

Juuli Mikkonen

KATSAUS KUNNAN HALLINTOA KOSKEVIIN TILINTARKASTUSKERTOMUSTEN MUKAUTUKSIIN VUOSILTA 2016–2018

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Huhtikuu 2020

TIIVISTELMÄ

Juuli Mikkonen: Katsaus kunnan hallintoa koskeviin tilintarkastuskertomusten mukautuksiin vuosilta 2016–2018
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma
Huhtikuu 2020

Tutkimus käsittelee kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia. Tilintarkastuksessa tarkastetaan vuosittain kunnan hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Mikäli tilintarkastajalla on jostain tarkastuksen kohteesta huomautettavaa, hän antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Tällöin tilintarkastuskertomus ei ole enää vakiomuotoinen. Mukautus voi koskea kunnan hallinnon hoitamista lain ja valtuuston päätösten vastaisesti, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan puutteellista järjestämistä, valtionosuuksista annettujen tietojen oikeellisuutta, kunnan tilinpäätöksen ja siihen kuuluvan konsernitilinpäätöksen laatimista säännösten ja määräysten vastaisesti tai tilinpäätöksen puutteellisten tietojen antamista tilikauden toiminnasta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista.

Tutkimuksen tarkoituksena on vastata kysymyksiin ”kuinka usein tilintarkastuskertomus on mukautettu?”, ”kuinka usein mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa?” ja ”mihin hallinnon osaan mukautukset useimmiten kohdistuvat?”. Tutkimuksessa keskitytään Manner-Suomen 150:een asukasluvultaan suurimpaan kuntaan.

Tutkimusta varten kerättiin tilintarkastuskertomuksia vuosilta 2016–2018. Tarkasteltuja tilintarkastuskertomuksia läpikäydään yhteensä 450 kappaletta, ja ne muodostavat tutkimuksen aineiston. Tutkimus toteutetaan empiirisenä katsauksena, jossa pääpaino on aineiston kuvailussa muun muassa prosenttilukujen avulla. Tutkimus on kvalitatiivinen tutkimus ja menetelmänä toimii sisällön erittely, jossa analysoinnin apuna käytetään aineiston kvantifiointia.

Tutkimustulosten mukaan 23,1 % kuntien tilintarkastuskertomuksista olivat tarkasteluajankohtana mukautettuja. Tutkimus osoittaa myös sen, että 47,0 % mukautetuista tilintarkastuskertomuksista koskee hallintoa ja 57,7 % hallintoa koskevistä mukautuksista kohdistuu määrärahojen ylityksiin. Tutkimustulos tukee aikaisempien tutkimusten tuloksia, joissa mukautusten määrä ja sisällöt ovat olleet samankaltaisia.

Tutkimuksen johtopäätösten mukaan kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä ei ole vähenemässä, vaikka käänne positiivisempaan suuntaan on havaittavissa. Tarkasteluajankohta on kuitenkin lyhyt, joten tämän perusteella ei ole mahdollista tehdä kiistattomia päätelmiä asiasta. Hallintoa koskevien mukautusten tarkastelun johtopäätösten mukaan runsaslukuisuus on ymmärrettävää, sillä siihen liittyy valtuuston monien eri päätösten noudattaminen. Tutkimuksessa nousee esiin mahdollinen osaamispuute, joka voi johtaa esimerkiksi budjetoinnin heikkouteen tai väärän budjetointitavan valitsemiseen. Tutkimuksen mukaan näillä voi olla vaikutusta määrärahojen ylityksiin liittyen.

Avainsanat: tilintarkastus, kuntasektori, tilintarkastuskertomus, mukautettu tilintarkastuskertomus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Tutkimustehtävä ja rajaukset	2
1.3	Tutkimuksen rakenne	3
2	MENETELMÄT JA AINEISTO	4
3	AIKAISEMPI TUTKIMUS	6
3.1	Tutkimus Suomessa	6
3.2	Tutkimus ulkomailla	7
4	KUNNAN TILINTARKASTUS	10
4.1	Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	10
4.2	Tilintarkastuksen osa-alueet	11
5	KUNNAN TILINTARKASTUSKERTOMUS	13
5.1	Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	13
5.2	Mukautettu tilintarkastuskertomus	14
5.2.1	Lisätieto	14
5.2.2	Huomautus ja muistutus	15
6	KESKEISET TULOKSET	16
6.1	Kuinka usein tilintarkastuskertomus on mukautettu?	16
6.2	Kuinka usein mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa?	18
6.3	Mihin hallinnon osaan mukautukset useimmiten kohdistuvat?	19
7	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	21
7.1	Päätelmät ja huomiot tutkimustuloksista	21
7.2	Pohdinta	23
7.3	Mahdolliset jatkotutkimusaiheet	25
	LÄHTEET	26
	LIITE 1: Mukautettujen tilintarkastuskertomusten kvantifiointi osa-alueittain	28
	LIITE 2: Hallintoa koskevien mukautusten taustasyiden kvantifiointi	29

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Kunnan *tilintarkastus* on lakisääteistä ja siihen kuuluu tilikauden hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus (Kuntalaki 410/2015, 123 §). Tilintarkastus huipentuu tilintarkastuskertomukseen, jossa tilintarkastaja esittää tarkastuksensa tulokset. *Tilintarkastuskertomus* on yksi kirjallisista lakisääteisistä raporteista, joka tilintarkastajan on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 7 §:n ja kuntalain 125 §:n mukaan annettava. Tilintarkastuskertomus voi olla joko vakioimuotoinen tai mukautettu. *Mukautettu tilintarkastuskertomus* tarkoittaa, että tilintarkastuskertomuksen tulokset poikkeavat vakioimuotoisesta tai se sisältää mukautetun eli varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, b.) Tässä tutkimuksessa keskitytään nimenomaan kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin, joten vakioimuotoiset tilintarkastuskertomukset jäävät vähemmälle tarkastelulle.

Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksen puheenjohtajan Petri Kettusen (2016) mukaan tilintarkastuskertomus antaa pörssiyritysten tilinpäätöksistä merkittävää tietoa muun muassa riskeistä sekä parantaa sijoittajien asemaa. Kettusen mukaan tilintarkastuskertomus lisää luottamusta riippumattomaan tilintarkastukseen. Tilintarkastuskertomus on kuitenkin tärkein raportti, joka tilintarkastuksesta laaditaan, joten on oletettavaa, että se tuottaa lisäarvoa esimerkiksi sijoittajille ja muille sidosryhmille. Pörssiyritysten tilintarkastuskertomus eroaa tosin kuntien tilintarkastuskertomuksesta, joten nämä kaksi eivät ole suoraan verrannollisia toisiinsa nähden. Toki myös kuntien tuottamien tilintarkastuskertomusten voidaan ajatella tuottavan lisäarvoa, mutta lisäarvon kokijoina eivät ole sijoittajat, sillä kuntien sidosryhmiin lukeutuu eri toimijoita. Yritysten tilintarkastuskertomuksia onkin jokseenkin tutkittu ja sitä kautta on saatu selville tarkemmin muun muassa tilintarkastuskertomuksen tuottamaa lisäarvoa tai mukautetun tilintarkastuskertomuksen syy-seuraussuhteita. Kuntasektorilla tilintarkastuskertomuksiin – etenkin mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin – kohdistuva tutkimus on jäänyt huomattavasti vähemmälle.

Aihetta tarkastellessa esiin nousi muutama kuntasektorin mukautettuja tilintarkastuskertomuksia käsittelevä tutkimus. Leppänen (2015, 113) mainitsee, että mukautettuja tilintarkastuskertomuksia oli vuonna 2011 jopa 32,8 % kuntien tilintarkastuskertomuksista (ks. Paananen & Oulasvirta 2012). Myös Paananen ja Rönkön (2015) tutkimus paljastaa, että noin joka neljäs kuntien tilintarkastuskertomuksista ajalta 2009–2013 olivat mukautettuja. Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on siis ollut kuntasektorilla huomattavan paljon, mutta tutkimustietoa kuntien ja kuntayhtymien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista on vähän. Yleisin syy kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukautuksiin oli edellä mainittujen tutkimustulosten mukaan ongelmat hallinnon hoitamisessa lain mukaan ja valtuuston päätösten noudattamisessa. Tästä syystä tutkimuksessa tarkastellaan tarkemmin hallintoa koskevia tilintarkastuskertomuksia.

Myös kansainvälisesti tarkasteltuna tutkimustietoa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista on löydettävissä muun muassa Yhdistyneistä kuningaskunnista (Frost 1997), Sloveniasta (Zdolšek ym. 2015) ja Maltalta (Farrugia ym. 2005). Nämä kansainväliset tutkimukset nojaavat kuitenkin yksityisen sektorin aineistoihin ja niiden pääpaino on ollut mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrissä, sisällöissä ja syissä. Kunnat eroavat merkittävästi yrityksistä; niillä on erilaisia motiiveja, taloudellisia tavoitteita ja jopa niihin kohdistuva lainsäädäntö eroaa toisistaan. Tämän takia tutkimustietoa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista kuntasektorilla on lisättävä.

1.2 Tutkimustehtävä ja rajaukset

Tutkimuksen avulla tavoitteena on selvittää, kuinka yleistä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen kunnille on ollut vuosina 2016–2018. Tavoitteena on perehtyä erityisesti kunnan hallintoa koskeviin tilintarkastuskertomusten mukautuksiin ja selvittää, mitä hallinnon osaa mukautukset useimmiten koskevat ja kuinka yleistä on, että mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa. Näin ollen tutkimuskysymyksiksi muodostuu:

- Kuinka usein tilintarkastuskertomus on mukautettu?
- Kuinka usein mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa?
- Mihin hallinnon osaan mukautukset useimmiten kohdistuvat?

