissä.....	21
Kuvio 3 Sosiaalisen kestävyiden mittarit kuntien tilinpäätöksissä	24

1 JOHDANTO

Kestävä kehitys ja sen edistäminen ovat saaneet yhä isomman roolin yhteiskunnassa muun muassa ilmastokriisin vuoksi. Kestävä kehitys ja kestävyys ovat nousseet siten keskeisiksi ilmiöiksi viime vuosikymmeninä. Kestävä kehitys voidaan määritellä kehitykseksi, jonka tarkoituksena on turvata hyvän elämän edellytykset sekä nykyisille että tuleville sukupolville (Suomen YK-Liitto, 2023). Kestävä kehitys voidaan jaotella ympäristölliseen, taloudelliseen ja sosiaalkulttuuriseen kehitykseen YK:n Brundtlandin komission raportin määritelmän mukaan (Brundtland, G. 1987). Lisääntyvän ymmärryksen ja tieteellisen tiedon myötä yhteiskunnassa on nähty myös tarve toimia kestävän kehityksen edistämiseksi.

1.1 Tutkimuksen taustaa

Eri yhteiskunnan toimijat ovat tärkeässä asemassa kestävän kehityksen edistämistyössä. Kunnat ovat Suomessa merkittävä toimija ja palveluiden tarjoaja, ja siten niillä on paljon vaikutusvaltaa mitä tulee kestävän kehityksen edistämiseen. Jo kuntalain alussa on maininta ”Kunnan on järjestettävä asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestävällä tavalla” (Kuntalaki 2015/410, 1 §). Maininta perustuu edellä mainittuun Brundtlandin komission raporttiin vuodelta 1987. Kunnat ovat siten sitoutettu edistämään kestävyyttä toiminnassaan. Kestävyyden edistäminen on tullut ja tulee koko ajan keskeisemmäksi teemaksi kunnissa myös YK:n kestävän kehityksen toimintaohjelma Agenda 2030 myötä (Kuntaliitto 2023). Agenda 2030 -toimintaohjelmaa voidaan pitää ikään kuin jatkumona Brundtlandin komission raportille. Agenda 2030 -ohjelman tavoitteista etenkin tavoite 11; ”Kestävät kaupungit ja yhteisöt” on keskeinen tämän tutkimuksen kannalta (kestäväkehitys.fi 2023). Tavoite asettaa kunnat aivan kestävän kehityksen edistämisen ytimeen. Myös kuntaliitossa tunnistetaan kestävän kehityksen merkitys kunnan toiminnassa; siitä kertoo muun muassa innovaatiobarometri vuodelta 2022, jonka mukaan kestävän kehityksen edistäminen motivoi yli puolta Suomen kuntia innovaatiotoimintaan (Kuntaliitto 2022).

Kestävyydestä puhuttaessa päähuomion kohteena on perinteisesti ollut ekologinen kestävyys (Kautto & Metso 2008, 418). Arviolta puolet suomalaisista asuu kunnissa, joissa tavoitteena on olla hiilineutraali vuoteen 2030 mennessä. Erot kuntien välillä tavoitteiden ja toteutuneiden päästövähennysten suhteen ovat kuitenkin suuria. (Perälä 2021, 102.) Kunnat saattavat kuulua

erilaisiin verkostoihin ja yhteistyöelimiin, joiden tarkoituksena on edistää kestäväää kehitystä. Suomen kunnista noin 100 kuntaa kuuluu Hinku- eli hiilineutraali kunta- verkostoon, jossa tavoitteena on 80 prosentin päästövähennys vuoden 2007 tasosta vuoteen 2030 mennessä (Hiilineutraalisuomi.fi 2023).

Kunnat asettavat itselleen erilaisia tavoitteita kestävyyyteen liittyen, ja käyttävät niiden toteutumisen seurantaan erilaisia mittareita ja indikaattoreita. Kestävyystavoitteet johtuvat kuntastrategiasta, joka on pakollinen dokumentti kaikissa kunnissa. Kestävyys tavoittelemisen ja parantamisen voidaan kunnissa nimetä tärkeäksi teemaksi, mutta on mahdollista, että tavoite ja pyrkimys ei ulotu käytännön tasolle asti. Toiminnan ja tavoitteiden mittaaminen ja arviointi eivät ole kunnan ensisijaisia tehtäviä, joten ne saattavat jäädä kunnassa vähälle huomiolle. Tavoitteiden mittaaminen tuottaa kuitenkin tärkeää tietoa kunnan toiminnan kestävydestä ja sen kehittymisestä. Siksi on tarpeellista tutkia, kuinka laajasti suomalaiset kunnat mittaavat kestävyystavoitteita. Kestävyys eri ulottuvuuksien mittaamista tarkastellaan kunnan tilinpäätöksestä, jota voidaan pitää luotettavana raporttina kunnan toiminnasta. Kunnat ja muut kuntiin liittyvät sidosryhmät saattavat olla kiinnostuneita siitä, minkälaisia kestävyysmittareita kunnissa käytetään ja raportoidaan. Tietoa voi mahdollisesti jopa hyödyntää kunnissa kestävyysmittareita laatiessa.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa erilaisia kunnissa raportoitavia kestävyysmittareita, ja toisaalta selvittää kuinka laajasti kestävyysmittareita kunnista löytyy. Kestävyysmittareiden raportointi tilinpäätöksessä luo kuvaa kunnan toiminnasta kestävä kehityksen tavoitteiden eteen, mutta myös kunnan osaamisesta ja resursseista luoda ja käyttää erilaisia mittareita toiminnan arviointiin. Lisäksi tutkimus selkeyttää kuvaa siitä, minkälaisia mittarit ovat laadullisesti. Tutkimus keskustelee kestävä kehitykseen ja erityisesti sen mittaamiseen sekä tilinpäätöstietoon liittyvien tutkimusten kanssa. Tutkimuksessa halutaan tuoda uutta näkökulmaa ja tietoa kestävyyskeskusteluun kuntien raportointien kestävyysmittareiden näkökulmasta.

Tutkimuskysymyksiä on kolme; *Minkälaisia kestävyysmittareita Manner-Suomen kuntien tilinpäätöksissä on mainittu?* ja *Miten laajasti Manner-Suomen kunnat raportoivat kestävyysmittareista tilinpäätöksissä?* sekä *Minkälaisia mittarit ovat laadullisesti?* Kestävyysmittarit voivat olla monenlaisia ja kestävyysmittaus saattaa vaihdella kunnan koon mukaan. Käytettävät mittarit voivat olla myös laadullisesti erilaisia. Kiinnostavaa onkin, kuinka konkreettisesti kuntien käyttämät kestävyysmittarit mittaavat kestävä kehityksen toteutumista. Tutkimuksen yhtenä

taustaoletuksena on, että pienissä kunnissa kestävyysmittaus on melko vähäistä, kun taas isoissa kaupungeissa kestävyysmittaus on kaikista edistyneintä. Mielenkiintoista on, kuinka keskisuuret kunnat, eli noin 10 000–50 000 asukkaan kunnat mittaavat ja raportoivat kestävyystavoitteiden toteutumista.

Tutkimuksen aihe rajautuu kestävyiden mittaamiseen, jonka voidaan katsoa olevan yksi kestävyysraportointiin kuuluva aihealue. Tutkimuksessa ei siis perehdytä koko kestävyysraportointiin, koska aihe olisi tällöin liian laaja kandidaatintyöhön. Tutkimus kattaa kestävä kehityksen ulottuvuuksista ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen kestävä kehityksen mukailen Brundtlandin komission raportin jaottelua. Kestävyyden mittaamista tutkitaan Manner-Suomen kunnissa, ja aineistona tutkimuksessa on kuntien tilinpäätökset ja toimintakertomukset vuodelta 2022.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Teoreettisessa viitekehyksessä avataan kestävyiden ilmiötä sekä yleisellä tasolla että paikallishallinnon näkökulmasta. Samassa alaluvussa käsitellään myös kestävyysraportointia- ja mittausta kunnissa. Toisessa alaluvussa käsitellään raportoinnin ja tilinpäätöksen merkitystä kunnissa, ja lisäksi esitellään agenttiteoria, jonka avulla kuntien kestävyysmittausta ja laajemmin tilivelvollisuutta voidaan ymmärtää.

2.1 Kestävyys ilmiönä

Kuten johdannossa mainittiin, kestävä kehitys on alettu käsitteellistämään ja samalla tutkimaan omana ilmiönään vasta viime vuosikymmeninä. Aiemmassa tutkimuksessa kestävyys esiintyy usein määrittelemättömänä ilmiönä, tai siihen liitetään kovin erilaisia tulkintoja ja määritelmiä (Sinervo, Pulkkinen, Yrjölä & Laihonon 2023, 20). Kestävyyden ja kestävä kehityksen monitulkintaisuus ilmiönä johtaa siihen, että konkreettisen tason toimintaa kestävä kehityksen edistämiseksi on vaikeaa tarkastella ja arvioida (Sinervo ym. 2023, 20). Seuraavaksi pyritään avaamaan kestävyiden käsitettä tämän tutkimuksen kannalta olennaisilta osin.

Johdannossa esiteltiin Brundtlandin komission raportin (1987) esittämä jaottelu ympäristölliseen, taloudelliseen ja sosiaalkulttuuriseen kehitykseen. Komissio siis määritteli, että kestävä kehitys ei rajoitu vain ympäristölliseen kestävyteen, vaan siihen sisältyy myös olennaisesti taloudellinen, sosiaalinen ja kulttuurinen kestävyys, joka ei vaaranna tulevien sukupolvien mahdollisuuksia ja

kehitystä (Suomen YK-liitto, 2023). Sittemmin on vakiintunut ilmaisu ”ekologinen, taloudellinen ja sosiaalinen kestävä kehitys”. Koko globaalia kestävän kehityksen edistämistyötä ohjaa nykypäivänä jo mainittu Yhdistyneiden kansakuntien vuonna 2015 sopima kestävän kehityksen toimintaohjelma ”Sustainable Development Goals”, josta käytetään nimeä Agenda 2030. Toimintaohjelmassa on 17 tavoitetta, jotka liittyvät sosiaaliseen, taloudelliseen ja ekologiseen kestävyys. (United Nations 2023.) Agenda 2030 -ohjelman tavoitteet ovat samat kaikille maailman maille, ja ne on tarkoitus saavuttaa vuoteen 2030 mennessä (Kestavakehitys.fi 2023).

Ekologinen, taloudellinen ja sosiaalinen kestävyys saatetaan esittää usein yhtäläisinä kestävyys ulottuvuuksina siten että niillä olisi yhtä suuri painoarvo. Todellisuudessa organisaatio saattaa priorisoida jonkin kestävyys ulottuvuuden muiden edelle, ja näin ollen niitä ei voida tarkastella täysin yhtäläisinä. Taloudelliset rajoitteet saattavat aiheuttaa sen, että taloudellinen kestävyys priorisoidaan sosiaalisen ja ekologisen kestävyys edelle. (Rodriguez ym. 2018, 757–758.) Toisaalta kunnissa tehtävissä kestävän kehityksen ohjelmissa ja tavoitteissa korostuu usein ekologisuus, ja tavoitteita perustellaan ympäristön ja ilmaston suojelemisella, vaikka toimenpiteillä olisi myös vaikutuksia sosiaaliseen kestävyys (Häikiö 2000, 105). Sosiaalisen kestävyys näkökulma organisaatiossa saattaa olla hankala arvioida, ja myös sosiaalisen kestävyys tavoitteita voi olla vaikeaa mitata (Rodriguez ym. 2018, 758). Kestävän kehityksen eri ulottuvuudet ovat keskinäisriippuvaisia toisistaan; sillä tarkoitetaan että sosiaaliset näkökohdat, talouden toiminta sekä ympäristön kuormitus ovat yhteydessä toisiinsa (Kestäväkehitys.fi 2023).

Ekologisen kestävyys voidaan katsoa tarkoittavan päästöjen ja ympäristökuormituksen vähentämistä, luonnonvarojen käyttöä ja luonnon monimuotoisuutta (Hakanen 1999, 104). Rodriguez ym. (2018, 758) myös määrittelee ympäristöllisen kestävyys tarkoittavan muun muassa resurssien viisasta käyttöä, joka liittyy myös taloudelliseen kestävyys. Taloudellinen kestävyys voidaan nähdä sosiaalisten ja ekologisten tavoitteiden mahdollistajana (Rodriguez ym. 2018, 757–758). Paikallishallinnon kontekstissa taloudellisella kestävyysdellä tarkoitetaan mahdollisuutta tuottaa kuntalaisille julkisia palveluita rajallisilla resursseilla, hallita taloudellisia riskejä sekä toiminnan kestävyys pidemmällä aikavälillä (Kim 2018, 886–887).

