Tampereen yliopisto

Linnea Rajamäki

TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATION ROOLI KUNTAPÄÄTTÄJIEN TYÖSSÄ

Ääripääanalyysi pienen ja suuren kunnan valtuutetuista

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2021

TIIVISTELMÄ

Linnea Rajamäki: Talous- ja tilinpäätösinformaation rooli kuntapäättäjien työssä. Ääripääanalyysi pienen ja suuren kunnan valtuutetuista
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Lasse Oulasvirta
Toukokuu 2021

Suomen kuntatalous on suurien haasteiden edessä: Vuosi 2019 oli kuntatalouden synkimpiä ja vaikka tilikausi 2020 toteutui ajateltua parempana valtion koronatukipakettien ansioista, ei kuntakentän haasteet ole hävinneet. Kapeneva talouden liikkumavara, kunnan kompleksinen toimintaympäristö sekä maantieteellinen polarisaatiokehitys eivät päästä kunnan valtuutettuja helpolla.

Kunnanvaltuusto on kunnan ylintä päätösvaltaa käyttävä elin ja niinpä valtuuston jäsenet, kunnanvaltuutetut, vastaavat viime kädessä kunnan taloudesta ja toiminnasta. Kunnanvaltuutetun roolia voidaan tarkastella myös päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta, jolloin kunnanvaltuutettu toimii kunnan virkamieshallinnon päämiehenä delegoidessaan tehtäviä valmistelevalle ja toimeenpanevalle hallinnolle. Toisaalta myös kuntalainen voidaan nähdä päämiehen roolissa, kun kuntalaiset ovat demokraattisilla vaaleilla äänestäneet kunnanvaltuutetut ajamaan kuntalaisten etua valtuustoon. Julkisyhteisöissä päämies-agenttisuhteet ovatkin moninaisia ja valtuutettu voidaan nähdä sekä päämiehenä että tilivelvollisena agenttina.

Valtuutetun rooli voidaan nähdä kahden pääasiallisen tehtävän kautta: tilivelvollisen hallinnon valvonta ja päätöksenteko. Niinpä kunnanvaltuutettujen käyttämän talousinformaationkin tulisi tukea näitä kahta roolia, eli antaa tietoa kunnan hallinnon tilivelvollisuuden todentamiseen sekä hyödyllistä informaatiota päätöksenteon tueksi. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella talousinformaation sekä erityisemmin tilinpäätösinformaation kykyä toteuttaa näitä valtuutettujen tietotarpeita. Lisäksi tutkimuksessa oltiin erityisesti kiinnostuneita siitä, miten kunnan koko vaikuttaa talousinformaation rooliin valtuutettujen näkökulmasta. Koska valtuutetut toimivat hyvin erikokoisissa toimintaympäristöissä ja väestön polarisaatiokehitys on ajankohtainen ja globaali trendi, rajattiin tutkimus Suomen pienimpiin ja suurimpiin kuntiin.

Tutkimus toteutettiin lomaketutkimuksena, jossa tarkasteltiin pienien, alle 5001 asukkaan, sekä suurien, yli 50 000 asukkaan kuntien valtuutettujen näkemyksiä talousinformaation käytöstä sekä saatavilla olevan tiedon riittävyydestä. Pienien kuntien osalta vastauksia saatiin yhteensä 284 ja suurien kuntien osalta 183. Tutkimusaineisto analysoitiin käyttäen SPSS-ohjelmistoa.