Tutkimuksesta saadun informaation avulla on mahdollista tuottaa kunnille tietoa siitä, mitkä tekijät vaikuttavat kunnan hallintoa koskevan mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Aiemmat tutkimukset Manner-Suomen kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista ovat liittyneet yleisesti mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin tai syihin mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana. Tarkempi tarkastelu osa-alueista, joihin mukautukset ovat kohdistuneet, on jäänyt vähemmälle. Tämän informaation avulla kuntien olisi mahdollista tehdä ehkäiseviä toimenpiteitä ja kiinnittää enemmän huomiota tarvittaviin asioihin. Tutkimuksesta saatava tieto on hyödyllistä myös sen takia, että mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tutkittu kuntasektorilla vähän verrattuna yksityiseen sektoriin ja yrityksiin.

Tutkimuksen otos kattaa yli puolet Manner-Suomen kunnista, 144 kuntaa jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle. 150:stä Manner-Suomen asukasluvultaan suurimmasta kunnasta kerättiin tilintarkastuskertomuksia vuosilta 2016–2018, joten aineistoa kertyi lopulta 450 tilintarkastuskertomuksen verran. Aineisto on tutkimuksen laajuuteen nähden riittävä, joten kaikkia Manner-Suomen kuntia ei koettu tarpeelliseksi ottaa mukaan tutkimukseen. Tutkimuksessa keskitytään näiden kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten yleisyyden tutkimisen lisäksi hallintoa koskeviin mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin, sillä aikaisempien tutkimustulosten perusteella hallintoa koskevat tilintarkastuskertomusten mukautukset ovat yleisin peruste mukautukselle.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa käydään ensin läpi mitä menetelmiä tutkimuksessa on käytetty, miten aineisto on kerätty sekä kuinka sitä on käsitelty. Tämän jälkeen tutkimuksessa siirrytään teoriaosuuteen, jossa perustellaan tutkimustarvetta ja tutkimusaukkoa käymällä läpi aikaisempaa tutkimusta sekä Suomessa että ulkomailla. Seuraavaksi tarkastellaan kunnan tilintarkastusta, minkä jälkeen siirrytään käsittelemään kunnan tilintarkastuskertomusta. Kyseisessä pääluvussa nostetaan esille vakimuotoisen ja mukautetun tilintarkastuskertomuksen eroavaisuuksia. Teoriaosuuden jälkeen keskitytään keskeisiin tutkimustuloksiin ja vastataan tutkimuskysymyksiin. Lopuksi pohditaan keskeisimpiä havaintoja ja verrataan niitä aikaisempaan tutkimustietoon johtopäätöksissä.

2 MENETELMÄT JA AINEISTO

Tutkimus on toteutettu empiirisenä katsauksena. Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, sillä tutkimuksessa tarkastellaan kerättyä aineistoa eli mukautettuja tilintarkastuskertomuksia kokonaisvaltaisesti. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa tarkasteltaisiin eroavaisuuksia eri muuttujiin nähden ja tämä metodi ei soveltuisi yhtä hyvin tutkimuksen tutkimuskysymyksiin (Alasuutari 2011, 2 luku). Menetelmänä tutkimuksessa käytetään sisällön erittelyä, sillä aineistoa kuvaillaan muun muassa prosenttilukujen avulla. Sisällön erittely tarkoittaa dokumenttien analyysia, jossa tekstin sisältöä kuvataan kvantitatiivisesti. Tutkimuksessa käytetään analysoinnin apuna kvantifointia, joka kuuluu enemmän sisällön erittelyn kuin sisällönanalyysin piiriin. Aineiston kvantifointi tarkoittaa sitä, että aineistosta lasketaan yhteneväisyyksiä, kuten esimerkiksi tässä tutkimuksessa; kuinka monta kertaa mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 119–135.) Tutkimus tehdään poikittaistutkimuksena, sillä vaikka aineistoa kerätään vuosilta 2016–2018, tutkimuksessa ei tarkastella ilmiön kehittymistä eikä muutoksia eri ajankohtina, kuten pitkittäistutkimuksessa on tapana (Hirsjärvi ym. 1997, 178).

Tutkimuksen aineisto koostuu Manner-Suomen 150:n asukasluvultaan suurimman kunnan tilintarkastuskertomuksista tilikausilta 2016–2018. Kuntien suuruusjärjestys on tarkastettu kuntaliitto.fi -sivustolta tiedostosta, jossa asukasluku on päivätty 31.12.2018. Läpikäytyjä tilintarkastuskertomuksia on 450 kappaletta, joista on poimittu mukautetut tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastuskertomukset kerättiin kuntien verkkosivustoilta esimerkiksi valtuuston pöytäkirjojen liitteistä. Kaikkien kuntien tilintarkastuskertomukset eivät olleet saatavilla verkosta, sillä jotkut kunnat säilyttävät pöytäkirjojaan julkisesti tietoverkoissaan vain muutamasta kuukaudesta kahteen vuoteen. Puuttuvat tilintarkastuskertomukset pyydettiin kunnilta sähköpostitse. Tilintarkastuskertomusten kerääminen toteutettiin yhden kuukauden aikana.

Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia oli 450 läpikäydyistä tilintarkastuskertomuksesta 104 kappaletta. Mukautetut tilintarkastuskertomukset kvantifioitiin määrälliseen muotoon eli kerättiin Excelliin ja muutettiin muotoon 1, jos mukautettu ja 0, jos vakiomuotoinen. Tämän jälkeen

mukautettuja tilintarkastuskertomuksia tarkasteltiin tarkemmin eli tutkittiin, mihin osa-alueeseen mukautus kohdistuu. Muodostui viisi eri osa-aluetta, jotka tulevat kunnan tilintarkastuksesta annetun kuntalain (410/2015) 123 §:n mukaan:

- ”HALLINTO” kuvastaa sitä, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti
- ”VALVONTA” kuvastaa sitä, onko sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti
- ”VALTIONOSUUDET” kuvastaa sitä, onko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita
- ”SÄÄNNÖKSET” kuvastaa sitä, onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti
- ”TIEDOT” kuvastaa sitä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista.

Myös nämä tiedot kvantifioitiin Exceliin. Mikäli mukautus koski jotakin edellä mainittua osa-aluetta, tuli sen arvoksi 1 ja muuten arvo oli 0 (ks. liite 1). Mukautus saattoi koskea samanaikaisesti useampaakin osa-aluetta, tai vaihtoehtoisesti se ei koskenut mitään tiettyä osa-aluetta. Tällöin tilintarkastuskertomukseen oli lisätty lisätieto, joka kohdistui johonkin muuhun huomiota herättäneeseen asiaan. Mikäli lisätieto ei koskenut mitään edellä mainituista osa-alueista, oli kyseisen kunnan kohdalla kaikkien osa-alueiden arvo 0. Tällöin kunnan kohdalle merkittiin lisätieto ja sen arvoksi tuli 1.

Hallintoa koskevat mukautetut tilintarkastuskertomukset käytiin tarkemmin läpi ja niistä kerättiin tietoa siitä, mihin hallinnon hoitamisen osa-alueeseen mukautus kohdistui. Jokaisesta mukautetusta hallintoa koskevasta tilintarkastuskertomuksesta kerättiin tiedot ylös, mikä on ollut perusteena mukautuksen antamiselle. Hallintoa koskevien mukautettujen tilintarkastuskertomusten taustalta löytyi 15 mahdollista eri syytä. Syyt kvantifioitiin Exceliin niin, että jos mukautus koski esimerkiksi määrärahoja, arvo oli 1 ja muuten tyhjä (ks. liite 2). Hallintoa koskevien mukautusten taustalla saattoi olla useampi kuin yksi syy, jonka seurauksena useammassa kohdassa oli arvo 1.

3 AIKAISEMPI TUTKIMUS

3.1 Tutkimus Suomessa

Kuntasektorin mukautetuista tilintarkastuskertomuksista on tehty vain muutamia tutkimuksia. Paananen ja Rönkkö ovat tutkineet aihetta ainakin kahteen otteeseen toisistaan poikkeavin metodein. Aihetta on lähestytty vuonna 2017 Kunnallistieteen aikakauskirjassa julkaistussa tutkimuksessa muun muassa kvantitatiivisin menetelmin ja tarkasteltu vain yhtä tilikautta sekä selvitetty tekijöitä mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana. Tutkimuksessa todettiin mukautettujen tilintarkastuskertomusten saamisen olevan yleistä kuntasektorilla, sillä noin joka kolmas kunta sai tilikaudella 2009 jollain tapaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Myös Paanasen ja Rönkön toisessa tutkimuksessa vuodelta 2015 tutkittiin kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia, tosin useammalta vuodelta. Tutkimuksessa todettiin toisen tutkimuksen tapaan mukautettujen tilintarkastuskertomusten saamisen olevan varsin yleistä kuntasektorilla, sillä jopa 28,0 % kuntien ja kuntayhtymien saamista tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja vuosina 2009–2013. Paananen (2016) on tutkinut kuntayhtymien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia myös yksin. Hänen tutkimuskohteenaan on ollut 137 kuntayhtymää vuodelta 2011, niiden saamat mukautetut tilintarkastuskertomukset ja syyt niiden takana. Paananen linjasi suurimmiksi syiksi mukautuksen antamiselle muun muassa tilintarkastajana toimineen suuren tilintarkastusyhteisön (Big 4 -yhtiöt) ja kuntayhtymän suuren koon. Paanasen ja Rönkön lisäksi myös Leppänen (2015) tuo esiin kuntien saamien mukautettujen tilintarkastuskertomusten yleisyyden. Leppänen mainitsee artikkelissaan Paanasen ja Oulasvirran (2012) julkaisemattoman tutkimuksen, jonka mukaan vuonna 2011 kuntien tilintarkastuskertomuksista 32,8 % olivat mukautettuja.

Mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärien lisäksi tarkasteltavana on ollut tekijät mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana. Tekijöitä, jotka vaikuttavat mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamisen todennäköisyyteen, tunnistettiin viisi kappaletta Paanasen ja Rönkön (2017) tutkimuksessa. Nämä vaikuttavat tekijät olivat tilintarkastusraportoinnin viive, kuntakonsernin velkaantuneisuus, peruskunnan taloudellinen tehottomuus, tilintarkastusyhteisön

koko ja tilintarkastajan suuria yksityisoikeudellisia yhteisöjä koskeva tarkastusosaaminen. Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tutkittu myös sisällöllisesti siten, että on tarkasteltu kuinka suuri osa mukautuksista koskee esimerkiksi hallinnon hoitamista lain ja valtuuston päätösten mukaisesti tai kuinka usein mukautus koskee sisäistä valvontaa tai konsernivalvontaa (Paananen & Rönkkö 2015).

Suomessa on tehty muutamia tutkimuksia yrityksiin kohdistuvista mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Laitinen ja Laitinen (1998) ovat tutkineet suurten yritysten saamia mukautettuja tilintarkastuskertomuksia vuosilta 1992–1994. Tutkimuksessa oli mukana 37 pörssi-yhtiötä ja niiden tarkasteluaikana 7,2 % tilintarkastuskertomuksista olivat mukautettuja. Laitinen ja Laitinen tutkivat myös syitä mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana. He totesivat todennäköisyyden olevan suurempi mukautuksen saamiseen, jos yhtiön kasvu on hidasta, taseen oma pääoma on matala tai jos työntekijöitä on vähän. Laitisen ja Laitisen tutkimuksen lisäksi Suomessa on tutkittu yrityksiin kohdistuvia mukautettuja tilintarkastuskertomuksia lähinnä opinnäytetöiden kautta. Opinnäytetöissä mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tarkasteltu muun muassa yritysten ominaisuuksien vaikutusten kautta (Laakso 2014), suhteessa pk-yritysten rahoitukseen (Kuusinen 2016), pienten yritysten vaikuttavien tekijöiden kautta (Hynynen 2006) sekä osakeyhtiöissä tilintarkastajan vaihtamisen kautta (Savolainen 2007). Mukautettujen tilintarkastuskertomusten tutkiminen on siis ollut Suomessa erittäin vähäistä. Enemmän tutkimustietoa aiheesta löytyy ulkomailta, etenkin yritysten näkökulmasta.

3.2 Tutkimus ulkomailla

Mukautetut tilintarkastuskertomukset ovat huomattavasti suosittu tutkimuskohde ulkomailla, tosin kyseisissä tutkimuksissa keskitytään yksityiseen sektoriin ja yrityksiin. Tutkimusta on tehty ympäri maailmaa. Yhdistyneissä kuningaskunnissa on tutkittu Frostin (1997) toimesta mukautettuja tilintarkastuskertomuksia yhtiöiden johtajien näkökulmasta niin, että on tarkasteltu johtajien suhtautumista tapaukseen, jolloin yhtiö saa ensimmäisen kerran mukautetun tilintarkastuskertomuksen vakiomuotoisen sijaan. Tämän lisäksi tutkimuksessa tarkasteltiin mukautetun tilintarkastuskertomuksen saamisen vaikutusta osakkeiden hintoihin. Tutkimuksessa todettiin, että mukautuksen saaminen vaikutti vain jo valmiiksi taloudellisessa ahdingossa olevien yhtiöiden osakkeiden hintoihin negatiivisesti, mutta vaikutusta ei ollut havaittavissa taloudellisesti

hyvin menevillä yhtiöillä. Kyseinen näkökulma ja tarkastelutapa ei olisi ideaalinen kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia tutkiessa, sillä kunnilla ei ole osakkeita, joihin mukautukset voisivat vaikuttaa.

Ulkomailla tehdyssä tutkimustyössä on myös tutkittu mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärää suhteessa yritysten saamiin vakiomuotoisiin tilintarkastuskertomuksiin. Maltalla on tehty tutkimus (Farrugia 2005), jossa todettiin 19,9 % 419 yhtiön tilintarkastuskertomuksista olleen mukautettuja vuosina 1997–2000. Farrugia tutki lukumäärien lisäksi syitä, joiden johdosta tilintarkastaja oli päätenyt mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Huomattavasti suurin syy tähän oli tilintarkastajan kokema toimintavapauden rajoitus, jopa 65,5 % annetuista mukautetuista tilintarkastuskertomuksista johtui tästä. Sloveniassa tehdyn tutkimuksen mukaan suurten yritysten saamien mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana olivat yrityksen velkaantuneisuus, alhainen likviditeetti, alhainen tehokkuus ja huono kannattavuus (Zdolšek ym. 2015).

Vaikka suurin osa mukautettujen tilintarkastuskertomusten tutkimustiedosta liittyy enemmän tai vähemmän yrityksiin, myös julkiseen sektoriin liittyvää tutkimusta mukautetuista tilintarkastuskertomuksista on löydettävissä. Khale ja Worku (2015) ovat tutkineet Etelä-Afrikkalaista kaupunkia Tshwanea ja sen saamia mukautettuja tilintarkastuskertomuksia, mutta tutkimus suuntautuu enemmän tarkastelemaan kuntayhtymän puutteellista palvelujen tuottamista sekä hallinnon olennaisten periaatteiden noudattamista, kuin itse mukautettuja tilintarkastuskertomuksia.

Tutkimustietoa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista löytyy, mutta suurin osa keskittyy yrityksiin. Mukautuksia on tutkittu niin lukumäärältään kuin tarkemmin syiltään. Tutkijat ovat löytäneet erilaisia mukautuksiin vaikuttavia syitä, joista yksi on muun muassa yrityksen taloudellinen tilanne. Näitä syitä on tarkasteltu usein tunnuslukujen kautta. Kuntasektoriin verrattaessa syyt mukautusten takana väkisinikin eroavat huomattavasti. Kuntia ei voi asettaa konkurssiin, kuten yrityksiä (Konkurssilaki 120/2004, 1:3.2). Kunnilla ei ole osakkeenomistajia, kuten osakeyhtiöillä. Näiden ja muiden eroavaisuuksien takia on oleellista tutkia mukautettuja tilintarkastuskertomuksia nykyistä enemmän myös kuntien näkökulmasta. Vaikka kunnilla ei ole osakkeenomistajia, niillä on veronmaksajia, joille kunnat ovat päämies-agenttiteorian mukaan toiminnastaan tilivelvollisia.

Keskittymällä tarkemmin osasyhyn mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana – kuten tässä tutkimuksessa, painopiste on hallintoa koskevissa mukautetuissa tilintarkastuskertomuksissa – voidaan kasvattaa tietoisuutta mukautuksista sekä mahdollisesti niiden takana olevista syistä. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten tutkimisessa on monia vaihtoehtoisia lähestymistapoja. Yrityksiä on tarkasteltu näistä lähestymistavoista huomattavasti enemmän, mutta joitain näistä lähestymistavoista voisi käyttää soveltuvilta osin kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin kohdistuvassa tutkimustyössä.

4 KUNNAN TILINTARKASTUS

Tilintarkastus on kunnissa lakisääteistä, joten myös tilintarkastajan vaatimukset ovat tarkkoja. Tilintarkastajana tulee toimia valtuuston valitsema tilintarkastusyhteisö, jonka vastuullisena tilintarkastajana toimii JHT-tilintarkastaja. Nimikettä JHT-tilintarkastaja käytetään julkishallinnon ja -talouden erikoistumistutkinnon suorittaneista. Tilintarkastus tulee suorittaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja tilintarkastukseen kuuluu tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon tarkastus. (Kuntalaki 410/2015, 122–123 §.)

4.1 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Yleisesti tilintarkastukseen ei kuulu vain tarkastettavan kohteen tarkastus, vaan myös itse tilintarkastaja on valvonnan kohteena. PRH eli Patentti- ja rekisterihallitus tekee tilintarkastajiin ja heidän työhönsä kohdistuvaa laaduntarkastusta, joka suoritetaan vähintään joka kuudes vuosi. Laaduntarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että tilintarkastusevidenssiä on kerätty tarpeeksi, tarkastajan oma laadunvalvonta on moitteetonta sekä lainsäädäntöä on noudatettu. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019.) Tilintarkastajan on oman työnsä laadunvalvonnan lisäksi – julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 6 §:n mukaan – noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastaja aloittaa tarkastamistyönsä suunnitteluvaiheella, joka on ensimmäinen osa kolmivaiheista prosessia (Halonen & Steiner 2010, 54). Suunnitteluvaiheessa pääpaino on tehokkaassa riskien arvioimisessa, jossa arvioidaan muun muassa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskiä. Toteutusvaiheessa tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä hallinnon lainmukaisuudesta, tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista ja muista esitetyistä tiedoista, valtionosuuksien perusteista sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.) Päättämävaiheessa arvioidaan, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeeksi ja onko se tarkoituksenmukaista, laaditaan raportit sekä raportoidaan tuloksista (Halonen & Steiner 2010, 59).

Tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 3.1 §:ssä on velvoitettu tilintarkastajaa noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa eroaa kuitenkin julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. Yritysten toiminta eroaa merkittävästi julkishallinnon toiminnasta esimerkiksi erilaisten tavoitteiden ja päämäärien, tehtävien, lainsäädännön sekä rahoituksen vuoksi. Tämän takia Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä hyväksyi Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen vuonna 1991. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan avulla kiinnitetään huomiota siihen, että tilintarkastaja huomioi tarkastustyössään julkishallinnon erityispiirteet. Tilintarkastuksen eroavaisuuksien huomioiminen yritysten toiminnan ja julkishallinnon toiminnan välillä on tärkeää myös tilintarkastuksen erilaisten sisältövaatimusten vuoksi. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.)

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastajilla on eettisiä sääntöjä. Eettisiin sääntöihin lukeutuu rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen. Julkishallinnon tilintarkastajien edellytetään noudattavan eettisiä sääntöjä tilintarkastuksen johtopäätöksiä ja ratkaisuja tehdessä. Riippumattomuus on eettisten sääntöjen lisäksi yksi tilintarkastajan edellytyksistä. Virkamiehen esteellisyydestä säädetään hallintolain (434/2003) 27–30 §:ssä, mikä tulee ottaa huomioon riippumattomuutta arvioidessa. Tilintarkastajilta vaaditaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti myös avoimuutta esimerkiksi tilintarkastuksen toimintatavoista, tavoitteista ja tuloksista. Tilintarkastajia velvoitetaan tämän kaiken lisäksi ylläpitämään ammattitaitoaan ja se on edellytys sille, että tilintarkastajan hyväksyminen säilytetään. Tilintarkastajan työ on vaativaa ja edellyttää tarkkuutta, joten julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suosituksilla edesautetaan tilintarkastajien pätevyyden säilyttämistä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.)

4.2 Tilintarkastuksen osa-alueet

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus. Tilintarkastajat voivat suorittaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen eri toimenpitein. Mahdollisia tapoja ovat analytyttiset tarkastustoimenpiteet, aineistotarkastustoimenpiteet, kirjanpidon ja tilinpäätöksen välinen yhteys sekä tilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuus. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.) Tarkastustoimenpiteiden avulla varmistetaan, että tilinpäätös sisältää kuntalain (410/2015) 113 §:n mukaiset vaatimukset muun muassa taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta, liitetiedoista, toimintakertomuksesta sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja että tiedot on johdettu oikein kirjanpidosta. Tilinpäätöksestä

tarkastetaan myös, että se on laadittu oikein kuntalain säännösten mukaisesti ja että kirjanpidon informaatio on siirtynyt virheettömästi tilinpäätökseen. Kirjanpidon tarkastukseen sisältyy esimerkiksi maksuliikenteen ja dokumentoinnin tarkastukset. (Leppänen 2015, 103.)

Hallinnon tarkastus. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti hallinnon tarkastuksen kohteena on mahdollisesti valtuuston päätösten lainmukaisuus ja täytäntöönpano, talousarvion toteutuminen, esteellisyys, alijäämän kattaminen sekä oikeudenkäynnit ja riita-asiat. Talousarvion noudattamisen tarkastuksessa keskitytään erityisesti sitovien erien noudattamiseen ja tarkastus tulee suorittaa vuosittain. Tilintarkastajalla on mahdollisuus painottaa vuosittain eri tarkastuskohteita tarkastussuunnitelman mukaisesti. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.)

Valtionosuuksien tarkastus. Kuntien tulot muodostuvat valtion rahoituksesta eli valtionosuuksista sekä verotuloista. Valtionosuuksien suuruus on jopa neljäsosa kuntien tulorahoituksesta. (Valtiovarainministeriö 2020.) Valtionosuuksia tarkastettaessa otetaan huomioon tietojen oikeellisuus, joka on yksi valtionosuuksien antamisen perustoista. Tarkastustyössä tulee varmistua siitä, että esimerkiksi kunnan antamat oppilasmäärät pitävät paikkansa. Tietojenkeruujärjestelmän luotettavuuden varmistaminen on valtionosuuksien tarkastuksen tärkeä osa-alue. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.)

Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastus. Varmistaminen, että kunnalla on toimiva riskienhallintajärjestelmä, on tärkeä osa sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastusta. Tarkastustyössä on oleellista myös sisäisen valvontaprosessin tarkastus ja läpikäynti, toteutuksen valvonta sekä lopullisen raportoinnin tarkastus. Konsernivalvonnan tarkastuksessa keskitytään konserniohjauksen ja -valvonnan yleisten periaatteiden noudattamiseen sekä käytännön toteuttamiseen. (Leppänen 2015, 105.) Konsernivalvonnassa huomioidaan myös konserniyhtiöiden antamat tiedot tilintarkastajalle (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a.)

5 KUNNAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, johon tilintarkastus huipentuu (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, a). Se on tärkein kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksesta annettava raportti (Horsmanheimo & Steiner 2017, 368). Tarkastustoimenpiteiden jälkeen tilintarkastaja raportoi tarkastuksen tuloksista tilintarkastuskertomuksessa ja allekirjoittaa tilinpäätösmerkinnän (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, b). Tilintarkastuskertomus annetaan kunnissa valtuustolle (Kuntalaki 410/2015, 125.1 §) ja yhteisöissä tai säätiöissä hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 3:6). Siinä esitetään tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta (Kuntalaki 125.1 §). Kunnan tilintarkastuksessa on tarkastettava kuntalain 123 §:n mukaan:

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

Edellä mainittujen kohteiden tulokset esitetään tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan antama lausunto voi olla vakiomuotoinen tai mukautettu.

5.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus

Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on nimensä mukaan vakioidussa muodossa, eikä se sisällä poikkeuksia. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2016, d) mukaisessa valmiissa kunnan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen pohjassa on teksti, joka liitetään tilintarkastuskertomukseen, jos mukautukselle ei ole aihetta: ”Kunnan/Kaupungin hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Kunnan/Kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty asianmukaisesti.

Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. Kunnan/Kaupungin tilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.” Tilintarkastuskertomuksen lausunnon osalta tilintarkastuskertomukseen liitettävä teksti on ”Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.” Mikäli tilintarkastuskertomuksen lausunto eroaa näistä valmiista lausunnoista, on tilintarkastuskertomus tällöin mukautettu.

5.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus on mukautettu silloin, kun se sisältää vakiomuodosta poikkeavan lausunnon, tilintarkastuslain (1141/2015) 3:5.3:n mukaisen lisätiedon, tilintarkastuslain 3:5.4:n mukaisen huomautuksen tai vastaavan kuntalain (410/2015) 125.2 §:n mukaisen muistutuksen. Tilintarkastuskertomuksen lausunto poikkeaa vakiomuodosta silloin, kun se sisältää varauman tai kun se on kielteinen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, b.) Varauman sisältävä tilintarkastuskertomus tarkoittaa sitä, että tilintarkastusevidenssiä ei ole pystytty keräämään tarpeellista määrää tai tilinpäätökseen sisältyy olennainen, mutta ei laajalle ulottuva virhe (Horsmanheimo & Steiner 2017, 374). Tilintarkastuskertomuksen lausunto voi olla myös ehdollinen, jolloin tilinpäätös voidaan hyväksyä tietyiltä osin tai tietyin rajoituksin. Myös vastuuvapaus voidaan myöntää ehdollisena, jolloin vastuuvapauden myöntäminen edellyttää toimenpiteitä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, c.) Aina tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, mutta tästäkin on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa (Tilintarkastuslaki 3:5.3). Mikäli tilintarkastaja ei pysty antamaan lausuntoa, kyseessä on avoin lausunto. Kielteisen lausunnon antaminen on myös mahdollista tapauksessa, jossa tilintarkastaja ei esitä vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tai tilinpäätöksen hyväksymistä. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, c.)

5.2.1 Lisätieto

Mukautetut tilintarkastuskertomukset voidaan jaotella kahteen ryhmään: lausuntoon vaikuttamattomiin seikkoihin ja lausuntoon vaikuttaviin seikkoihin. Lisätiedon antaminen on pääsääntöisesti lausuntoon vaikuttamaton seikka, sillä lisätieto voidaan esittää erillisenä kappaleenaan, jolloin tilintarkastajan lausunto pysyy vakiomuotoisena. Tilintarkastuskertomukseen

liitetty lisätieto on seikka, johon tilintarkastaja haluaa kiinnittää huomiota. Se voi olla esimerkiksi tilinpäätöksen myöhästyminen (Kuntalain 410/2015 113.1 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava maaliskuun loppuun mennessä), poliisitutkinnan käynnistyminen tai talouden tasapainotustoimenpide. (KHT-yhdistys 2007, 212–226.) Mikäli lisätieto koskee jotakin tiettyä tilinpäätöksen tietoa, voidaan lisätieto esittää tilintarkastuskertomuksessa siinä kohdassa, jossa käsitellään lisätietoa koskevaa seikkaa (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, c). Esimerkiksi lisätiedon koskiessa määrärahojen ylityksiä, sijoittuu lisätietokappale samaan kohtaan kunnan hallintoa koskevan lausunnon kanssa.