Sosiaalista kestävyys ei olla aina tarkasteltu erillisenä käsitteenä, mutta sen määrittely itsenäiseksi termiksi on yleistynyt. Sosiaalisen kestävyys määrittely ei ole vakiintunut nykypäivänäkään, mutta sen voidaan katsoa merkitsevän ainakin oikeudenmukaisuutta ja tasa-arvoa, mahdollisuuksia vaikuttaa omaan elämään, yhdenvertaisia mahdollisuuksia oman hyvinvoinnin luomiseen sekä

vaikuttamismahdollisuuksia (Kautto & Metso 2008, 411–216.) Häikiön (2000, 106) mukaan sosiaalinen kestävyys saatetaan mieltää kunnissa muun muassa osallistumismahdollisuuksien lisäämisenä ja syrjäytymisen ehkäisynä. Koska sosiaalisen kestävyuden näkökulma on usein pienemmässä roolissa kestävyyttä käsittelevässä tutkimuskirjallisuudessa, myös tämä tutkimus painottuu enemmän ekologiseen ja taloudelliseen tutkimukseen.

2.1.1 Kestävyysraportointi kunnissa

Kun puhutaan etenkin ekologisen kestävyuden edistämisestä ja ilmastonmuutoksen hillinnästä, ovat kunnat avainroolin asemassa. Kunnat ovat demokratian tasona lähimpänä kansalaisia ja kunnissa kohdataan ekologisen kestävyuden haasteita. (Hoppe, Van der Vegt & Stegmaier 2016, 1.) Kunnilla on toisaalta myös päätöksenteon ja toiminnan tasolla merkittävät mahdollisuudet vaikuttaa kestävä kehityksen edistämiseen tai päinvastoin edistämättä jättämisen. Varsinkin Suomessa ja muissa pohjoismaissa kaupungeilla ja kunnilla on paljon päättäväisyyttä kestävä kehityksen tavoitteiden ja ilmastopäästöjen osalta (Terama, Peltomaa, Mattinen-Yuryev & Nissinen 2019, 2). Kuntien toiminnoista ja palveluista muun muassa koulutus, puhdas vesi, energiantuotanto, jätehuolto, liikenne sekä hankinnat kytkeytyvät kestävään kehitykseen ja juuri näillä osa-alueilla muutoksia tekemällä kunta voi edistää kestävä kehityksen tavoitteita (Kuntaliitto, 2023).

Kunnissa kestävä kehityksen johtamisen yksi merkittävä osa-alue on kestävyysraportointi (Kuntaliitto 2023). Vaaleilla valitut luottamushenkilöt valmistelevat kuntastrategian ja toiminnalliset tavoitteet, jotka on tarkoitus implementoida operatiiviseen toimintaan. Kestävyysraportoinnilla seurataan näiden strategiassa asetettujen kestävyteen liittyvien tavoitteiden toteutumista. Useissa kunnissa kestävyysinformaatiosta raportoidaan ja sitä kerätään YK:n Agenda 2030 -ohjelman tavoitteiden ja mittariston mukaan (Sinervo ym. 2023). Kunnilla ei ole varsinaisesti pakollista kestävyysraportointivelvoitetta, joten selkeää standardimallia ei kuntien kestävyysraportoinnille ole, mutta on olemassa kuntien vapaaehtoinen raportointiviitekehys, Voluntary Local Review (VLR). Kunnan toimintaa voidaan arvioida VLR:n pohjalta, joka kytkeytyy YK:n Agenda 2030 -ohjelman kestävä kehityksen tavoitteisiin. (Sinervo ym. 2023.)

Kestävyysraportointiin yhtenä kestävä kehityksen johtamisen välineenä liittyy erinäisiä haasteita. Kuten aiemmin mainittiin, kestävyuden käsite on monitulkintainen eikä sille ole yhtä selkeää määritelmää. Näin on myös sekä kuntien välillä että yksittäisen kunnan sisällä, minkä takia kuntien toimet kestävyuden edistämiseksi voivat olla keskenään hyvin kirjavia (Sinervo ym. 2023). Toisessa

kunnassa jokin toiminto voidaan raportoinnissa laittaa kestävyysotsikon alle, kun taas toisessa kunnassa näin ei toimita. Tämä asettaa haasteita kestävyysraportoinnin vertailtavuudelle eri kuntien ja toimialojen välillä. Kuntapäättäjät saattavat myös asettaa strategiassa kestävyystavoitteita vain täyttääkseen velvollisuutensa ja minimivaatimuksen kestävyysedistämistyössä (Guarini, Mori & Zuffada 2021, 598). Esimerkiksi ekologisen kestävyysosan päästötavoite voidaan määritellä ja kirjata tavoitteisiin melko vaivattomasti; tavoitteeseen asetetaan vuosi ja päästöjen vähentämistavoite. On kuitenkin haastavampaa laittaa tavoitteita täytäntöön asti ja asettaa toimet, joilla näihin tavoitteisiin tulevaisuudessa päästäisiin. (Peltomaa 2021, 193.) Tällöin kestävyysraportointi on myös epätarkkaa tai puutteellista.

Puutteelliselle kestävyysraportoinnille on löydetty erinäisiä syitä. Muun muassa taloudellisten resurssien puute, kunnan avainhenkilöiden tuen puuttuminen, kestävyyskompleksisuus sekä yhteisön ja sidosryhmien kiinnostuksen puute ovat indikaatioita puuttuvalle tai puutteelliselle kestävyysraportoinnille. Kunnassa on myös helppo keskittyä lyhyemmän aikavälin tavoitteisiin pitkän aikavälin tavoitteiden, kuten kestävyysajan sijaan. Kunnan koko on myös määrittävä tekijä; suuremmissa organisaatioissa tehdään enemmän kestävyysraportointia kuin pienemmissä. Pienissä kunnissa kestävyysraportoinnin esteenä korostuu taloudellisten resurssien puute. Keskikokoisissa ja suuremmissa kunnissa syynä raportoinnin puuttumiselle saattaa olla raportoinnin vapaaehtoisuus. (Giacomini, Rocca, Carini & Mazzoleni 2018, 3–10.)

2.1.2 Kestävyyden mittaaminen

Tutkimuskirjallisuudessa käytetään kestävyysmittaamisesta puhuttaessa sekä mittari -termiä että indikaattori termiä. Feiden ja Hamin (2011, 11) määrittelevät, että kestävä kehityksen indikaattorit ovat mittausvälineitä, joilla mitataan kestävyysajan eteen tehtyjä toimia yli ajan, yksikkö-, hanke-, ja tavoitekohtaisesti. Tässä tutkimuksessa käytetään mittari-termiä ja indikaattoritermiä samassa merkityksessä, koska niiden merkitystä on vaikeaa yksiselitteisesti erottaa, kun tutkimuskirjallisuudessa niiden merkitykset vaihtelevat.

Kestävä kehityksen raportointi ja mittaaminen on suuryritysten osalta jo oletus ja standardi. Sen sijaan julkisella sektorilla ja kunnilla ei ole mitään standardoitua mittaristoa tai raportointiviitekehystä, mutta viime vuosina ei-taloudelliset mittarit ovat yleistyneet kunnissa. (Sulkowski 2016, 278.) Kansainväliset järjestöt kuten YK, EU sekä OECD ovat olleet kehittämässä erilaisia indikaattoreita sekä paikalliselle että kansalliselle tasolle. Indikaattoreiden tarve on syntynyt

muun muassa valtavasta datan määrästä ja tarpeesta operationalisoida kestävästä kehitystä konkreettiseksi toiminnaksi (Hakanen 1999, 105). Kuntien on aiheellista kehittää oman toiminnan seurantaan mittareita ja indikaattoreita, koska kansallisen tason kestävyysmittarit eivät välttämättä toimi kunnan omien päätösten ja toimenpiteiden arvioinnissa (Riipinen & Sallinen 2021, 135). Tavoitteiden seuranta ja mittaaminen yksi kestävyysjohtamisen osa-alueena (Riipinen & Sallinen 2021, 136). Kestävyysmittareiden käyttö kuntatasolla voidaan nähdä perusteltuna, koska kunnat, jotka ovat ottaneet käyttöön kestävyysraportoinnin ja mittarit, saavuttavat myös tavoitteensa paremmin (Sulkowski 2016, 297).

Mittaamista voidaan määritellä eri tavoin; mittaaminen voidaan jakaa esimerkiksi välittömään ja välilliseen mittaamiseen. Välitön mittaaminen kohdistuu suoraan kohteen ominaisuuteen, josta ollaan kiinnostuneita, kun taas välillisellä mittauksella mitataan jotakin tekijää, jonka ajatellaan kuvaavan kohteena olevaa ominaisuutta. Aina ei ole mahdollista mitata suoraan ilmiötä, vaan joudutaan käyttämään välillisiä mittareita, jotka saattavat kuitenkin vääristää kuvaa mitattavasta kohteesta. (Rautiainen 2004, 45.) Mittaaminen edellyttää, että mitattava ilmiö tai asia tunnetaan (Rautiainen 2004, 44). Mittaria valitessa on myös huomioitava mitattava tavoite (Feiden & Hamin 2011, 11).

Mittareiden ja indikaattoreiden ymmärrettävyyden kannalta suhteuttaminen johonkin määreeseen on oleellista, eli esimerkiksi *energiantulutus asukasta kohti* tai *julkisen liikenteen matkat vuodessa*. Tällöin lukija ymmärtää suurusluokat sekä kehitystrendit paremmin. (Hakanen 1999, 110.) Esimerkkinä tutkimuskirjallisuudesta löytyvistä mittarityypeistä voidaan nostaa esiin tunnusluvut. Tunnuslukuja käytetään kunnissa mittareina, etenkin taloudellisten tavoitteiden osalta. Tunnuslukuilla saadaan tiivistettyä kunnan taloudellinen tilanne ja suuri osa raportoidusta tilinpäätöstiedosta vertailukelpoisempaan muotoon (Rautiainen 2004, 46). Tunnusluvut ovat käyttökelpoisia mittareita kunnissa, koska ne ovat helposti saatavilla; kunnat raportoivat monia erilaisia tunnuslukuja tilinpäätöksissä.

Kunnat eroavat toisistaan suuresti esimerkiksi väkiluvultaan ja ikärakenteeltaan sekä maantieteelliseltä sijainniltaan. Tähän liittyy verrattavuusongelma, jolla tarkoitetaan, että vain samankaltaisia organisaatioita voidaan vertailla järkevästi (Rautiainen 2004, 47). Kunnissa on myös erilaisia arvoja ja poliittisia sekä sosiaalisia mahdollisuuksia, jonka takia kunnan ulkopuolinen taho ei voi määritellä, mitkä mittarit sopivat kullekin kunnalle parhaiten. Siten kunnan poliittisten päättäjien ja viranhaltijoiden on edistettävä kestävästä kehitystä kunnan mahdollisuuksien ja

olosuhteiden mukaan, eikä ottaa käyttöön mitä tahansa kestävyysmittareita. (Feiden & Hamin 2011, 10.)

2.2 Raportointi ja tilinpäätös kunnissa

Kuntalain 113 §:ssä määrätään, että kunnanhallituksen on laadittava tilinpäätös edellisestä tilikaudesta maaliskuun loppuun mennessä. Valtuustolla puolestaan on velvollisuus käsitellä tämä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä sen jälkeen, kun tilintarkastaja on tarkastanut tilinpäätöksen. Tilinpäätökseen sisältyy tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja näiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. (Kuntalaki 113 §.)

Kunnan on annettava selvitys toimintakertomuksessa valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta sekä kunnassa että kuntakonsernissa (Kuntalaki 115 §). Valtuuston asettamat tavoitteet taas hyväksytään talousarviossa, jonka kunta laatii vuoden loppuun mennessä seuraavalle kalenterivuodelle. Talousarvion on toteutettava kuntastrategiaa, ja kunnan on määrä noudattaa toiminnassaan ja taloudenhoidossaan talousarviota. (Kuntalaki 110 §.) Siten talousarviolla on merkittävä asema kunnan toimintaa ohjaavana asiakirjana. Kunnan valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan, jonka tehtävänä on tarkastaa ja arvioida kunnan talouden ja hallinnon toteutumista (Kuntalaki 121 §). Kuntalaissa (121 §) myös määritellään tarkastuslautakunnalle tarkemmat tehtävät, ja yksi niistä on arvioida valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumista.

Talousarviossa raportoidut valtuuston asettamat tavoitteet ovat erityyppisiä. Ne voivat koskea kuntaa ja sen aluetta ja väestöä kokonaisuutena tai tiettyä asiakasryhmää, palvelua tai palvelun järjestämisprosessia. Talousarvion tavoitteita koskee toteuttamisvelvoite ja raportointivelvoite, mutta sen sijaan tavoitteiden sitovuus voi vaihdella riippuen muun muassa tavoitteen saavuttamisajasta ja siitä, kuinka paljon ulkoiset tekijät vaikuttavat tavoitteen toteutumiseen. Tavoitteen sitovuuden tulisi käydä ilmi talousarvion toteutumisvertailusta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2020, 45–46.) Tilinpäätöksen laatimista varten on peruseriaatteita, joista yksi on johdonmukaisuuden periaate (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2020, 8). Tämä tarkoittaa valtuuston asettamien tavoitteiden kohdalla muun muassa sitä, että tilikaudesta toiseen pyrittäisiin käyttämään samoja mittareita. Mahdollisista poikkeamista ja muutoksista on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2020, 8).