5.2.2 Huomautus ja muistutus

Terminologisesti puhutaan yleensä ”huomautuksesta”, kun kyse on yksityisen puolen yhtiöiden tilintarkastuskertomuksista ja ”muistutuksesta”, kun kyse on kuntien tilintarkastuskertomuksista. Tämä on huomattavissa myös tarkastellessa tilintarkastuslakia ja kuntalakeja: tilintarkastuslain (1141/2015) 3:5:ssä puhutaan huomautuksesta, kun taas kuntalain (410/2015) 125.2 §:ssä puhutaan muistutuksesta. Huomautuksen sisältävä tilintarkastuskertomus koskee vastuuvollista, joka on – kuten tilintarkastuslain (1141/2015) 3:5.4:ssä säädetään – ”1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä”. Muistutus on määritelty kuntalain (410/2015) 125.2 §:ssä hieman eri tavoin, sen mukaan muistutukseen johtaa hallinnon hoitaminen vastoin lakia tai vastoin valtuuston päätöksiä, kun virhe tai vahinko ei ole vähäinen.

Tilintarkastaja ei ole erityisasiantuntija arvioimaan vastuuvollisten syyllisyyttä, joten huomautus ja muistutus koskevat yleensä ilmeisiä tapauksia. Huomautuksen antaminen ei automaattisesti vaikuta lausunnon antamiseen vastuuvapautta koskien, sillä tilintarkastaja ei saa antaa sitä oma-aloitteisesti. (ST-Akatemia Oy 2019, 332.) Muistutus tosin vaikuttaa aina vastuuvapauden myöntämiseen (Suomen Tilintarkastajat ry 2020, c). Huomautus tulee esittää oman otsikkonsa alla, mutta muistutus voi kohdistua siihen tilintarkastuskertomuksen tuloksen osaan, jota se koskee, kunhan sana ”muistutus” on mainittu (ST-Akatemia Oy 2019, 331; Suomen Tilintarkastajat ry 2020, c).

6 KESKEISET TULOKSET

6.1 Kuinka usein tilintarkastuskertomus on mukautettu?

Manner-Suomen 150 suurimman kunnan vuosien 2016–2018 tilintarkastuskertomuksista 450 kappaleesta 104 oli mukautettuja. Joka neljäs tilintarkastuskertomus oli näin ollen jollain tapaa mukautettu, tarkemmin 23,1 %. Taulukosta 1 on nähtävissä mukautettujen tilintarkastuskertomusten vuosittaiset lukumäärät ja prosentit. Eniten mukautettuja tilintarkastuskertomuksia oli vuonna 2016, jolloin 150 tilintarkastuskertomuksesta 30,7 % oli mukautettuja. Kahtena seuraavana vuonna mukautuksia oli hieman vähemmän, vuonna 2017 20,0 % ja vuonna 2018 18,7 %.

Taulukko 1. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärä vuosittain.

Vuosi	Kerätyt tilintarkastuskertomukset	Mukautetut tilintarkastuskertomukset	%
2016	150	46	30,7 %
2017	150	30	20,0 %
2018	150	28	18,7 %
Yhteensä	450	104	23,1 %

Suurin osa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista koskivat yhtä tai useampaa osa-aluetta, joita olivat HALLINTO, VALVONTA, VALTIONOSUUDET, SÄÄNNÖKSET ja TIEDOT. Mukautettujen tilintarkastuskertomusten joukosta löytyi myös tilintarkastuskertomuksia, jotka eivät koskeneet mitään edellä mainituista osa-alueista. Tällaisissa tapauksissa mukautus johtui annetusta lisätiedosta, joka koski jotain muuta seikkaa, johon tilintarkastaja halusi kiinnittää huomiota. Esimerkiksi Kotkan vuoden 2018 tilintarkastuskertomuksessa oli esitetty lisätieto, jossa pyydettiin kiinnittämään erityistä huomiota tasapainotussuunnitelman toteutumiseen. Usein lisätieto oli kuitenkin liitetty johonkin osa-alueeseen; vain 4,8 % mukautetuista tilintarkastuskertomuksista oli lisätieto, joka oli eriytetty muista osa-alueista.

Tarkastellessa tarkemmin osa-alueita taulukossa 2 huomataan, että vaikka mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on yhteensä 104 kappaletta, mukautuksia on sitäkin enemmän; 132 kappaletta. Kaikkein harvimminkin mukautukset koskivat ”VALTIONOSUUKSIA” eli sitä, onko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Valtionosuuksia koskevia mukautuksia sisältyi vain 0,4 % kaikista tilintarkastuskertomuksista. Mukautukseen valtionosuuksista johtivat dokumentoinnin puutteellisuus ja oppilasmäärien vääristely suurempien valtionosuuksien toivossa. ”TIETUIHIN” – eli siihen, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista – liittyen mukautuksia oli vähän, vain 1,8 %. ”SÄÄNNÖKSIÄ” koskevia mukautuksia oli hieman enemmän, 3,3 %. Useimmiten mukautettu tilintarkastuskertomus koski ”HALLINTOA” ja ”VALVONTAA”. Kaikista tilintarkastuskertomuksista 13,8 % mukautuksista liittyi jollain tapaa ”HALLINTOON” eli siihen, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. 10,0 % tilintarkastuskertomuksista mukautus koski ”VALVONTAA” eli sitä, onko sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Taulukkoa 2 tarkastellessa on syytä huomioida mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärien ero mukautusten lukumääristä. Mukautuksia voi olla yhdessä tilintarkastuskertomuksessa useampia.

Taulukko 2. Mukautusten lukumäärät ja prosentit osa-alueittain ja vuosittain.

		2016	2017	2018	Yhteensä
HALLINTO	Lkm.	29	13	20	62
	%	19,3 %	8,7 %	13,3 %	13,8 %
VALVONTA	Lkm.	19	16	10	45
	%	12,7 %	10,7 %	6,7 %	10,0 %
VALTIONOSUUDET	Lkm.	0	1	1	2
	%	0,0 %	0,7 %	0,7 %	0,4 %
SÄÄNNÖKSET	Lkm.	11	3	1	15
	%	7,3 %	2,0 %	0,7 %	3,3 %
TIEDOT	Lkm.	7	1	0	8
	%	4,7 %	0,7 %	0,0 %	1,8 %
Mukautukset yhteensä	Lkm.	66	34	32	132
	%	44,0 %	22,7 %	21,3 %	29,3 %
Tilintarkastuskertomukset lkm. yhteensä		150	150	150	450

6.2 Kuinka usein mukautettu tilintarkastuskertomus koskee hallintoa?

Kuten taulukosta 2 on huomattavissa, tilintarkastuskertomuksissa olevista mukautuksista oli eniten hallintoa koskevia. Mukautuksia oli yhteensä 132 kappaletta, joista 62 kohdistui virheeseen hallinnon hoitamisessa valtuuston päätösten tai lain mukaan. Taulukossa 2 lukuja verrattiin kaikkien kerättyjen tilintarkastuskertomusten lukumäärään, kun taas taulukossa 3 lukuja verrataan tilintarkastuskertomuksissa olevien mukautusten lukumäärään. Näin ollen hallintoon kohdistuvia mukautuksia oli jopa 47,0 % eli lähes puolet verrattuna kaikkiin mukautuksiin. Taulukossa 3 on esitetty yksityiskohtaisemmin hallintoa koskevien mukautusten lukumäärät vuosittain sekä vuosilta 2016–2018 yhteensä.

Taulukko 3. Hallintoa koskevien mukautusten lukumäärä kaikkien mukautusten lukumäärää kohden.

		2016	2017	2018	Yhteensä
HALLINTO	Lkm.	29	13	20	62
	%	43,9 %	38,2 %	62,5 %	47,0 %
Mukautukset yhteensä	Lkm.	66	34	32	132

Hallintoa koskevien mukautusten määrässä löytyy vuosittain tarkasteltuna eroavaisuuksia. Prosentuaalisesti arvioituna vuonna 2018 hallintoa koskevia mukautuksia oli eniten (62,5 %) ja vuonna 2017 vähiten (38,2 %). Hallintoa koskevien mukautusten lukumäärä vaihtelee, joten parannusta ei tämän tarkastelutavan mukaan ole havaittavissa. Hallintoa koskevia tilintarkastuskertomusten mukautuksia ei kuitenkaan ole ollut jokaisena tarkasteluvuonna eniten: vuonna 2017 oli enemmän sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan asianmukaiseen järjestämiseen liittyviä mukautuksia. Keskimäärin hallintoa koskevat mukautukset ovat olleet suurin ongelma.

6.3 Mihin hallinnon osaan mukautukset useimmiten kohdistuvat?

Hallintoa koskevia mukautuksia oli eniten muihin osa-alueisiin verrattuna, kuten taulukosta 2 oli havaittavissa. Tarkemmin hallintoa koskevia mukautuksia tarkastellessa oli löydettävissä 15 eri syytä, joiden takia mukautus oli annettu hallinnon hoitamiseen liittyen. Useasti syyt hallintoa koskevien mukautusten takana saattoivat olla kuntakohtaisia ja yksilöllisiä. Määrärahojen ylitykset olivat poikkeus, niitä oli 41 kappaletta kaikista hallintoa koskevista mukautuksista (71 kpl) eli 57,7 %. Määrärahojen ylitysten lisäksi hallintoa koskevat mukautukset saattoivat koskea väärinkäytöksiä tai väärinkäytösepäilyjä, puutteita lain noudatuksessa, lahjusepäilyä, liikeylijäämän alitusta, talousarvion alijäämäisyyttä, toimintakatteen alitusta, kattamattomia alijäämiä, määrärahojen alitusta, tilinpäätöksen myöhästymistä, jonkun tietyn suunnittelusopimuksen keskeytystä, tuloarvion alitusta, kilpailutuksen tekemättä jättämistä, palvelusopimuksen noudattamatta jättämistä tai kunnanhallituksen uupuvaa päätöstä joistain tarvittavista toimenpiteistä. Taulukossa 4 on nähtävissä kappalemäärät ja prosentit hallinnon osien mukautuksista.