Kunnan tilinpäätöksellä on lakisääteisyyden lisäksi asema tiedon välittäjänä. Kunnan tulee julkistaa tilinpäätös avoimessa tietoverkossa (Kuntalaki 109 §). Tilinpäätöksessä on paljon tietoa kunnasta ja sen menneestä ja tulevasta kehityksestä, ja tätä tietoa voivat hyödyntää esimerkiksi yritykset, yhteisöt, poliittiset päätöksentekijät, muut julkisorganisaatiot, media ja kansalaiset. Tilinpäätös on arvokas johtamisen tuki ja sen avulla kunnan johtamisen ja hallinnon läpinäkyvyys toteutuu.

Kunnan läpinäkyvyyttä voidaan tarkastella agenttiteoreettisesta näkökulmasta käsin. Agenttiteoriassa keskeistä on päämies - agentti suhde, jossa ensimmäinen osapuoli (päämies) valtuuttaa toisen osapuolen (agentti) suorittamaan tehtävää puolestaan. On tyypillistä, että agentti myös tekee päätöksiä päämiehen puolesta. (Subramaniam 2006, 55.) Kuntakontekstissa kunnan poliittiset luottamushenkilöt sekä viranhaltijat voidaan nähdä agenttina, joille kuntalaiset ja muut sidosryhmät päämiehenä ovat antaneet päätäntävällän. Keskeistä agenttiteoriassa on päämiehen ja agentin toisistaan poikkeavat intressit; molemmat haluavat maksimoida hyötynsä, ja koska intressit ovat erilaiset, agentti ei teorian mukaan aina toimi päämiehen edun mukaisesti, jos hänellä on kannustimia toimia omien intressien mukaisesti. (Jensen & Meckling 1976.)

Keskeistä agenttiteoriassa kuntanäkökulmasta on informaation epäsymmetria, jolla tarkoitetaan tyypillisesti sitä, että agentilla on käytössään enemmän tietoa kuin päämiehellä (Subramaniam 2006, 59). Agenttiteorian mukaan päämiehellä tulisi olla keinoja, joilla se voi valvoa agentin toimia ja omien intressien toteutumista (Jensen & Meckling 1976). Näitä keinoja ovat muun muassa valvonta- ja tarkastusprosessit, joihin sisältyy muun muassa tilintarkastus (Subramaniam 2006, 61). Kunnan tilinpäätöksestä sidosryhmät saavat tietoa, ja näin ollen he voivat valvoa kunnan poliittisten päättäjien ja viranhaltijoiden toimintaa.

3 TUTKIMUSMENETELMÄ

Tutkielma toteutetaan laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena. Tutkimus toteutetaan kokonaistutkimuksena, eli tutkimuksen kohteena ovat kaikki Manner-Suomen kunnat, joiden tilinpäätökset toimivat tutkimuksen aineistona. Tilinpäätöksistä etsitään raportointia kestävyysmittareista, ja ne analysoidaan ja luokitellaan tarkoituksenmukaisiin luokkiin. Ylemmän tason ryhmäjakona toimii jako sosiaalisen, taloudellisen ja ekologisen kestävyysmittareihin. Tutkimuksessa ei testata mitään yksittäistä teoriaa, vaan analyysi perustuu pääosin aineistoon ja osin teoreettiseen viitekehykseen. Tutkimusjoukoksi on valittu kaikki Manner- Suomen kunnat, jotta

kestävyyssmittareista saadaan mahdollisimman laaja kuva. Mainitut tavat ovat tyypillisiä kvalitatiiviselle tutkimukselle (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2015, 162, 164).

Kandidaatintutkielman empiirisenä aineistona käytetään kuntien vuoden 2022 tilinpäätöksiä. Tilinpäätös on julkinen asiakirja, jonka kunnanhallituksen on laadittava tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä, ja jonka tulee löytyä yleisestä tietoverkosta (Kuntalaki 109 §, 113 §). Käytetty aineisto eroaa tyypillisistä laadullisen tutkimuksen aineistotyypeistä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62–72). Tutkimuksen lähtökohtana olevaa valmista aineistoa voi olla muun muassa viralliset tilastot ja rekisterit, tilastotietokannat, arkistojen materiaalit, aiempien tutkimusten tuottamat materiaalit sekä muut dokumenttiaineistot (Hirsjärvi ym. 2015, 187–189).

Tutkimusmenetelmä tutkielmassa on niin sanottu dokumenttianalyysi, joka on yksi kvalitatiivisen tutkimuksen laji (Hirsjärvi ym. 2015, 162). Dokumenttianalyysissä aineistoa käydään systemaattisesti läpi, järjestetään selkeäksi kokonaisuudeksi ja pyritään luomaan sanallinen kuvaus tutkittavasta asiasta. Dokumenttianalyysi soveltuu sellaisen aineiston tutkimiseen, jota ei ole varsinaisesti tuotettu ja tarkoitettu tutkimuskäyttöön, joten tilinpäätös soveltuu tähän kategoriaan. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 136.) Aineiston analysoidaan käyttämällä luokittelua, joka on laadullisen analyysin perusmenetelmiä (koppa.jyu.fi, 2023).

Tutkimuksen analyysimenetelmänä on teoriasidonnainen sisällönanalyysi, eli aineiston pohjalta tapahtuva päättely on abduktiivista. Teoriasidonnaisessa sisällönanalyysissä vuorottelee aineistolähtöisyys ja valmiit mallit, ja tutkija yhdistelee näitä molempia analysoidessa aineistoa (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 82.) Tässä tutkimuksessa teoriasidonnaisuus ilmenee siten, että aineiston analyysissä ylemmän tason luokittelu perustuu Brundtlandin komission raportin esittämään malliin, jossa kestävyys voidaan jaotella ekologiseen, taloudelliseen ja sosiaaliseen kestävyYTEEN. Lisäksi yläluokissa on aiemman tutkimuskirjallisuuden teoriasta löytyviä mittariluokkia. Teoriasidonnaiseen sisällönanalyysiin päädyttiin tässä tutkimuksessa siksi, koska tutkimuksen aineistoa voidaan ymmärtää paremmin jo olemassa olevan jaottelun ja luokkien pohjalta. Lisäksi myös tämä jaottelu on hyvin yleinen myös suomalaisissa kunnissa. Kuitenkin aineiston tarkempi luokittelu ja analysointi pohjautuu puhtaasti aineistoon.

Teoriasidonnainen sisällönanalyysi etenee pitkälti samalla tavalla aineiston ehdoilla kuten aineistolähtöinen analyysi. Kun aineisto on järjestetty ja tarkistettu, aineisto analysoidaan kolmessa vaiheessa: ensimmäiseksi pelkistetään aineisto eli etsitään mittarit kuntien tilinpäätöksistä ja jätetään

esimerkiksi tavoitteet huomiotta. Tässä kohtaa huomioidaan, että yhdestä mittarista voi olla useampia erilaisia ilmauksia. Seuraavana vaiheena on klusterointi eli ryhmittely, jossa aineistosta kerätyt ilmaukset mittareista listataan ja samaa mittarityyppiä tarkoittavat ilmaukset ryhmitellään ja yhdistellään aineiston ehdoilla tarkoituksenmukaisiksi luokiksi. Luokat nimetään siten että ne kuvaavat luokan sisältöä. Ryhmittelyä seuraa abstrahointi eli käsitteellistäminen, jossa tunnistetaan olennaiset ilmaisut ja mittarit tutkimuksen kannalta, ja luokituksia yhdistellään niin, että ylemmät luokitukset sopivat aineistoon ja teorioihin kestävyiden eri osa-alueista ja mittariluokista. Käsitteellistäminen on prosessi, jossa muodostetaan käsitteiden avulla kokonaisvaltainen kuva tutkimuskohteesta. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 92–94, 98.)

Tilinpäätöksistä etsitään siis kestäväen kehityksen tavoitteita mittaavia mittareita. Mittareita etsittäessä hakusanoina käytetään ilmaisuja *kestäv**, *vastuulli**, *ilmasto**, *hiili**, *yhdenvertai** ja *tasapaino**. Kestävyys ja vastuullisuus ovat yleisesti kestävyyyteen liitettäviä ilmaisuja. Ilmaukset *ilmasto* ja *hiili* taas toistuvat usein ekologisesta kestävyyydestä puhuttaessa. Sosiaalisesta kestävyyydestä puhuttaessa etenkin julkisen sektorin kontekstissa *yhdenvertaisuus* on yleinen käsite. Viimeinen hakusana *tasapaino* taas liittyy vahvasti taloudelliseen kestävyyyteen etenkin julkisen hallinnon osalta, ja se on vakiintunut käsite kuntien talousraportoinnissa. Kestävyyttä mittaavia mittareita löytyy tilinpäätöksistä useasta eri kohdasta, pääosin valtuuston asettamista sitovista toiminnan tavoitteista, käyttötalousosasta kunkin osaston kohdalta, konsernin yhtiöiden tavoitteista sekä erillisestä strategia osiosta. Löydetty mittarit ryhmitellään ensin ekologisiiin, taloudellisiin ja sosiaalisiin mittareihin. Sen jälkeen mittarit ryhmitellään aineistoon perustuviin alaluokkiin, jotka nimetään kuvaamaan luokan mittareita mahdollisimman osuvasti. Alaluokkia yhdistellään ja muodostetaan yläluokat, jotka käsitteellistävät aineistoa ja perustuvat pääosin aineistoon, mutta myös teoriapohjaan.

Tutkimusmenetelmien yhteydessä on tärkeää arvioida myös tutkimuksen reliabeliutta eli toistettavuutta sekä validiutta eli pätevyyttä. Toistettavuudella tarkoitetaan tutkimuksen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. (Hirsjärvi ym. 2015, 231.) Aineistona tutkimuksessa ovat kuntien tilinpäätökset, jotka ovat kaikkien saatavilla, ja niihin voidaan palata uudelleen. Lisäksi käytetyt hakusanat on mainittu tutkimuksessa ja niitä käyttämällä voidaan saada samat tulokset aineistosta. Toisaalta hakusanojen käytön sijaan tilinpäätöksen olennaiset osat on luettu silloin, kun tilinpäätös on skannatussa muodossa. Validiudella tarkoitetaan tutkimusmenetelmän tai mittarin kykyä mitata sitä, mitä halutaan mitata (Hirsjärvi ym. 2015, 231). Tutkimuksessa tarkastellaan, minkälaisia kestävyysmittareita kunnissa on ja miten laajasti ne esiintyvät, lisäksi tarkastellaan myös mittareiden laatua. Validiteetti ja pätevyyden tarkastelu ovat osittain tässä tutkimuksessa ikään kuin itse

tutkimustehtävänä. Tutkimuksen luotettavuuden takaamiseksi tutkimuksen kaikki vaiheet ja olosuhteet olisi selostettava lukijalle tarkasti ja totuudenmukaisesti (Hirsjärvi ym. 2015, 232). Tämän tutkimuksen osalta aineistoon ja tutkimusmenetelmiin on suhtauduttu kriittisesti ja tutkimuksen toteutus on esitetty lukijalle vaiheittain kappaleissa 4 ja 4.1.

4 AINEISTO JA ANALYYSI

Tämän tutkimuksen aineistona on Manner-Suomen kuntien suomenkieliset vuoden 2022 tilinpäätökset. Kymmenen kunnan osalta tilinpäätöstä ei löytynyt, vaikka tilinpäätös on julkinen kunnan tuottama asiakirja, jonka pitäisi löytyä kunnan nettisivuilta ja olla kaikille saatavilla. Näitä tilinpäätöksiä ei voida siis tässä tutkimuksessa ottaa huomioon. Kolmen kunnan osalta tilinpäätös löytyi ainoastaan ruotsinkielisenä, joten näiden kuntien tilinpäätökset rajautuivat myös tutkimuksen ulkopuolelle. Ahvenanmaan kunnat rajautuivat tutkimuksesta myös pois, koska Ahvenanmaalla on itsehallinto ja valta päättää muun muassa kuntien hallintoa koskevasta lainsäädännöstä (Kuntaliitto, 2023). Tampereen kaupungin osalta meneteltiin poikkeuksellisesti, sillä Tampereen kaupungin tilinpäätöksessä ei ollut raportoitu mittareita, joten tilinpäätöksen sijasta tutkimuksen aineistoon otettiin Tampereen kaupungin vuoden 2022 talousarvio. Näin meneteltiin siksi, että Tampere on kokoluokaltaan Suomen suurimpia kaupunkeja, ja siten sen huomiotta jättäminen olisi vääristänyt aineistoa merkittävältä osin. Manner-Suomen kuntien tilinpäätökset löytyivät kuntien verkkosivuilta pääosin joko talous- osiosta tai valtuuston pöytäkirjojen liitetiedostona.