Taulukko 4. Hallintoa koskevien mukautusten sisältö ja lukumäärä.

Hallinnon mukautus	Lkm.	%
VÄÄRINKÄYTÖS/-EPÄILY	1	1,4 %
LAIN NOUDATUS	6	8,5 %
MÄÄRÄRAHOJEN YLITYS	41	57,7 %
LAHJUSEPÄILY	3	4,2 %
LIIKEYLIJÄÄMÄN ALITUS	1	1,4 %
TALOUSARVION ALIJÄÄMÄISYYS	2	2,8 %
TOIMINTAKATTEEN ALITUS	1	1,4 %
ALIJÄÄMIEN KATTAMINEN/ KATTAMATON ALIJÄÄMÄ	3	4,2 %
MÄÄRÄRAHOJEN ALITUS	3	4,2 %
TILINPÄÄTÖKSEN MYÖHÄSTYMINEN	2	2,8 %
SUUNNITTELUSOPIMUKSEN KESKEYTYS	1	1,4 %
TULOARVION ALITUS	3	4,2 %
KILPAILUTUKSEN PUUTTUMINEN	2	2,8 %
PALVELUSOPIMUKSEN NOUDATUS	1	1,4 %
KUNNANHALLITUKSEN PUUTTUVA PÄÄTÖS TOIMENPITEISTÄ	1	1,4 %
Yhteensä	71	100,0 %

Aikaisemmin todettiin, että mukautuksia voi olla yhdessä tilintarkastuskertomuksessa useampia. Niin ikään myös hallintoa koskevia mukautuksia voi olla yhdessä tilintarkastuskertomuksessa enemmän kuin yksi. On mahdollista, että kunnalla on samanaikaisesti ongelmia esimerkiksi määrärahojen ylitysten sekä alitusten kanssa, jolloin kyseisen kunnan tilintarkastuskertomuksesta on löydettävissä kaksi hallintoa koskevaa mukautusta. Kuitenkin vain kuudessa tilintarkastuskertomuksessa oli useampi kuin yksi hallintoa koskeva mukautus (ks. liite 2).

Hallintoa koskevissa mukautuksissa kyse on siitä, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Kunnan-/kaupunginvaltuuston tehtävänä on hyväksyä vuosittain talousarvio, johon sisältyy myös määrärahat. Määrärahoilla osoitetaan, kuinka tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämä rahoitustarve katetaan. (Kuntaliitto 2018, a.) Määrärahoihin liittyvät ylitykset tarkoittavat siis epäonnistumisia valtuuston päätösten noudattamisessa. Määrärahojen ylitysten jälkeen seuraavaksi yleisimmin mukautukset koskivat puutteita lain noudatuksessa. Lain noudatukseen liittyviä mukautuksia oli kuitenkin vain 6 kappaletta, mikä korostaa määrärahojen ylityksiin kohdistuvien mukautusten yleisyyttä. Suurimmilta osin mukautukset kohdistuvat valtuuston päätösten noudattamiseen tai noudattamatta jättämiseen.

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Päätelmät ja huomiot tutkimustuloksista

Tutkimuksen yhtenä tarkoituksena oli selvittää, kuinka suuri osa kunnille annetuista tilintarkastuskertomuksista on mukautettuja. Tutkimuksesta ilmenee, että melkein joka neljäs tilintarkastuskertomus oli mukautettu. Toisin sanoen 23,1 % 450 tilintarkastuskertomuksesta sisälsi yhden tai useamman mukautuksen. Koska kuntien tilintarkastuskertomuksia on tutkittu aikaisemmin vain muutamaan otteeseen, ei mahdollisia vertailukohteita ole paljoa. Aikaisempien tutkimusten mukaan mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on ollut vuonna 2009 31,9 % (Paananen & Rönkkö 2017), vuonna 2011 32,8 % (Leppänen 2015) ja vuosina 2009–2013 keskimäärin 28,0 % (Paananen & Rönkkö 2015). Vertailukohta on suppea, mutta näihin tuloksiin peilattuna mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän voisi optimistisesti katsoa olevan pienessä laskussa. Saattaa olla, että kunnat ovat kiinnittäneet huomiota tähän, jonka johdosta muutos on tapahtunut. Tarvittaisiin kuitenkin tutkimustietoa pidemmältä aikaväliltä, jotta olisi mahdollista saada yksityiskohtaisempaa tietoa ja jotta olisi mahdollista pohtia mukautettujen tilintarkastuskertomusten tulevaisuudennäkymiä tarkemmin.

Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten suuren määrän takana on varmasti moninaisia syitä. Yksi näistä syistä voi olla kuntien resurssit niin osaamisen kuin talouden kannalta. Kuntien tehtävänä ei ole tuottaa voittoa, kuten voittoa tavoittelevilla yhdistyksillä. Kuntien tehtävänä on – kuten kuntalain (410/2015) 7 §:ssä esitetään – järjestää laissa erikseen säädettyjä tehtäviä. Näitä ovat muun muassa perusopetuksen järjestäminen (Perusopetuslaki 628/1998, 4.1 §), terveydenhuollon järjestäminen (Terveydenhuoltolaki 1326/2010, 4.1 §) sekä ehkäisevän lastensuojelun järjestäminen (Lastensuojelulaki 417/2007, 11.1 §). Kunnilla on paljon lakisääteisiä tehtäviä, joihin on budjetoitava varoja tarkasti. Menoja on paljon ja talouden tasapainottaminen voi olla välillä hankalaa. Tarkoin määriteltyjen resurssien takia voi olla mahdollista, että puutteita syntyy joko kirjanpidon, tilinpäätöksen tai hallinnon hoitamisessa, joka johtaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Pienemmillä kunnilla voi olla taustalla tärkeiden toimintojen osaamispuutetta, joka voi

johtua esimerkiksi negatiivisesta muuttoliikkeestä. Taustasyitä voi olla monia, mutta niiden selvittämiseen tarvittaisiin tarkempaa analysointia ja perehtymistä.

Tutkimuksen toinen tarkoitus oli selvittää, kuinka usein tilintarkastuskertomusten annetut mukautukset koskevat hallintoa. Tutkimuksesta ilmenee, että kaikista annetuista mukautuksista 47,0 % kohdistui kunnan hallinnon hoitamiseen lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Hallintoa koskevia mukautuksia oli eniten, mutta myös valvontaa koskevia mukautuksia oli paljon (34,1 %). Aikaisempaan tutkimustietoon verrattuna kehitys on säilynyt samanlaisena, eli hallintoa koskevia mukautuksia on joka vuosi ollut enemmän kuin muita osa-alueita koskevia mukautuksia. Paanasen ja Rönkön (2015) mukaan vuosina 2009–2013 43,8 % mukautuksista koski hallintoa. Myös Leppäsen (2015, 113) mukaan hallintoa koskevia mukautuksia oli eniten vuonna 2011, 41,0 %. Hallintoa koskevia mukautuksia on siis myös aikaisemmin ollut eniten ja tähän tutkimukseen nähden niiden määrä oli kasvanut.

Kuntaliiton (2018, b) mukaan ”valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista kuntastrategiassa”. Huomioitavia asioita valtuustolla on kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, palvelujen järjestäminen ja tuottaminen, kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet, omistajapolitiikka, henkilöstöpolitiikka, kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet sekä elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen. Näiden lisäksi valtuusto hyväksyy vuosittain talousarvion ja -suunnitelman sekä vähintään kerran toimikaudessa kuntastrategian. On monta mahdollisuutta, joissa valtuuston päätösten noudattaminen saattaa epäonnistua valtuuston laajan päätösvastuun vuoksi, joka ulottuu moniin eri kohteisiin. Myös lain noudattamiseen liittyvät mukautukset ovat selitettävissä. Kunnilla on kuntalain lisäksi monia muita noudatettavia lakeja, joten etenkin mahdollisen osaamispuutteen vallitessa voi tapahtua virheitä. Lain ja valtuuston päätösten noudattamista koskevia mukautuksia pohdittaessa kunnat voisivat tarkastella omaa tilannettaan: minkälaista osaamista tai asiantuntijuutta tarvitaan enemmän, jotta näiden mukautusten määrää saadaan pienemmäksi? Tämän vuoksi mukautetuista tilintarkastuskertomuksista saatavan tutkimustiedon saattaminen kunnan ylimmälle johdolle eli kunnanvaltuustolle olisi hyödyllistä.