Tilinpäätöksissä keskityttiin pääosin talousarvion toteutumisvertailu -osioon, jossa raportoidaan muun muassa tuloarvioiden, määrärahojen ja valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta. Talousarvio on kunnissa lakisääteinen ja kunnan toimintaa ja taloudenhoitoa ohjaava asiakirja (Kuntalaki 110 §), joten talousarvio on kunnan päätöksenteon keskeinen ohjausväline. Kuntalaissa myös määritellään, että talousarvion tavoitteiden tulee toteuttaa kuntastrategiaa (Kuntalaki 110 §). Valtuuston asettamat tavoitteet voivat olla suoraan kunnan strategiasta johdettuja laajempia tavoitteita koskien koko kuntaa, tai yksityiskohtaisempia tavoitteita tietyllä toimialalla, liikelaitoksella tai konserniyhtiöllä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut ohjeistuksia tavoitteisiin liittyen; niitä koskee raportointivelvoite ja noudattamisvelvoite. Tavoitteiden sitovuus vaihtelee muun muassa sen perusteella, kuinka paljon kunta voi itse toimenpiteillään vaikuttaa tavoitteen toteutumiseen. Tavoitteiden sitovuus on käytävä ilmi toteutumisvertailussa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2020, 45–46.)

Tavoitteiden raportoinnin muotoiluun ei ole annettu erillistä ohjeistusta, kunhan tavoitteiden toteutumisvertailu pysyttelee talousarvion rakenteessa ja noudattaa Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita. Kunnissa tavoitteiden toteutumisvertailu vaihtelee kunnissa muotoilultaan, mutta yleisimmin tavoitteet ja tulokset oli esitetty taulukkomuotoisena niin, että tavoitteen, mittarin ja tavoitetason lisäksi taulukosta ilmenee tehdyt toimenpiteet sekä toteuma. Toteuma saatetaan ilmaista kyllä/ei muodossa, kertomalla toteutunut tulos tai liikennevalon värein; vihreä tarkoittaa toteutunutta tavoitetta, keltainen osittain toteutunutta ja punainen tarkoittaa, että tulos ei ole toteutunut tai se on kesken.

Talousarvion toteutumisvertailu -osiosta käytiin läpi tavoitteiden toteutuminen kaikkien toimialojen, lautakuntien ja konserniyhtiöiden osalta niin, että kestävyystavoitteita ja mittareita etsittiin hakutoiminnolla käyttämällä jo aiemmin nimettyjä hakusanoja. Koko talousarvion toteutumisvertailun systemaattinen läpikäynti kaikkien tilinpäätösten osalta olisi ollut laajuudeltaan liian laaja kandidaatintyöhön. Hakusanojen tulosten perusteella käytiin järjestelmällisesti läpi tavoite, toimenpide, mittari ja toteuma. Jos tavoite voitiin määrittää kestävyysliittymäksi ja mittari kestävyttä mittaavaksi, mittari otettiin Microsoft Excel-tilinlaskoon ylös kyseisen kunnan tai kaupungin kohdalle. Lisäksi mittari määriteltiin joko ekologisen, taloudellisen tai sosiaalisen kestävyysmittariksi. Kun mittarit oli saatu Excel-tiedostoon, ne ryhmiteltiin aluksi alustaviin alaluokkiin ja seuraavaksi ekologista ja sosiaalista kestävyttä mittaavat mittarit neljään yläluokkaan ja taloudellisen kestävyysmittarit kuuteen yläluokkaan. Luokittelu yläluokkiin perustuu tutkijan tulkintaan aineistosta, mutta osa luokista on tunnettuja myös alan tutkimuskirjallisuudessa.

4.1 Analyysin lähtökohdat

Tilinpäätöksen laatimistavat vaihtelevat kunnittain, myös tavoitteiden mittareista raportoidaan kunnissa vaihtelevasti. Joidenkin kuntien tilinpäätöksissä mittareita ei raportoida tavoitteiden yhteydessä ollenkaan, kun taas toisissa tilinpäätöksissä mittari -kohdassa on pikemminkin tavoitteen tarkennus tai toimenpiteitä, joilla tavoite aiotaan saavuttaa. Toisaalta toimenpiteiden ja mittarin erottelu ei ole aina yksiselitteistä ja listattu asia voikin olla samaan aikaan molempia. Osa kunnista raportoi mittarin yhteydessä myös tavoitteen mittarille, tai sitten mittari ja tavoite ovat ikään kuin yhdistetty yhdeksi maininnaksi. Kunnan tilinpäätöksessä saattaa olla listattuna hyvinkin selkeitä ja konkreettisia kestävä kehityksen tavoitteita toteutukseen, mutta mittari puuttuu kokonaan. Tämän tutkimuksen tutkimuskysymysten kannalta oleellista on, että kuinka tarkasti kunta laatii

tilinpäätösraportoinnin ja miten kunta ilmaisee mittareiden käytöstä seuratakseen jonkin muuttuvan arvon tai asetetun tavoitteen toteutumista. Kunnilla on rajalliset mahdollisuudet seurantaan sekä mitattavuuden vaikeudesta että resurssien puutteiden näkökulmasta, joten seuranta voi ulottua vain tietylle tasolle. Tilinpäätös on kunnissa vain yksi raportoinnin muoto, mutta kunta saattaa raportoida ja seurata kunnan taloudessa ja toiminnassa sekä kehityksessä tapahtuvia muutoksia tilinpäätöksen lisäksi tai sen sijasta esimerkiksi erillisessä ilmasto- ja ympäristöraportissa. Tässä tutkimuksessa aineistona toimii tilinpäätös, koska se on julkisesti saatavilla, jokaisesta kunnasta lähtökohtaisesti löytyy tilinpäätös ja siinä raportoidaan melko laajasti eri toimialojen tavoitteista.

Toiseksi tämän tutkimuksen kannalta olennaista on se, että valittu mittari mittaa kestävyyttä, eli miten kestävä kehityksen tavoite on edistynyt. Kestävän kehityksen mittaaminen voi olla haastavaa aiheen monitulkintaisuuden ja kompleksisuuden takia. Siten myös kestävyysmittarin asettaminen ja määrittäminen kestävyyttä mittaavaksi on vaikeaa. Kestävä kehitys ei nimittäin välttämättä edisty jonkin kunnan yksittäisen toimenpiteen, kuten työtyytyväisyyskyselyn seurauksena. Siksi tässä tutkimuksessa tutkimuskysymyksenä on, että *minkälaisia* kestävyysmittareita kunnat raportoivat, ei niinkään se, että *miksi* kunnat valitsevat juuri tietynlaisia mittareita.

Kolmanneksi tärkeää tämän tutkimuksen kannalta on se, että mittari mittaa jotakin kestävyiden osa-aluetta; ekologista, taloudellista tai sosiaalista kestävyyttä. Kukin mittari voi kuulua vain yhteen luokkaan, joten luokittelu näihin kolmeen tehtiin tutkimuskirjallisuuteen perustuen ja kokonaisuuden perusteella. Osa mittareista oli epäselviä sen suhteen, mitä kestävyiden osa-aluetta ne mittaavat, tai mittaako mittari ylipäänsä kestävä kehitystä. Tämänkaltaiset mittarit jätettiin tutkimuksesta pois selkeyden ja luotettavuuden varmistamiseksi. Tällaisia mittareita olivat muun muassa ”luovutetut tontit” tai ”valmistuneet kaavat”. Näistä ilmaisuista ja tavoitteista, joita mainitut mittarit mittaavat, ei voida päätellä mahtuvatko ne kestävä kehityksen mittarin määritelmään.

4.2 Kestävyysmittareiden esiintyvyys kunnissa

Kunnista löytyi ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen kestävyiden mittareita. Aineistonkeruun perusteella muodostettiin taulukko, johon listattiin määrät ja prosenttiosuudet siitä, kuinka monessa kunnassa löytyi ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen kestävyiden mittareita. Aineiston perusteella taloudellisen kestävyiden mittareita oli kaikista useimmiten, 119:ta kunnan tilinpäätöksessä (n=293) eli 41 %:ssa kunnista, kun taas ekologisen kestävyiden mittareita löytyi 70:n kunnan tilinpäätöksessä,

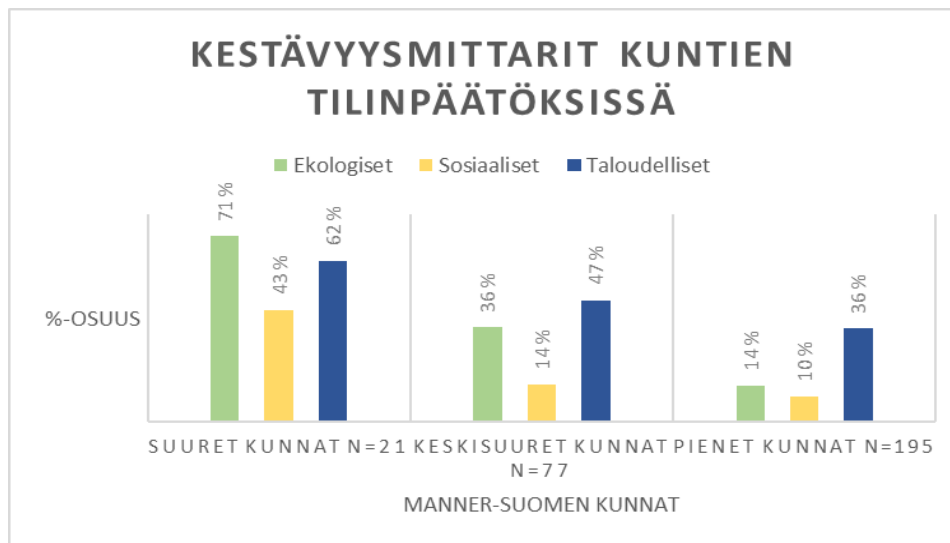
joka kattaa 24 prosenttia kunnista. Sosiaalisen kestävyysmittareita löytyi odotetusti kaikista vähiten; vain 39 kunnassa eli 13 prosenttia kunnista raportoi sosiaalisen kestävyysmittareista vuoden 2022 tilinpäätöksessä.

Koska mittareista löytyi hyvin vaihtelevasti riippuen kunnan koosta, on mielekästä vertailla aineistoa kunnan väkiluvun mukaan. Siksi aineiston perusteella kunnat jaettiin kolmeen ryhmään; 1) suuret kunnat, joihin kuuluu 21 väkiluvultaan suurinta kuntaa, joiden väkiluku on vähintään 51 000, 2) keskisuuret kunnat, joihin kuuluu kunnat, joiden väkiluku on vähintään 10 000 mutta enintään 50999, sekä 3) pienet kunnat, joiden väkiluku on enintään 9999. Keskisuuria kuntia on tässä jaottelussa 77 ja pieniä kuntia 195, eli ryhmät ovat hyvin erisuuruisia, mutta sillä ei ole tämän jaottelun kannalta merkitystä, tarkoitus on vertailla mahdollisimman samansuuruisia kuntia ja kaupunkeja keskenään.

Vertailun perusteella tuli ilmi odotetustikin, että suurimmat kunnat raportoivat mittareista enemmän kuin keskisuuret kunnat ja pienet kunnat. Suurista kunnista tai kaupungeista 71 % raportoi ekologisia mittareita. Taloudellisen kestävyysmittareita raportoi hieman harvempi, eli 62 % suurista kunnista. Sosiaalisia mittareita raportoitiin suurissa kunnissa kaikista harvimmin, alle puolet suurista kunnista, eli 43 % raportoi sosiaalisen kestävyysmittareista tilinpäätöksessään. Tulosten perusteella voidaan olettaa, että suurissa kunnissa ja kaupungeissa on enemmän mahdollisuuksia keskittyä ekologisen kestävä kehityksen edistämiseen kuin kunnissa keskimäärin. On mielenkiintoista, että suurimpien kuntien osalta ekologisen ja taloudellisen mittareiden levinneisyys on toisinpäin kuin kaikissa kunnissa. Herääkin kysymys, onko suurissa kunnissa enemmän ekologisen kestävyysmittareita kuin taloudellisen kestävyysmittareita. Toisaalta tähän vaikuttaa taas raportointikäytännöt – on mahdollista, että talouden kestävyysmittareita keskitytään suurissa kaupungeissa erillisten raporttien ja talouden tasapainottamisohjelmien avulla. Tulosten perusteella näyttäisi olevan kuitenkin selvää, että sosiaalisen kestävyysmittareita ei vielä isoissakaan kaupungeissa aseteta niin paljon kuin taloudellisen ja ekologisen kestävyysmittareita. Sosiaalista kestävyysmittareita ei välttämättä osata nähdä varsinkaan ekologisen kestävyysmittareiden rinnalla.

Keskisuurista kunnista harvempi raportoi kestävyysmittareista tilinpäätöksissään. 47 % eli hieman alle puolet keskisuurista kunnista raportoi taloudellisen kestävyysmittareista. Ekologisen kestävyysmittareita ja sosiaalisen kestävyysmittareista raportoitiin vähemmän; 36 % raportoi ekologisia mittareita ja vain 14 % raportoi sosiaalisista mittareista. Kun vertaa suurimpiin kuntiin, keskisuuret kunnat asettavat huomattavasti vähemmän ekologisia tavoitteita kuin suuret kunnat. Vain noin kolmannes keskisuurista kunnista raportoi ekologisen kestävyysmittareista. Määrää voidaan pitää

vähäisenä, koska keskisuuria kuntia on kuitenkin tämän tutkimuksen luokittelun perusteella 77 kappaletta, ja nämä kunnat toimivat usein kaupunkiseutujen keskuksina ja siten eräänlaisina suunnannäyttäjinä. Keskisuuret kunnat raportoivat kaikista kestävyysosa-alueiden mittareista kuitenkin useammin kuin kunnat keskimäärin. Tähän vaikuttaa toki se, että tehdyn luokittelun perusteella pieniä kuntia on noin kaksi kolmasosaa kaikista kunnista, ja siten suurten ja keskisuurten kuntien raportointitulokset eroavat kuntien keskiarvoista. Kaavio 1 konkretisoi kestävyysmittareiden raportoinnin esiintyvyyttä eri kokoisissa kunnissa.



Kaavio 1 Kestävyysmittarit kuntien tilinpäätöksissä

Pienissä kunnissa korostuu selkeästi taloudellisen kestävyysmittarit, niitä raportoi tilinpäätöksissään 36 % pienistä kunnista. Ekologisia mittareita raportoi 14 % pienistä kunnista. Määrä on prosentuaalisesti alle puolet keskisuurten kuntien määrästä, jotka raportoivat ekologisia mittareita. Pienissä kunnissa ei useinkaan ole resursseja keskittyä mihinkään ”ylimääräiseen”; tilanne voi olla monesti se, että kunnassa järjestetään lakisääteiset toiminnot sekä paikalliselle yhdyskunnalle muutoin tärkeitä vapaaehtoisia toimintoja ja palveluja. Pienet kunnat kärsivät lähes poikkeuksetta muuttotappiosta ja ikärakenteen vanhenemisesta, jolloin taloudellinen pelivara on pienempi. Tällöin talouden kestävyys on hyvin isossa roolissa kunnan johtamisessa, ja siten se näkyy myös valtuuston asettamissa tavoitteissa tilinpäätöksessä, joka voidaan nähdä yhtenä kunnan johtamisen raporttina. Sosiaalisen kestävyysmittareita löytyi vain joka kymmenennen pienen kunnan tilinpäätöksestä. Määrä on pieni, kuten tutkimuksen oletuksena oli, mutta toisaalta 10 prosenttia voidaan pitää joka yllättävän hyvänä määränä, kun vertaa keskisuuriin kuntiin, joista 14 % raportoi sosiaalisen kestävyysmittareita.

Kestävyysmittareiden yleisyys kunnissa ja etenkin tarkemmin eri kokoisissa kunnissa antaa osviittaa siitä, miten laajasti kunnat raportoivat kestävyysmittauksesta tilinpäätöksissään. Seuraavaksi tutkimuksessa perehdytään tarkemmin siihen, minkälaisia kestävyysmittareita aineistosta löytyi. Aineiston tulosten esittely noudattaa jo mainittua jaottelua, jossa erotellaan kestävyiden mittarit ekologisiin, taloudellisiin ja sosiaalisiin mittareihin.

4.3 Ekologisen kestävyiden mittarit

Kuten aikaisemmin mainittiin, aineistosta kerätyt ekologisen kestävyiden mittarit listattiin aineiston analyysissä Excel-tiedostoon ja samalla laskettiin kunkin mittarin yleisyyttä. Mittarit analysoitiin ja sen perusteella tehtiin luokittelu neljään luokkaan. Tehty luokittelu ei perustu mihinkään tutkimuskirjallisuudesta löytyvään teoriaan, koska saatu aineisto ei sellaisen käyttöä puolla. Luokat ovat seuraavat: 1) Yksikkömittarit, 2) Johdon työkalut 3) kappalemääräiset mittarit sekä 4) laadulliset mittarit. Luokkien nimet eivät avaa vielä itse mittareiden ominaisuuksia enempää, mutta antavat kuitenkin osviittaa siitä, miten kunnat mittaavat ekologisen kestävyiden toteutumista kunnassa. Kuviossa 1 on esitetty ekologisen kestävyiden mittareita kuntien tilinpäätöksissä. Mittari on kuviossa sitä isommalla, mitä enemmän se toistui tilinpäätöksissä.



Kaavio 1 Ekologisen kestävyysmittarit kuntien tilinpäätöksissä

Analyysin perusteella yksikkömittareita löytyi kunnista huomattavasti eniten. Yksikkömittareihin sisältyy mittarit, jotka mittaavat jonkin arvon muuttumista tietyssä yksikössä, esim. paino, kWh, CO₂-päästöt, tilavuus, eurot, pinta-ala ja kilometrit. Ne ovat selkeitä ja numeerisia mittareita, jolloin vertailu edellisten vuosien tuloksiin sekä muihin kuntiin on helppoa. Yksikkömittareiden käyttö voi edellyttää kuitenkin erilaisia tekniikoita, joilla dataa saadaan kerättyä. Kaikista yleisin ekologisen kestävyysmittari kunnissa oli päästöt, useissa tapauksissa CO₂-päästöt. Päästöjen mittaaminen vaatii kunnalta paitsi tekniikkaa ja välineitä, myös osaamista ja mahdollisesti kumppaneita, jotta päästöt voidaan laskea tarpeeksi luotettavasti. Toisaalta voidaan sanoa, että päästöjen todellista tasoa ei voida kunnissa absoluuttisesti selvittää, mutta kuntien päästömittarit antavat vähintäänkin suuntaa antavaa informaatiota siitä, minkä suuruiset päästöt ovat ja mihin suuntaan ne ovat kunnan osalta kehittymässä. Kunnissa esiintyi myös paljon energian- ja sähkön- ja lämmönkulutuksen mittareita. Kunnat mittaavat muun muassa kiinteistöjen sekä infran energiankulutusta. Kiinteistöjen energian- ja lämmönkulutus ovat kunnissa isossa roolissa, kun ajatellaan ekologista kestävyyttä. Kunnat voivat edistää ekologista kestävyyttä vaihtamalla energianlähteet uusiutuviin. Useissa kunnissa mitattiinkin uusiutuvan energian määrää. Muita yleisiä yksikkömittareita kuntien tilinpäätöksissä olivat muun

muassa biopohjaisten polttoaineiden määrä, jätteiden määrä (kg), kemikaalien määrä, ruokahävikin määrä (kg), tilatehokkuus sekä vedenlaatu. Kunnat käyttävät yksikkömittareita laajasti eri toimialoilla, keskittyen kuitenkin eniten liikenteeseen ja toimitiloihin.

Toisena ekologisten kestävyysmittareiden luokkana esiteltiin johdon työkalut. Näiden voidaan katsoa olevan välillisiä toimenpiteitä ekologisen kestävyys edistämiseksi. Johdon työkaluihin sisältyy erilaiset kestävä kehityksen hankkeet, ohjelmat, suunnitelmat, selvitykset, kriteerit ja sopimukset. Vaikka näiden toimien vaikutukset ekologisen kestävyys kannalta ovat useimmiten vain välillisiä, on niillä perusteltu rooli osana kunnan toimintaa. Kunnan omien toimintojen osuus päästöistä on yleensä alle 20 prosenttia, joten kunnan tehtävänä on toimia ennen kaikkea esimerkkinä, ohjaajana ja mahdollistajana (Seppälä & Hildén 2021, 51). Hankintojen kriteerit nostettiin useassa kunnassa esille ekologisen kestävyys tavoitteiden mittarina. Hankintojen tekeminen ovat yksi iso osa kunnan toimintaa, ja kunnilla on paljon vaikuttamisvaltaa siihen, minkälaisia hankintoja kunnassa tehdään. Toisaalta myös viestintä sekä ilmastokokoukset nousi muutamissa kunnissa esille. Näitä johdon työkaluja mitataan kunnissa usein määrällisesti, joten sinänsä tämä toinen luokka voitaisiin myös asettaa kolmannen luokan (kappalemääräiset mittarit) alle, mutta koska näitä kunnan viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden käyttämiä toimia esiintyi runsaasti tilinpäätöksissä, erotettiin ne omaksi luokakseen. Toisaalta tässä luokassa mittarit ovat usein epämääräisiä ja myös siten epäluotettavia, mittari saattoi olla ”selvityksen eteneminen”. Tällöin mittari antaa melko paljon vapauksia sen suhteen, voidaanko tavoite katsoa toteutuneeksi. On aiheellista pohtia, asetetaanko mittari tarkoituksella epäselväksi, jolloin kunnan on helpompi raportoida tavoite toteutuneeksi, ja siten saada tilinpäätös näyttämään paremmalta.

Kolmas luokka, eli kappalemääräiset mittarit ovat idealtaan samantapaisia kuin yksikkömääräiset mittarit; ne ovat numeerisia ja siten helposti vertailtavia. Tässä luokassa yleisin mittari kunnissa oli joukkoliikenteen ja/tai kävelyn ja pyöräilyn määrä. Joukkoliikenteen matkustajamäärä on selkeä mittari, jota kunnassa pystytään seuraamaan ja laskemaan ilman erillisiä järjestelmiä, ja siten sen voidaan katsoa olevan helppo ja selkeä mittari toteuttaa. Tämän takia se nousi myös yhdeksi yleisimmistä ekologisen kestävyys mittareista kunnissa. Korkeampi joukkoliikenteen matkustajamäärä indikoi kunnalle ekologisen kestävyys edistymistä, koska oletuksena usein on, että yksityisautoilu vähenee, jolloin myös päästöt vähenevät. Sen sijaan kävelyn ja pyöräilyn määrää voi olla vaikeampi mitata, ja esimerkiksi pyöräilyn ja kävelyn määrän selvittäminen voi vaatia erillistä tekniikkaa. Tällaista tekniikkaa ei välttämättä löydy kuin isoimmista kaupungeista: Tampereen kaupunki esimerkiksi selvittää jalankulkijoiden määrää mittauspisteiden avulla

(Tampereen kaupungin tilinpäätös 2022, 131). Aineistosta löytyi myös useita mittareita, joita ei ollut juuri avattu lukijalle; ”tehdyt toimenpiteet tai ”ilmastoviisaat toimenpiteet”. Nämäkin ovat epäilemättä kappalemääräisiä mittareita, koska tehtyjen toimenpiteiden määrää voidaan laskea, mutta maininnat jättävät epäselväksi sen, mitä itse mittarit ovat. Muita aineistosta löytyneitä kappalemääräisiä mittareita ovat muun muassa luonnonsuojelu- ja rauhoitettujen alueiden määrä, asukkaiden osuus kestävien liikkumismuotojen vyöhykkeillä, latauspisteiden määrä/asukas, toteutuneiden lämmitysmuotojen muutokset sekä kestävien investointien määrä alueelle.

Neljäntenä ja pienimpänä luokkana aineistosta nousi laadulliset mittarit. Aineistossa mainittiin kyselyt ja asiakaspalautteet yhtenä ekologisen kestävyysmittarina. On huomattava, että kyselyt esimerkiksi kuntalaisilta eivät niinkään tuo kunnalle absoluuttista tietoa ekologisen kestävyysmittarista, mutta niillä voidaan selvittää esimerkiksi kuntalaisten tekemiä kestävä kehityksen tekoja arjessaan. Toinen aineistosta esiin noussut laadullinen mittari oli hankintojen paikallisuusaste sekä elinkaari- ja vaikuttavuuslaskelmat hankintoja tehdessä. Näistäkin kunta saa numeerista dataa, mutta mittarina tämä luo etenkin laadullista informaatiota tavoitteiden toteutumisesta.

Näiden neljän luokan lisäksi aineistosta löytyi myös maininnat ”Hiilineutraalisuussuunnitelmassa olevien mittareiden seuranta”, ”Hinku-tavoitteiden toteuma” ja ”ekokompassi”. Näitä hiilineutraalisuussuunnitelmassa olevia mittareita ei voida suoraan luokitella mihinkään edellä mainittuihin luokkiin, koska maininta ei tarkalleen kerro, minkälaisia mittareita suunnitelmasta löytyy. On kuitenkin huomionarvoista, että kunta raportoi tilinpäätöksessä joidenkin kestävyystavoitteiden mittareiden osalta näinkin epätarkasti. Moni kunta on mukana hiilineutraali kunta eli Hinku-verkostossa, ja sillä on tavoitteita verkostossa oleville kunnille (Hiilineutraalisuomi.fi 2023). Kuitenkin toteuma oli yhdessä kunnassa muotoiltu melko tulkinnanvaraisesti: ”Hinku-raportointi tehty”. Jos mittarit olisi raportoitu auki, olisi niiden toteumaa voinut arvioida luotettavammin. Ekokompassi taas on organisaatioiden käyttöön tarkoitettu ympäristöjärjestelmä ja johtamistyökalu, jolla kunta saa apua ja valmiin järjestelmän ympäristötavoitteiden asettamiseen ja mittaamiseen (Ekokompassi.fi 2023). Maininta Ekokompassin käyttämisestä mittarina ei myöskään avaa itse mittarien ominaisuuksia ja laatua, joten sekin jäi luokittelun ulkopuolelle. Tutkimuksen kannalta on kuitenkin kiinnostavaa, miten eri tasoisesti ja tarkkuusastella kunnat raportoivat käyttämistään mittareista ja mittausjärjestelmistä.