Tutkimuksen kolmas tarkoitus oli selvittää, mihin hallinnon osaan hallintoa koskevat tilintarkastuskertomusten mukautukset kohdistuvat. Tutkimuksen mukaan hallintoa koskeva

mukautus koski yleisimmin määrärahojen ylityksiä. Määrärahojen ylitysten lisäksi oli 14 eri aihetta, jota hallintoa koskeva mukautus saattoi koskea. Määrärahojen ylityksiä koskevia mukautuksia oli huomattavasti eniten, jopa 57,7 %. Myös aikaisemmissa tutkimuksissa mukautuksista on nostettu esiin määrärahat ja niistä on todettu, että suurin osa hallintoa koskevista mukautuksista koski nimenomaan määrärahojen ylityksiä. Aikaisemmissa tutkimuksissa ei tosin ole huomioitu tarkemmin sitä, kuinka moni mukautus on koskenut määrärahoja tai jotain toista syytä. Tämän tutkimuksen perusteella on huomattavissa kunnan talouteen liittyvien mukautusten yleisyys. Hallintoa koskevista mukautuksista noin puolet koskivat jollain tapaa kunnan taloutta, kuten esimerkiksi talousarviota, ylijäämää tai alijäämää (ks. taulukko 4).

Määrärahojen ylitysten yleisyydelle voi olla syynä esimerkiksi budjetoinnin heikkous tai väärän budjetointitavan valitseminen. Oulasvirta ja Aronen (2012, 9) pohtivat myös poliittisen ohjauksen vaikutusta määrärahojen kohdistamiseen, joka voi aiheuttaa sen, että määrärahoja saatetaan kohdistaa keskenään kilpaileviin kohteisiin. Tällöin voi olla mahdollista kohdistaa määrärahoja perusteettomiin kohteisiin, mikä voi johtaa määrärahojen ylityksiin. Oulasvirta ja Aronen (2012, 20) nostavat esiin myös etenkin suurempien kuntien ongelmat sitovien tavoitteiden ja määrärahojen yhteenliittämisessä. Mitä suurempi kokonaisuus, sitä hankalampi sitä on hallita. Tämä voi johtaa vaikeuksiin todenmukaisten määrärahojen asettamisessa. Aikaisemmissa tutkimuksissa ei ole etsitty tarkemmin perusteita kuntien mukautetuille tilintarkastuskertomuksille ja niiden suurelle lukumäärälle, joten asia jäänee toistaiseksi vain spekulatioksi.

7.2 Pohdinta

Verrattuna aikaisempiin tutkimuksiin, mukautusten määrä on pysynyt suunnilleen samalla tasolla. On mahdollista, että kunnat eivät joko ole tarkentaneet tai parantaneet omia toimintatapojaan tai kunnilla ei välttämättä ole resursseja tai osaamista tarpeeksi, että mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrää saisi alhaisemmaksi. Saattaa olla, etteivät kunnat priorisoi kyseistä ongelmaa tarpeeksi korkealle, mikä johtaa siihen, että siihen ei panosteta riittävästi. Toisaalta, vaikka mukautettuja tilintarkastuskertomuksia onkin kunnilla paljon, voi olla havaittavissa pieni käänne positiivisempaan suuntaan. Kuten taulukosta 1 oli huomattavissa, mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on ollut laskeva vuodesta 2016 eteenpäin. On kuitenkin huomioitava, että tutkimuksessa on tarkasteltu kolmea viime vuotta, joten ei ole mahdollista todeta varmasti, onko tämä suuntaus pysyvä vaiko

hetkellinen. Taustalta on kuitenkin mahdollista löytää tekijöitä, joilla voi olla vaikutusta mukautusten laskevaan määrään. Yksi syy voi olla kuntien rajalliset resurssit. Kuten Leppänen (2015, 108) mainitsee, kuntien tarkastuslautakunnat määrittävät etukäteen, kuinka monta tarkastuspäivää tilintarkastukseen käytetään. Tällöin voi syntyä ongelmia, mikäli tilintarkastusta suoritettaessa huomataan kohteen edellyttävän tarkempaa tarkastamista. Tilintarkastajilla ei välttämättä ole tarvittavaa aikaa etukäteen resursoitujen tarkastuspäivien takia suorittaa tarkastusta loppuun vaadittavalla tarkkuudella, joka voi johtaa merkittävien havaintojen vähenemiseen. Tämä taas voi johtaa siihen, että mukautusten määrä on hieman vähentynyt kolmen vuoden tarkasteluajanjakson aikana. Havaintojen väheneminen ja näin ollen tilintarkastustyön heikentyminen tulisi nousta esiin viimeistään PRH:n suorittamassa laadunvalvonnassa. Mikäli mahdollinen ongelma ei nouse esiin laadunvalvonnassakaan, voi mukautusten väheneminen todella johtua siitä, että mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin on keskitytty.

Suomessa tehdyissä aikaisemmissa tutkimuksissa kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tutkittu muutamaan otteeseen vuodesta 2009 lähtien, eli lähes 10 vuoden ajalta. Kuitenkaan, kunnat eivät ole edellisen 10 vuoden aikana saavuttaneet muutosta mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärän tai niitä koskevien taustasyiden suhteen. Aikaisempien ja tämän tutkimuksen perusteella voi todeta, että mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä on pysytellyt noin 25 prosentissa, eli viimeisen 10 vuoden aikana noin joka neljäs kuntien tilintarkastuskertomuksista on ollut mukautettu. Samaten vuodesta 2009 lähtien suurin osa kuntien tilintarkastuskertomusten mukautuksista on liittynyt hallintoon ja tarkemmin määrärahojen ylitykseen. Toisin sanoen, tässä ei ole tapahtunut muutosta suuntaan tai toiseen viimeisen 10 vuoden aikana. Tämä voi johtua siitä, että tutkimustietoa aiheesta on niin vähän, etteivät kunnat ole heränneet tilanteeseen tarvittavalla vakavuudella. Sitä, että joka neljäs tilintarkastuskertomus on mukautettu, pidetään suurena lukuna. Silti tämä luku on pysynyt miltei muuttumattomana. Ovatko kunnat mahdollisesti tyytyneet tähän lukuun ja myös seuraavien 10 vuoden aikana on odotettavissa, ettei muutosta tapahdu? Ehkä kunnat tarvitsevat valtiolta tarkempaa ohjeistusta mukautettujen tilintarkastuskertomusten sallittavista lukumääristä, jotta ne voisivat kokea asian tarpeeksi tärkeäksi tehdäkseen sen eteen parannuksia? Mukautettujen tilintarkastuskertomusten lukumäärää olisi mahdollista saada huomattavasti pienemmäksi jo sillä, että kunnat keskittyisivät yhteen asiaan, määrärahojen ylitysten minimoimiseen. Tämä tarkoittaa sitä, että kunnanvaltuustojen tulisi tehdä jatkuvasti tarkempaa työtä talousarvioiden suhteen.

Tutkimus käsittää Manner-Suomen asukasluvultaan 150 suurinta kuntaa, joten tutkimustieto ei ole täysin yleistettävissä koko Manner-Suomeen. 31.12.2018 Manner-Suomessa oli Kuntaliiton (2019) mukaan 294 kuntaa, joten tutkimuksessa on mukana kuitenkin enemmän kuin puolet Manner-Suomen kunnista. Tutkimustulokset kuitenkin noudattelevat silti aikaisempien tutkimusten tuloksia, joten tältä osin tutkimuksessa tehty rajausta ei aseta ongelmia tutkimustulosten luotettavuuden kannalta. Myös muilta osin tutkimusta voi pitää luotettavana, sillä tilintarkastuskertomukset, joita tutkimuksessa on tarkasteltu, on kerätty kuntien omilta verkkosivustoilta tai saatu sähköpostitse kuntien työntekijöiltä.

7.3 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet

Jatkossa aihetta voisi tutkia laajentamalla kerättyjen tilintarkastuskertomusten määrää useammalle vuodelle sekä ottamalla tutkimukseen mukaan kaikki Manner-Suomen kunnat. Tällöin olisi mahdollista saada tutkimustietoa mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrän muuttumisesta vuosittain sekä olisi mahdollista selvittää, onko saatujen mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä kasvussa, laskussa vai muuttumaton. Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia voisi myös lähestyä tutkimalla tarkemmin niiden sisältöä ja verrata sitä esimerkiksi kunnan taloudelliseen tilanteeseen tai muuhun vastaavaan. Tällöin voisi olla mahdollista saada selville tekijöitä tilintarkastuskertomusten mukautusten takana ja sitä kautta parempaa informaatiota kunnalle, kuinka kehittää omaa toimintaansa.

Kuntien tilintarkastuskertomuksia ja etenkin kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia voisi tutkia enemmän erilaisista näkökulmista nykyiseen tutkimustietoon nähden. Uusi tutkimustieto aiheesta olisi hyödyllistä myös itse tutkimuskohteille eli kunnille. Mitä yksityiskohtaisempaa tietoa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista ja niiden syistä saadaan, sitä paremmin kunnat pystyvät korjaamaan omaa toimintaansa ja ehkäisisivät näin mukautettujen tilintarkastuskertomusten vastaanottamista.