4.4 Taloudellisen kestävyysmittarit

Aineiston analyysin perusteella talouden kestävyyyden mittareita löytyi enemmän erilaisia, ja tästä syystä mittarit luokiteltiin kuuteen luokkaan, jotka kuvaavat mittareiden keskeisiä ominaisuuksia. Luokat ovat seuraavat: 1) Tilinpäätöksen tunnusluvut, 2) Kunnan menot ja kustannukset, 3) Kunnan tulot, 4) Ei-rahalliset mittarit, 5) Laadulliset mittarit ja 6) Talouden seuranta. Ensimmäinen luokka, eli tilinpäätöksestä poimittavat taloudelliset tunnusluvut ovat mittareita, jotka nousevat esiin tutkimuskirjallisuudessa (Rautiainen 2004). Sen sijaan muut luokat perustuvat analyysin tuloksiin. Kuviossa 2 kuvataan tilinpäätöksessä raportoituja taloudellisia mittareita ja niiden yleisyyttä. Suurempi kirjainkoko merkitsee mittarin suurempaa esiintyvyyttä tilinpäätöksissä.



Kuvio 1 Taloudellisen kestävyuden mittarit kuntien tilinpäätöksissä

Erilaiset talouden tunnusluvut ovat ehkä ilmeisimpiä taloudellisen kestävyysmittareita, kuten myös kuviosta 2 voidaan päätellä. Mittarit ovat joko suoraan luettavissa tilinpäätöksessä, tai ne voidaan muodostaa esimerkiksi jakamalla kunnan lainamäärä asukasluvulla, näin saadaan aineistossa hyvin usein esiintynyt mittari lainamäärä/asukas. Kaikista yleisin taloudellisen kestävyysmittari

oli tilikauden tulos. Mittariin liitetään usein tarkennuksia tai tavoitetaso, esimerkiksi ”kertynyt yli/alijäämä per asukas” ja ”tilikauden tulos 0”. Aineisosta löytyi myös tunnuslukumittareita, jotka eivät olleet kovin yleisiä; ”kassavirta” sekä ”kassavarat vähintään 15 päivää”. Vaikka aineiston perusteella yli puolet kunnista ei tilinpäätöksissään raportoi taloudellisen kestävyysmittareita, on melko varmaa, että kaikki kunnat silti käyttävät näitä talouden tunnuslukuja eräänlaisina mittareina arvioidessaan kunnan talouden kestävyttä ja raportoivat niistä mahdollisesti muualla tilinpäätöksessä. Taloudellisten tunnuslukujen merkitys kunnan talouden johtamisessa on siis paljon suurempi kuin tämä tutkimuksen aineisto antaa ymmärtää, ja se on hyvä huomioida tässä yhteydessä.

Toinen luokka sisältää kunnalle koituvia kustannuksia ja menoja, muun muassa kunnan nettomenot, käyttökustannukset per asukas sekä palveluiden kustannukset verrattuna muihin kaupunkeihin. Toisaalta aineistosta löytyi myös tarkempia mittareita, joissa kustannuserä oli yksilöity: kouluruokailun ja siivouspalvelun suoritehinnat ja kehitys, tilakustannukset, sote-ostopalveluiden toteuma ja henkilöstökustannukset. Kunnalle koituvia kustannuksia mitataan usein asukasta kohti tai verrataan muihin vastaavan kokoisiin kuntiin, kuten myös tunnuslukumittareita. Kunnat pystyvät osin vaikuttamaan menoihin ja kustannuksiin, ja siinä mielessä voi olla mielekästä mitata kustannusten kehitystä ajassa.

Kolmas mittarien luokka voidaan nähdä ikään kuin vastakohtaisena toisen luokan meno- ja kustannusmittareille; luokkaan kuuluu nimittäin mittarit, jotka mittaavat monenlaisia kunnan saamia tuloeria. Tähän luokkaan kuuluu muun muassa veroasteiden mittarit: kunnallisveroprosentti, kiinteistöverotulot sekä yhteisöverotulot. Kiinteistöverotulo sekä yhteisöverotulo ovat siinä mielessä samansuuntaisia mittareita, että kunta pyrkii saamaan mahdollisimman suuret verotulot. Sen sijaan kunnallisverotuloprosentti mittarina on moniselitteisempi; kunta saattaa usein verrata sitä verrokkikuntiin, eikä sen haluta nousevan liian korkeaksi, koska silloin se heikentää kunnan kilpailukykyä. Toisaalta kunnat käyttävät taloudellisen kestävyysmittareina myös saatuja avustuksia ja hankerahoituksia, tyhjiä kiinteistöjen myynnistä saatua tuottoa ja lupa-, valvonta- ja pysäköintivirhemaksuista saatuja tuloja. Yhdessä kunnassa mittarina käytettiin myös sijoitussalkkujen tuottoa prosenttia/vuosi.

Neljäntenä luokkana on ei-rahamääräiset mittarit, toisinaan luokka voisi olla myös lukumääräiset mittarit. Talouden mittaaminen on usein ensisijaisesti rahamääräistä, mutta aineiston perusteella myös suorite- ja kappalemäärät voivat toimia taloudellisen kestävyysmittarina. Kunnissa raportoitiin muun muassa monenlaisia käyttöasteita mittareina: toimitilojen, laitoshoidon,

asuntojen ja varhaiskasvatuspaikkojen käyttöasteesta. Lisäksi mittareina oli myös toteutuneiden kurssien määrä kouluissa, yritysten sijoittuminen kuntaan ja tarjousten määrä tarjousta kohden. Työllisyysaste nousi myös aineistosta esiin, mutta sen käytöstä taloudellisen kestävyysmittarina raportoitiin yllättävän harvassa kunnassa. Kunnat melko varmasti seuraavat työllisyysasteen kehitystä kunnassaan, mutta sitä ei aineiston perusteella mielletä ainakaan kovin usein taloudellisen kestävyysmittariksi.

Viidentenä luokkana on ekologisen kestävyysmittareiden luokasta tuttu laadulliset mittarit. Myös taloudellista kestävyyttä mitataan kunnissa laadullisesti, melko samoilla mittareilla kuin ekologista kestävyyttäkin; tilinpäätöksissä mainittiin kyselyt, palautteet, hankintojen elinkaari ja vaikuttavuuslaskelmat sekä palveluiden vaikuttavuusindeksi ja arvioitua hyödyt. Tilinpäätöksissä ei ollut tarkempaa mainintaa siitä, mitä asiakaskyselyillä tai käyttäjätyytyväisyyskyselyillä oikeastaan mitataan, mutta ne saattavat liittyä vaikuttavuuteen. Vaikuttavuus nousee esiin aiemmassa tutkimuksessa yhtenä julkisen talouden tuloksellisuuden osana, ja siten vaikuttavuus on merkittävä osatekijä taloudellisessa kestävyudessa. Näitä laadullisia vaikuttavuutta mittaavia mittareita esiintyi tilinpäätöksissä suhteessa vähän siihen nähden, kuinka tärkeänä osana taloutta ne nähdään etenkin alan tutkimuksessa.

Kuudes luokka on nimeltään talouden seuranta, ja luokkaan kuuluvat mittarit ovat oikeastaan ylätasen mittareita, jotka käsittävät oikeastaan kaikki viiden edellisen luokan mittarit. Kuudennen luokan mittarit ovat siis tarkkuusasteeltaan epätarkempia, mutta koska tämänkaltaisia mittareita esiintyi aineistossa paljon, luotiin niille kuudes luokka. Tilinpäätöksissä mainittiin hyvin paljon talousarvion toteutuminen mittarina taloudellisen kestävyysmittareille. Talousarvion toteuman seurantaan liittyy vahvasti kuukausiraportit ja osavuositarkastukset, joilla kunta seuraa talousarvion toteutumista. Myös talouden tasapainottamisohjelma ja kriisikuntakriteerit mainittiin usein mittareina. Ne sisältävät erilaisia talouden tunnuslukuja, joista jo mainittiin aiemmin. Hieman yllättävänä voidaan pitää, kuinka usein kriisikuntakriteerit nousivat esiin taloudellisen kestävyysmittarina. Kun kunnassa täyttyy yksi tai useampi kriisikuntakriteeri, ei välttämättä voida puhua samaan aikaan kestävästä taloudesta. Lisäksi aineistossa mainittiin mittarina taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen sekä strategia. Tavoitteiden toteutuminen varmasti indikoi taloudellista kestävyyttä, riippuen toki tavoitteiden sisällöstä. Maininta strategiasta mittarina ei avaa lukijalle, miten strategian avulla tavoitetta mitataan, mutta kyse voi olla strategian toteutumisen asteesta. Nämä edellä mainitut mittarit ovat ylätasen mittareita, jotka sisältävät tai edellyttävät monia yksittäisiä mittareita.

4.5 Sosiaalisen kestävyden mittarit

Sosiaalisen kestävyden mittareita löytyi aineistosta odotetustikin vähemmän kuin ekologisen ja taloudellisen kestävyden mittareita, mutta mittareita löytyi laaja joukko erilaisia. Sosiaalisen kestävyden mittaamiseksi ei ole vielä vakiintunut mitään tiettyjä mittareita, toisin kuin ekologisen kestävyden osalta (Kautto & Metso 2008, 417). Sosiaalisen kestävyden mittareista muodostettiin analyysissä neljä yläluokkaa. Myös näiden sosiaalisten mittareiden luokittelu pohjautuu aineistoon, sillä siten aineistoa saatua aineistoa voidaan ymmärtää parhaiten. Luokittelussa luodut luokat ovat 1) Kyselyt ja muut laadulliset mittarit 2) Osallistumisasteet, 3) toimenpiteet ja 4) Määrälliset mittarit. Kuten voidaan nähdä, tietyt luokat toistuvat kaikilla kestävyden osa-alueilla, mutta eroja kuitenkin löytyy.



Kuvio 2 Sosiaalisen kestävyden mittarit kuntien tilinpäätöksissä

Sosiaalisen kestävyden tavoitteita mitataan aineiston perusteella huomattavasti enemmän erilaisilla kyselyillä ja palauteilla kuin ekologisen ja taloudellisen kestävyden tavoitteita. Luokittelun ensimmäisessä luokassa toistui useimmiten työtyytyväisyyskyselyt ja henkilöstötyytyväisyyskyselyt, joka näkyy myös kuviosta 3. Niillä mitataan henkilöstön hyvinvointia ja sitä kautta myös sosiaalisen

kestävyyden toteutumista kunnassa. Myös kouluterveyskyselyt nousivat useamman kunnan tilinpäätöksessä esiin. Kyselyn maininta mittarina ei vielä kerro kovin tarkkaan, mitä kunta haluaa mitata, mutta hyvin yleinen tavoite on hyvinvoinnin lisääminen. Jotkut kunnat olivat spesifioineet tarkemmin kyselyä mittarina; mm. koulukiusaamista, harrastavien lasten määrää sekä koulunkäynnin mielekkyyttä haluttiin mitata kouluterveyskyselyllä. Kunnat mittaavat myös asiakaskokemusta ja liittävät sen sosiaaliseen kestävyYTEEN; tapahtuman saama palaute sekä asiakastytytyväisyysmittaukset toistuivat mittareina tilinpäätöksissä. Ensimmäiseen luokittelun luokkaan sisällytettiin myös muita laadullisia mittareita, mm. toiminnan arviointi, syrjäytymisvaarassa olevien lasten seuranta sekä kokemus syrjinnästä. Tämänkaltaisia mittareita voi olla vaikeaa määrittää lukumääräisesti, ja kunnan täytyy itse määritellä mittari tarkemmin.

Toinen luokittelun perusteella syntynyt luokka on osallistumisasteet. Kunnat mittaavat paitsi järjestämiensä tapahtumiin ja palveluihin osallistuvien määrää, myös opiskelijoiden osuutta kaikista asukkaista. Osallistumisasteiden mittaus painottuu kunnissa selvästi lapsiin ja nuoriin; mitataan muun muassa jatko-opiskelijoiden osallistumisastetta, ohjaus- ja vastuuvälvönnän piirissä olevia nuoria, varhaiskasvatuksen osallistumisastetta ja kodin ulkopuolelle sijoitettujen lasten osuutta. Näillä kunta pystyy mittaamaan esimerkiksi yhdenvertaisuuden toteutumista, ja osallistumisasteet indikoivat suoraan kunnalle, jos jollain toimialueella on parannettavaa. Lisäksi muita mittareita olivat muun muassa työllisyystoimintaan osallistuneiden määrä, hakijoiden määrä avoimna oleviin tehtäviin sekä liikuntaryhmien osallistujamäärät. Työllisyyden edistäminen nähdään kunnissa taloudellisen kestävyYDEN lisäksi sosiaalisen kestävyYDEN ja vastuullisuuden osa-alueena. Työllisyyspalvelut siirtyvät kuntien vastuulle vuoden 2024 aikana (Valtioneuvosto 2021), ja tällöin työllisyyden mittaaminen ja erilaiset työllisyystoimet saattavat nousta kunnissa entistä isompaan rooliin.