LÄHTEET

- Alasuutari, P. (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- Farrugia, K. & Baldacchino, P. (2005). Qualified audit opinions in Malta. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), s. 823–843.
- Frost, C. (1997). Disclosure policy choices of UK firms receiving modified audit reports. *Journal of Accounting and Economics*, 23(2), s. 163–187.
- Hallintolaki 6.6.2003/434.
- Halonen, K. & Steiner, M.-L. (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (1997). *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Kirjayhtymä.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M.-L. (2017). *Tilintarkastus : asiakkaan opas*. 5., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Hynynen, T. (2006). *Mukautettu tilintarkastuskertomus pienissä yrityksissä*. Vaasan yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Kettunen, P. (2016). Uusi tilintarkastuskertomus antaa enemmän tietoa sijoittajille. Suomen Tilintarkastajat ry. Haettu osoitteesta <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/tilintarkastuksen-asiantuntijoille/uusi-tilintarkastuskertomus-antaa-enemman-tietoa-sijoittajille>, 11.3.2020.
- Khale, S. & Worku, Z. (2015) Benefits of good corporate governance principles: A study of the city of Tshwane, south Africa. *Corporate Ownership and Control*, 13(1), s. 961–978.
- KHT- yhdistys. (2007). *Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2007*. Helsinki: KHT-Media.
- Konkurssilaki 20.2.2004/120.
- Kuntalaki 10.4.2015/410.
- Kuntaliitto. (2018, a). Budjetointi ja taloussuunnittelu. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu>, 24.3.2020.
- Kuntaliitto. (2018, b). Kunnan johtaminen. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/laki/kunnan-toimielimet-ja-johtaminen/kunnan-johtaminen>, 7.4.2020.
- Kuntaliitto. (2019). Kaupunkien ja kuntien lukumäärät ja väestötiedot. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/tilastot-ja-julkaisut/kaupunkien-ja-kuntien-lukumaarat-ja-vaestotiedot>, 24.1.2020.
- Kuusinen, O. (2016). *Mukautettujen tilintarkastuskertomusten vaikutus pk-yritysten rahoitukseen*. Vaasan yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Laakso, V. (2014). *Yrityksen ominaisuuksien vaikutus tilintarkastajien mukautettujen kertomusten syntyyn*. Oulun yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Laitinen, E. & Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: evidence from large companies. *The European Accounting Review*, 7(4), s. 639–653.
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015.
- Lastensuojelulaki 13.4.2007/417.

- Leppänen, P. (2015). Kunnallinen tilintarkastus – nykytila, muutos ja kehitysnäkymät. *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium : näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*, s. 99–119. Tampere: Tampere University Press.
- Marttunen, M. (2004). *Mukautettu tilintarkastuskertomus suomalaisissa pörssiyrityksissä vuosina 1992–2002*. LUT yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Oulasvirta, L. & Aronen, K. (2012). *Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(2), s. 149–157.
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2015). Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen : empiirinen katsaus tilintarkastuskertomuksiin vuosilta 2009–2013. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43(3), s. 246–254.
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2017). Kunnan tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen vaikuttavat tekijät: Empiirinen tutkimus koskien tilikautta 1-12/2009. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 45(1), s. 27–36.
- Patentti- ja rekisterihallitus. (2019). Laaduntarkastukset. Haettu osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu.html>, 21.4.2020.
- Perusopetuslaki 21.8.1998/628.
- Savolainen, L. (2007). *Mukautettu tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajan vaihtaminen suomalaisissa osakeyhtiöissä*. Vaasan yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- ST-Akatemia Oy. (2019). *Tilintarkastajan raportointi 2019: kertomukset, lausunnot ja muut asiakirjat*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Suomen Tilintarkastajat ry. (a). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Haettu osoitteesta <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/ohjeita-ja-suosituksia>, 15.2.2020.
- Suomen Tilintarkastajat ry. (b). Tilintarkastuksesta raportointi. Haettu osoitteesta <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-tilintarkastus-on/tilintarkastuksesta-raportointi>, 8.2.2020.
- Suomen Tilintarkastajat ry. (c). Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomusmallit. Haettu osoitteesta <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/ohjeita-ja-suosituksia>, 5.3.2020
- Suomen Tilintarkastajat ry. (d). Kuntien ja seurakuntien tilintarkastuskertomusmallit. Haettu osoitteesta <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/ohjeita-ja-suosituksia/kuntien-ja-seurakuntien-tilintarkastuskertomusmallit>, 5.3.2020.
- Terveystieteiden tutkimuskeskus. (2010). *Terveystieteiden tutkimuskeskus*. Helsinki: Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustanneosakeyhtiö Tammi.
- Valtiovarainministeriö. Valtionosuudet ja kotikuntakorvaukset. Haettu osoitteesta <https://vm.fi/valtiosuudet-ja-kotikuntakorvaukset>, 8.4.2020.
- Zdolsek, D., Jagrič, T. & Odar, M. (2015). Identification of auditor's report qualifications: an empirical analysis for Slovenia. *Economic Research - Ekonomska Istraživanja*, 28(1), s. 994–1005.

LIITE 1: Mukautettujen tilintarkastuskertomusten kvantifiointi osa-alueittain

TIEDOT	SÄÄNNÖKSET	VALTIONOSUDET	VALVONTA	HALLINTO	
0	0	0	1	1	Helsinki 2016
0	0	0	0	0	Espoo 2018
0	0	0	1	0	Espoo 2017
0	0	0	1	0	Espoo 2016
0	0	0	1	1	Tampere 2017
0	0	0	1	0	Oulu 2018
0	0	0	1	0	Lahti 2017
0	0	0	1	0	Kuopio 2018
0	0	0	1	0	Kuopio 2017
0	0	0	1	0	Kuopio 2016
0	0	1	0	0	Pori 2017
0	0	0	0	1	Kouvola 2018
0	0	0	1	0	Lappeenranta 2016
0	0	0	1	0	Vaasa 2018
0	1	0	0	1	Vaasa 2017
0	1	0	0	1	Vaasa 2016
0	0	0	0	1	Seinäjoki 2016
0	0	0	0	1	Mikkeli 2017
1	1	0	0	1	Mikkeli 2016
0	0	0	0	0	Kotka 2018
0	0	0	0	0	Kotka 2016
0	0	0	0	1	Salo 2016
0	0	0	1	0	Hyvinkää 2018
0	1	0	0	0	Hyvinkää 2016
0	0	0	1	0	Lohja 2018
0	0	0	1	0	Lohja 2017
0	0	0	0	1	Järvenpää 2016
0	0	0	0	1	Nurmijärvi 2018
0	0	0	1	0	Kirkkonummi 2016
0	0	0	1	1	Kajaani 2016
0	0	0	1	1	Savonlinna 2016
0	0	0	1	0	Nokia 2018
0	0	0	1	0	Nokia 2016
0	1	0	0	0	Ylöjärvi 2016
0	0	0	1	1	Kangasala 2018
0	0	0	0	1	Kangasala 2016
1	0	0	0	0	Riihimäki 2017
1	0	0	1	1	Riihimäki 2016
0	0	0	1	0	Raasepori 2016
0	0	0	1	1	Raahe 2016
0	0	0	1	0	Sastamala 2017
0	0	0	0	1	Lempäälä 2018
0	0	0	0	1	Valkeakoski 2018
0	0	0	0	1	Kurikka 2018
0	0	0	1	1	Kurikka 2016
0	0	1	1	1	Sipoo 2018
0	0	0	0	1	Sipoo 2017
0	0	0	0	1	Jämsä 2016
0	0	0	0	1	Mustasaari 2018
0	1	0	0	1	Pietarsaari 2017
0	0	0	1	1	Pietarsaari 2016
0	0	0	0	1	Heinola 2017

TIEDOT	SÄÄNNÖKSET	VALTIONOSUDET	VALVONTA	HALLINTO	
0	0	0	0	1	Heinola 2016
0	0	0	1	1	Äänekoski 2017
0	0	0	1	1	Pieksämäki 2016
0	1	0	0	0	Forssa 2017
0	1	0	0	0	Forssa 2016
0	0	0	1	0	Akaa 2018
0	0	0	1	0	Akaa 2017
0	1	0	0	0	Janakkala 2016
0	0	0	0	1	Loimaa 2018
0	0	0	0	1	Parainen 2017
0	0	0	0	0	Ylivieska 2016
0	0	0	1	0	Loviisa 2016
0	0	0	1	1	Lapua 2017
1	1	0	1	1	Kauhajoki 2016
0	1	0	0	0	Ilmajoki 2016
0	0	0	0	1	Eura 2017
0	0	0	1	1	Alavus 2016
0	0	0	1	1	Pedersöre 2018
0	0	0	0	1	Pedersöre 2017
0	0	0	0	1	Sotkamo 2018
0	0	0	0	1	Sotkamo 2016
0	0	0	0	1	Mänttä-Vilppula 2018
0	0	0	0	1	Keuruu 2018
1	0	0	0	1	Alajärvi 2016
0	0	0	1	0	Hattula 2017
0	0	0	1	1	Hattula 2016
0	0	0	0	0	Eurajoki 2017
0	0	0	0	1	Eurajoki 2016
0	0	0	1	0	Muhos 2017
1	0	0	0	0	Karkkila 2016
0	0	0	1	1	Hanko 2018
0	0	0	1	0	Hanko 2017
1	1	0	0	0	Pöytyä 2016
0	0	0	0	0	Kiuruvesi 2018
0	0	0	1	0	Keminmaa 2017
0	0	0	1	1	Laihia 2017
1	1	0	1	1	Laihia 2016
0	0	0	0	1	Loppi 2016
0	0	0	0	1	Uusikaarlepyy 2018
0	0	0	0	1	Oulainen 2018
0	0	0	0	1	Oulainen 2016
0	0	0	1	0	Harjavalta 2017
0	0	0	0	1	Harjavalta 2016
0	0	0	0	1	Ikaalinen 2016
0	0	0	0	1	Säkylä 2017
0	0	0	0	1	Kemiönsaari 2018
0	0	0	1	0	Kruunupyy 2017
0	0	0	0	1	Kruunupyy 2016
0	1	0	0	0	Parkano 2016
0	1	0	0	1	Kittilä 2018
0	0	0	1	1	Kittilä 2017
0	0	0	0	1	Kittilä 2016