Kolmantena mittariluokkana on erilaiset toimenpiteet, joita kunta tekee ja niitä tarkastelemalla mittaa sosiaalista kestävyYTTÄ. Tässä luokassa korostuu suunnitelmat, esimerkiksi yhdenvertaisuussuunnitelmat, hankkeet, koulutukset, sidosryhmät, keskustelutilaisuudet ja päätökset. Monet kunnan toimenpiteistä vaikuttavat epäsuorasti sosiaaliseen kestävyYTEEN, mutta toisaalta kunnan rooli on rajallinen, ja erilaiset ylemmän tason ohjaavan tason toimenpiteet ovat myös välttämättömiä, että myös käytännön toimet mahdollistuvat. Lähempänä kuntalaisia olevia toimenpide mittareita ovat muun muassa pedagogisten kokeilujen määrä, aktiivinen toimijuus Lukeva kunta- verkostossa, yhdenvertaisuus- ja monikulttuurisuusmateriaalin saatavuus kouluissa sekä varhaiskasvatuksen tarjoaminen kaikille. Osa toimenpiteistä ei ole välttämättä lukumääräisesti

laskettavissa, joten niitä on vaikeaa mieltää mittarina. Toisaalta kunnat seuraavat toimenpiteiden toteutumista, ja määrittelevät toimenpiteiden toteutumisen mukaan tavoitteen toteutumisen.

Melko lähellä toimenpidemittareita ovat määrälliset mittarit, jotka ovat nimensä mukaisesti laskettavia määreitä, mutta jotka eivät varsinaisesti ole kunnan erillisiä toimenpiteitä. Myös tässä luokassa esiin nousee henkilöstön mittaaminen; useassa tilinpäätöksessä mainitaan mittariksi sairauspoissaolojen määrä. Yhdessä mittarissa oli myös tarkennuksena *työhön liittyvät* sairauspoissaolot. Sairauspoissaolojen seurantaan perustuen voidaan myös asettaa uusia tavoitteita ja miettiä keinoja, jolla sairauspoissaolot saadaan vähenemään. Myös aiemmin mainittu työllisyys nousee esiin määrällisissä mittareissa, nimittäin kunnissa mitataan työttömyyttä, työllistämisehtoja sisältävien työ- ja oppisopimuspaikkojen määrää ja työllistämisehtoja sisältävien hankintojen määrää. Kuten jo aikaisemmin on tullut esille, hankinnat ovat yksi merkittävimmistä tehtävistä kunnassa, joiden kautta kunta voi vaikuttaa kestävän kehityksen edistämiseen. Hankinnat, joissa kriteereinä käytetään erikseen sosiaalisen kestävyiden teemoja, antaa viestiä ulospäin kunnan arvoista. Sosiaaliseen kestävyteen liittyy aiemmin mainittujen työllisyyden ja hyvinvoinnin lisäksi monikulttuurisuuden ulottuvuus, ja aineistosta nousi esille mittari A1-kieliryhmien määrä sekä muiden vapaaehtoisten kieliryhmien määrät. Suomen kielen kurssien määrällä kunnat mittaavat maahanmuuttajien kouluttamiseen liittyviä tavoitteita, joka siten voidaan arvioida sosiaalisen oikeudenmukaisuuden toteutumista (Kautto & Metso 2008, 417). Muita määrällisiä mittareita kunnissa on muun muassa kirjastoreitin kattavuus ja käyttöaste, päättötodistusten lukumäärä sekä sijoittuminen kestävän kehityksen kuntavertailussa. Kunnat raportoivat aineiston mukaan hyvin laajasti erilaisia ja eri toimialoihin kytkeytyviä mittareita, ja siksi mittareita on osin vaikeaa luokitella.

Näiden neljän luokan lisäksi aineiston mukaan kunnissa raportoitiin sosiaalisten kestävyystavoitteiden osalta myös ylemmän tason mittareita tai mittausjärjestelmiä, kuten SDG-mittarit ja HYTE-mittaristo. Näitä ei luokiteltu mihinkään edellä mainittuun neljään luokkaan, koska mittareiden ominaisuudet eivät maininnasta selviä. SDG-mittareilla (Sustainable Development Goals) tarkoitetaan oletettavasti YK:n Agenda 2030-ohjelmasta johdettuja tavoitteita ja mittareita. HYTE-mittaristolla taas viitataan todennäköisesti uuteen hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen HYTE-kertoimeen, joka toimii Kuntaliiton (2023) mukaan ikään kuin rahoituskriteerinä hyvinvoinnin ja terveydenedistämisen valtionosuudelle. HYTE-kerroin sisältää yhteensä 20 erilaista mittaria, joista kuusi liittyy toiminnan tuotoksiin ja 14 kunnan omiin toimenpiteisiin (Kuntaliitto, 2023).

4.6 Tutkimuksen rajoitteet

Kandidaatintyön rajallisuuden takia aineistonkeruussa on jouduttu tekemään muutamia rajauksia ja valintoja, joilla mahdollisia yksittäisiä mainintoja on pakostakin jäänyt tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Aineistonkeruu tehtiin tiettyjä hakusanoja käyttämällä, mikä tarkoittaa sitä, että saatu aineisto on rajallinen, eikä kata kaikkia ilmaisia, joita kestävyydelle voidaan tilinpäätöksissä liittää. Hakusanoja oli tässä tutkimuksessa vain kuusi, ja saatu aineisto perustuu siihen, että hakusana löytyi tavoitteesta, mittarista tai toteumaosioista. Osa tilinpäätöksistä on skannatussa muodossa, jolloin hakusanoja ei voitu käyttää. Tällöin tilinpäätöksen tavoiteosiot luettiin läpi, ja otettiin mukaan mittarit, joiden yhteydessä oli maininta jostakin yllä mainituista hakusanoista.

Kuntien tavoitteiden raportoinnille tai kestäväen kehityksen ilmaisuille ei ole vielä kehittynyt standardeja, vaikka akateemisella kentällä näin jo olisikin. Siten ilmaiset, joita kunnat käyttävät kestäväen kehityksen tavoitteista ja mittareista raportointiin, vaihtelevat paljonkin. Tähän tutkimukseen otettiin mukaan kuitenkin tutkimuskirjallisuudessa yleisesti vakiintuneita termejä sekä muutamia lisätermejä aineiston alustavan selailun perusteella. Näitä termejä kuten *tasapaino*, *yhdenvertaisuus* ja *ilmasto* esiintyi toistuvasti kuntien kestävyysraportoinnissa, ja siksi ne valikoituivat mukaan. Sen sijaan vähemmän käytettyjä termejä kuntien tilinpäätöksissä olivat muun muassa *ympäristöystävällisyys* ja *vihreys*, ja siksi ne rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle, vaikka näidenkin termien alla oli erilaisia kestäväen kehityksen tavoitteita ja mittareita.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tutkimuksen tarkoituksena oli vastata kysymyksiin: *Minkälaisia kestävyysmittareita Manner-Suomen kuntien tilinpäätöksissä on mainittu?* ja *Miten laajasti Manner-Suomen kunnat raportoivat kestävyysmittareista tilinpäätöksissä?* sekä *Minkälaisia mittarit ovat laadullisesti?* Kestävyysmittarien raportointia kuntien tilinpäätöksissä ei olla viime vuosina tutkittu, vaikka kestävyyttä mittaavia mittareita sekä kuntien tilinpäätöksiä on tutkittu erikseen paljonkin. Tutkielman tarkoituksena on yhdistyä tieteelliseen keskusteluun kestävyysmittareista kunnissa ja avata näkökulmia kestävyysmittareiden tyypeistä, laajuudesta ja laadusta.

Tutkimuksesta selvisi, että kestävyysmittarien raportointi on kunnissa hyvin vaihtelevaa. Mittareita löytyi paljon erilaisia, ja ne voidaan ominaisuuksiensa perusteella jakaa noin 4–6 luokkaan.

Suomalaisilla kunnilla ja kaupungeilla on omat erityispiirteensä, vahvuutensa ja heikkoutensa. Kestävän kehityksen mittareiden tulisi olla joustavia ja sovellettavissa erilaisiin kuntiin ja erilaisiin olosuhteisiin. Siksi voidaan pitää perusteltuna, että kunnista löytyy useita erilaisia mittareita. Mittariston pitäisi heijastaa paikallisia olosuhteita ja painotuksia. Toisaalta kuntien vertailu olisi helpompaa, jos kunnat käyttäisivät yhteneväisiä mittareita (Feiden & Hamin 2011, 10).

Kuten analyysin tuloksista kävi ilmi, isompien kaupunkien tilinpäätöksissä ekologisen kestävyysmittaaminen on yleisempää kuin taloudellisen ja sosiaalisen kestävyysmittaaminen, kun taas keskisuurissa ja pienissä kunnissa taloudellisen kestävyysmittaaminen on yleisintä. Yksi mielenkiintoinen havainto aineistosta oli, että joissakin isoissa kaupungeissa ekologisia mittareita on raportoitu hyvinkin paljon, mutta sen sijaan sosiaalinen ja taloudellinen kestävyys puuttuu tavoitteista ja mittareista kokonaan. Vaikuttavuuden mittarit taloudellisen kestävyysmittaamiseen ovat mielenkiintoinen tulos, koska kestävä talouden mittaamiseen on monia niin sanotusti helppoja ja valmiita mittareita, joten on hienoa, että kunnista löytyy myös resursseja ja tahtotilaa mitata myös vaikuttavuutta. Se viestittää, että taloudellisuus ja talouden kestävyys ymmärretään kunnassa mahdollisesti syvällisemmin ja laajemmin.

On aiheellista pohtia myös mittareiden puuttumisen syitä, koska suuressa osassa kuntia ei mittareista raportoitu. Kestävän kehityksen määritelmä käsitteenä on niin yleinen ja laaja, joka voi itsessään tehdä mittaamisesta vaikeaa (Kautto & Metso 2008, 418–419). Mittareiden puuttumista kunnan tilinpäätöksessä ei voi vetää yksiselitteisiä johtopäätöksiä kunnan suorittamasta mittaamisesta; usean kunnan kohdalta käy ilmi, että kunnalla on talouden tasapainottamisohjelma, josta todennäköisesti löytyy mittareita. Näin on myös ekologisen ja sosiaalisen kestävyysmittaamisen osalta; kunnissa on ympäristöohjelmia, ilmasto-ohjelmia ja yhdenvertaisuusohjelmia sekä monenlaisia muita ohjelmia, joissa tavoitteet ja niiden mittarit ovat kattavammin raportoitu. Toisaalta joidenkin kuntien osalta oli myös niin, että tilinpäätöksessä talousarvion toteutuma -osiossa oli paljonkin raportointia kestävästä kehityksestä ja monia selkeitä ja konkreettisia kestävä kehityksen tavoitteita, mutta mittareita ei ollut raportoitu ollenkaan. Tehty toimenpide tai toteuma saattaa osaltaan kertoa siitä, mitä mittaria on käytetty, mutta aina näin ei ole.

Kestävän kehityksen ja erityisesti sosiaalisen kestävyysmittaamisen puutteellinen raportointi suomalaisissa kunnissa voi johtua useista syistä, jotka heijastelevat haasteita ja prioriteetteja kunnissa ja laajemmin yhteiskunnassa. Yhtenä syynä saattaa olla mittaamisen monimutkaisuus; kunnan voi olla vaikeaa löytää yhtenäisiä mittareita, jotka kuvaisivat kaikkia sosiaalisen kestävyysmittaamisen osa-alueita,

kuten koulutusta, tasa-arvoa ja työllisyyttä. Toisena syynä voidaan nostaa esiin resurssien puute (Giacomini ym.2018, 3). On mahdollista, että heikommassa taloudellisessa tilanteessa oleva kunta käyttää mittareita, jotka ovat helposti saatavilla ja kustannustehokkaita, tällöin usein sosiaalisen kestävyysmittarit jäävät paitsioon. Kolmantena syynä voidaan nähdä kestävyysmittareiden puuttuminen kansallisella tasolla (Kautto & Metso 2008, 417). Kunnilla voi olla vaikeuksia valita vertailukelpoisia kestävyysmittareita, jos niitä ei ole vakiintunut kansalliselle tasolle. Sosiaalisen kestävyysmittareiden ja tavoitteiden systemaattinen integroiminen päätöksentekoon voisi auttaa varmistamaan, että kaikki kestävä kehityksen ulottuvuudet otetaan huomioon kunnallisessa politiikassa ja toiminnassa. Toisaalta myös eri sidosryhmien kuuleminen ja osallistaminen sosiaalisen kestävyysmittareiden kehittämiseen voisi edesauttaa sosiaalisen näkökulman huomioimisessa.

Tutkimuksesta kävi ilmi, että ekologisissa mittareissa on suhteessa paljon erilaisia selvityksiä, suunnitelmia ja ohjelmia. Toki niilläkin on oma paikkansa, mutta useissa kunnissa esimerkiksi hiilineutraalisuuden edistämisen tavoite kuitataan toteutuneeksi mittarilla, joka on selvityksen eteneminen tai viestintäkampanja. Kunnilta voisi peräänkuuluttaa konkreettisempia toimia, koska kunnilla on merkittävä rooli kestävä kehityksen edistämässä. Kuitenkin osalla kunnista oli hyvinkin konkreettisia ja yksityiskohtaisia mittareita, ja niiden osalta taas voidaan pohtia sitä, katoaako kestävyysmittareiden kokonaiskuva, jos raportoidaan vain yksittäisiin vaikutukseltaan pieniin toimintoihin keskittyvistä tavoitteista. On vaarana, että mittarit jäävät irrallisiksi tavoitteisiin nähden (Kautto & Metso 2008, 419).

Kuten jo aineiston analyysissä kävi ilmi, kunnat raportoivat tavoitteille toisinaan hyvin epätarkkoja mittareita, kuten ”tehdyt toimenpiteet”. Onkin aiheellista pohtia, miten tämänkaltaiset ”mittarit” näyttäytyvät kuntalaisille tai muille mahdollisille kunnan sidosryhmille agenttiteoreettisesta näkökulmasta käsin. Mainitun kaltaisia mittareita voidaan tuskin pitää kovin vastuullisena tapana raportoida kunnan toimintaa ja tavoitteiden toteutumista. Mittareiden laatua voidaan arvioida myös tavoitetasosta käsin; aineistossa tuli esiin myös epätarkkoja tavoitetasoja mittarille, esimerkiksi ”tilikauden tulos riittävä”. Tässä tapauksessa ei voida oikeastaan luotettavasti arvioida tavoitteen toteutumista, koska tavoitetaso on määritelty niin epämääräisesti.

Myös tavoitteen toteuma kertoo mittarin laadusta, varsinkin silloin kun toteuma on sanallisesti selitetty auki. Toteuma saattaa nimittäin paljastaa, että itse mittaria ei olla välttämättä käytetty. Yhden kunnan tilinpäätöksessä tavoitteen mittareina oli ”energiankulutus ja kierrätyksen lisääntyminen”, mutta toteumana oli ”tiedottaminen”. Tavoitteen osalta ei siis olla käytetty raportoituja mittareita.

Raportoitu toteuma itsessäänkin oli niin epäselvä, että tämänkaltaista kestävyysraportointia voidaan pitää melko heikkolaatuisena. Syynä voi olla, että on tarvetta asettaa kunnianhimoisia tavoitteita ja mittareita miettimättä kuitenkaan tavoitteen asiantavaiheessa kuitenkaan sitä, miten mittaaminen todellisuudessa toteutetaan, ja mikä on haluttu toteuma.

Aineiston perusteella kunnat ymmärtävät mittari -käsitteen eri tavoin, tai ainakin sen alle laitetaan joissakin kunnissa jotain muuta kuin mittari. Nämä tapaukset olivat tosin vähemmistössä, mutta on kuitenkin huomionarvoista, että mittari -kohdan alle saatetaan kirjata tavoite tai toimenpide, kuten "Luodaan henkilöstölle kannustinjärjestelmä kestävän liikkumisen edistämiseen" tai "Ekologisuuden teemaa sisällytetään varhaiskasvatuksen ja perusopetuksen toimintaan ja oppiaineisiin". Tämänkaltaisista maininnoista herää kysymys, miten kunta mittaa näiden toteutumista, ja onko kunnalla resursseja tai edes tarvetta mitata näitä tavoitteita.

Kuntien olisi tärkeää kiinnittää huomiota siihen, että kestävän kehityksen tavoitteet ja mittarit muodostaisivat kokonaisuuden ja että kaikki kestävyiden osa-alueet otettaisiin mittareissa ja myös niistä raportoidessa huomioon. Kuntien listaamista mittareista on hankalaa päätellä, mitä kestävyiden ulottuvuutta ne koskevat (Kautto & Metso 2008, 419). Toisistaan irralliset tavoitteet ja mittarit eivät edistä kovin tehokkaasti kestävä kehitystä. Toisaalta yksittäinen tavoite ja mittari voi sisältää vaikutuksia useammalle kestävyiden osa-alueelle, ja siitä olisi tärkeää raportoida. Esimerkkinä energiatehokkuuden parantaminen voi sekä vähentää ympäristövaikutuksia että tuoda säästöjä kunnan talouteen. Kestävän kehityksen mittarit eivät ole staattisia, vaan niitä on päivitettävä ja tarkistettava säännöllisesti vastaamaan muuttuvia tarpeita, uusia teknologioita ja tietoa kestävästä kehityksestä. Lisääntyvä tutkimus kestävän kehityksen toimista ja mittareista kunnissa auttaa ymmärtämään, mikä toimii kuntakontekstissa ja mikä ei (Feiden & Hamin 2011, 10).

Kuntalaisten ja muiden sidosryhmien rooli kestävän kehityksen tavoitteiden edistämisessä on kiistaton, ja ilman heidän osallistumistaan kunnan voi olla vaikeaa saada tuloksia aikaan kestävän kehityksen saralla. Avoin viestintä mittareiden käytöstä ja tuloksista voi innostaa kuntalaisia omaksumaan kestävämpiä elämäntapoja ja osallistumaan paikallisen ympäristön kehittämiseen ja kestävän kehityksen työhön. Kuntalaisten lisäksi yhteistyö muiden sidosryhmien ja kuntien kanssa voi edesauttaa kestävän kehityksen edistämistä ja raportointia; Samankaltaisia mittareita käyttävät kunnat voivat jakaa kokemuksia ja kehittää yhteisiä hankkeita kestävän kehityksen edistämiseksi.

Jatkotutkimuksen kannalta mielenkiintoisia kysymyksiä on, miten kestävyysmittareiden raportointi on muuttunut ajassa, ja toisaalta miten kestävyysmittareiden toteumia arvioidaan kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa. Olisi myös tärkeää tutkia mittareiden valintakriteereitä kunnissa; miksi valitaan jokin mittari, ja kääntäen miksi toinen mittari jätetään pois? Tässä tutkimuksessa pohdittiin lisäksi syitä sille, miksi mittareiden raportointi on puutteellista, mutta sitäkin on aiheellista tutkia lisää. Tilinpäätös asiakirjana sisältää paljon informaatiota, ja sitä voi hyödyntää monipuolisesti, myös tutkimuksessa. Selkeä raportointi, mittarit ja tavoitteet tilinpäätöksessä hyödyttävät kaikkia tilinpäätöksen käyttäjiä. Kaiken kaikkiaan kestävyysmittareiden raportointi kuntien tilinpäätöksissä on vaihtelevaa, ja jää nähtäväksi, miten kestävyysmittareiden raportointi kehittyy kunnissa tulevana vuosina.

LÄHTEET

- Brundtland, Gro Harlem. (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. Saatavissa <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>. Luettu 20.9.2023.
- Feiden, W. & Hamin, E. (2011). *Assessing Sustainability: A Guide for Local Governments*. PAS Report 565. American Planning Association.
- Giacomini, D., Rocca, L., Carini, C. & Mazzoleni, M. (2018). “Overcoming the Barriers to the Diffusion of Sustainability Reporting in Italian LGOs: Better Stick or Carrot?” *Sustainability* (Basel, Switzerland) 131-.
- Guarini, E., Mori, E., & Zuffada, E. (2021). *Localizing the Sustainable Development Goals: a managerial perspective*. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2021-0031>
- Ekokompassi.fi (2023). *Ympäristöjärjestelmä*. Saatavissa <https://ekokompassi.fi/ymparistojarjestelma/> Luettu 8.12.2023.
- Hakanen, M. (1999). *Yhdyskuntien ekologisesti kestävän kehityksen arviointi, kriteerit ja mittaaminen*. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Hirsjärvi S., Remes P. & Sajavaara P. (2015). *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- Hiilineutraalisuomi.fi. (2023). *Hinku-verkosto*. Saatavissa <https://www.hiilineutraalisuomi.fi/hinku/>. Luettu 18.12.2023.
- Hoppe, T., Van der Vegt, A. & Stegmaier, P. (2016). *Presenting a Framework to Analyze Local Climate Policy and Action in Small and Medium-Sized Cities*. *Sustainability* 8, 847. <https://doi.org/10.3390/su8090847>
- Häikiö, L. (2000). *Kuntien paikallisagendat ja kestävän kehityksen ohjelmat: tavoitteet, prosessi ja sisältö sekä kestävä yhdyskuntakehitys -teeman huomioiminen*. Helsinki: Ympäristöministeriö.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). *Theory of a Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Teoksessa Wittman, D. (toim.) (2008). *Economic Analysis of the Law: Selected Readings*. Chichester: Wiley-Blackwell. doi: 10.1604/9781405141925
- Kautto, M. & Metso, L. (2008). *Sosiaalinen kestävyys - uusi poliittinen horisontti?* *Yhteiskuntapolitiikka* 73:4, 411–420.
- Kestävä kehitys. (2023). *Kestävän kehityksen globaali toimintaohjelma Agenda2030*. Saatavissa <https://kestavakehitys.fi/agenda-2030>. Luettu 7.11.2023.
- Kestävä kehitys. (2023). *Mitä on kestävä kehitys?* Saatavissa <https://kestavakehitys.fi/kestava-kehitys>. Luettu 19.12.2023.
- Kim, J. (2018). *Collaborative leadership and financial sustainability in local government*. *Local Government Studies*, 44(6), 874–893. <https://doi.org/10.1080/03003930.2018.1512490>

- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Työ- ja elinkeinoministeriö (2020). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Helsinki.
- Kuntalaki 2015/410. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20150410>. Luettu 15.9.2023
- Kuntaliitto (2023). *Kestävä kehitys*. Saatavissa <https://www.kuntaliitto.fi/kehittaminen-ja-digitalisaatio/kestava-kehitys>. Luettu 15.9.2023.
- Kuntaliitto (2023). *Kirjanpito ja tilinpäätös*. Saatavissa <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos>. Luettu 20.9.2023
- Kuntaliitto (2023). *Ahvenanmaan kunnat ja itsehallinto*. Saatavissa <https://www.kuntaliitto.fi/kuntaliitto/tietoa-kunnista-ja-kuntayhtymista/ahvenanmaan-kunnat-ja-itsehallinto>. Luettu 9.12.2023.
- Kuntaliitto (2023). *Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisestä ”palkintorahaa” kunnille*. Saatavissa <https://www.kuntaliitto.fi/blogi/2022/hyvinvoinnin-ja-terveyden-edistamisesta-palkintorahaa-kunnille>. Luettu 9.12.2023
- Kuntaliitto (2022). *Kestävän kehityksen innovaatiobarometri 2022*. Saatavissa <https://www.kuntaliitto.fi/tiedotteet/2022/kestavan-kehityksen-tavoitteet-motivoivat-enemmistoa-kunta-alan-organisaatioista>. Luettu 19.12.2023.
- Peltomaa, J. (2021). *Millainen on Tulevaisuuden Ilmastokestävä Kaupunki?* Alue ja ympäristö 50.2.
- Rautiainen, A. (2004). *Kuntien suorituksen mittaus ja tuloksellisuuskäsitteistö: arviointi ja kehittäminen*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Rodriguez, R., Svensson, G., & Eriksson, D. (2018). *Organizational positioning and planning of sustainability initiatives: Logic and differentiators*. The International Journal of Public Sector Management, 31(7), 755–774. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-05-2017-0142>.
- Sinervo, L.-M., Pulkkinen, M., Yrjölä, K., & Laihonon, H. (2023) *Kestävä kuntatalous: raportoinnista kestävyiden johtamiseen*. Kunnallisanalan kehittämissäätiön julkaisu 57.
- Sinisalo, S. & Seppälä, J. (2021). *Ympäristökäsikirja kuntapäätäjille - ja kaikille muille*. Helsinki: Into.
- Subramaniam, N. (2006). *Agency theory and accounting research: an overview of some conceptual and empirical issues*. Teoksessa Hogue, Z. (toim.) *Methodological Issues In Accounting Research*. London: Spirasmus Press.
- Sulkowski, A. J. (2016). *City Sustainability Reporting: An Emerging & Desirable Legal Necessity*. Pace environmental law review. 278-.
- Suomen YK-Liitto (2023). *Kestävä kehitys - historiaa ja toiminnan taustoja*. Saatavissa <https://www.ykliitto.fi/kestava-kehitys/kestava-kehitys-historiaa-ja-toiminnan-taustoja>. Luettu 20.9.2023.
- Tampereen kaupunki (2023). *Tampereen kaupungin tilinpäätös 2022*. Tampere: Tampereen kaupunki, konsernihallinto.
- Terama, E., Peltomaa, J., Mattinen-Yuryev, M., & Nissinen, A. (2019). *Urban Sustainability and the SDGs: A Nordic Perspective and Opportunity for Integration*. Urban science 3.3: 69-.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.

United Nations (2023). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*.
Saatavissa <https://sdgs.un.org/2030agenda>. Luettu 7.11.2023.

Valtioneuvosto.fi (2021). *TE-palvelut siirtyvät kunnille vuoden 2024 aikana – ministerityöryhmä linjasi valmistelun periaatteista*. Saatavissa <https://valtioneuvosto.fi/-/1410877/te-palvelut-siirtyvat-kunnille-vuoden-2024-aikana-ministerityoryhma-linjasi-valmistelun-periaatteista>. Luettu 19.12.2023.