Keskeiset tutkimustulokset koskivat valtuutettujen talous- ja tilinpäätöstiedon käyttöä sekä saatavilla olevan tiedon riittävyyttä. Ensinnäkin tutkimuksessa havaittiin, että sekä pienessä että suuressa kunnassa tilinpäätösinformaation käyttö oli huomattavasti epävirallisia informaatiolähteitä vähäisempää ja keskimäärin tilinpäätöstä käytettiin muutaman kerran vuodessa. Vastaavanlaisia tutkimustuloksia on saatu myös aiemmissa tutkimuksissa. Tämä viittaa siihen, että tilinpäätösinformaation roolissa korostuu erityisesti tilivelvollisuuden todentamisen tehtävä, jolloin informaatiolähdettä käytetään lähinnä tilinpäätöksen käsittelyn aikana keväisin. Toinen merkittävä tutkimustulos koski pienien ja suurien kuntien välillä havaittua eroa taloustiedon roolissa. Tutkimuksessa havaittiin, että suurten kuntien valtuutetut olivat hieman pienten kuntien valtuutettuja aktiivisempia taloustiedon käyttäjiä, mutta myös tyytymättömämpiä tiedon riittävyyteen. Vaikka tiedon saatavuudessa koettiin puutteita myös pienien kuntien valtuutettujen keskuudessa, tyytymättömyys taloustiedon riittävyyteen oli suurempaa yli 50 000 asukkaan kuntien valtuutettujen keskuudessa. Tiedon saatavuudessa voidaan siis todeta olevan merkittäviä puutteita ja erityisesti suurissa kunnissa tiedon saatavuudessa on kehitettävää.

Avainsanat: kuntatalous, kunnanvaltuutettu, tilinpäätös, talousinformaatio, tilivelvollisuus, päätöksenteko

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OrginalityCheck -ohjelmalla.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO ... 5
1.1 Aihealueen esittely ... 5
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet ... 6
1.3. Keskeiset tutkielmaa ohjaavat valinnat ja rajaukset ... 9
1.4 Aikaisempi tutkimuskirjallisuus ... 12
1.5 Tutkielman rakenne ... 14
2 KUNNAN TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATIO ... 16
2.1 Kunnan toiminta ja talous ... 16
2.2 Kunnan talousraportointijärjestelmä ... 17
2.3 Kunnan talousarvio- ja taloussuunnitelma ... 18
2.4 Kunnan tilinpäätösinformaatio ... 19
2.4.1 Toimintakertomus ... 21
2.4.2 Talousarvion toteumavertailu ... 22
2.4.3 Tilinpäätöslaskelmat ja liitetiedot ... 23
3 TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSRAPORTOINNIN MERKITYKSISTÄ TILIVELVOLLISUUDEN JA PÄÄTÖKSENTEON NÄKÖKULMASTA ... 25
3.1 Valtuutettu päämiehenä ... 25
3.2 Yleiset käsitykset tilinpäätösinformaation merkityksistä ... 28
3.3 Julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaation merkityksistä ... 29
3.3 Tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet ... 33
4 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN ... 36
4.1. Tutkimusote ja metodologiset lähtökohdat ... 36
4.2 Lomaketutkimus ja kvantitatiivinen analyysi tutkimusmenetelmänä ... 38
4.3 Aineiston kuvaus ... 40
4.4 Aineiston käsittely ja analysointi ... 41
4.5 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti ... 42
5 VALTUUTETTUJEN TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATION KÄYTTÖ JA TIETOTARPEET ... 45
5.1 Vastaajien demografiset tekijät ... 45
5.2 Talous- ja tilinpäätösinformaation käyttö ... 50
5.3 Talous- ja tilinpäätösinformaation käyttö taustatekijöiden näkökulmasta ... 58
5.4 Talous- ja tilinpäätösinformaation riittävyys ... 61
5.5 Talous- ja tilinpäätösinformaation riittävyys taustatekijöiden näkökulmasta ... 67
6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET ... 70
LÄHTEET ... 78
LIITTEET ... 82

Luettelo taulukoista

Taulukko 1 Vastaajien koulutusaste pienissä ja suurissa kunnissa ... 47
Taulukko 2 Vastaajien ammatti pienissä ja suurissa kunnissa ... 48
Taulukko 3 Tiedon käyttö pienissä kunnissa ... 51
Taulukko 4 Tiedon käyttö suurissa kunnissa ... 52
Taulukko 5 Tiedon riittävyys pienissä kunnissa ... 62
Taulukko 6 Tiedon riittävyys suurissa kunnissa ... 63

Luettelo kuvioista

Kuvio 1 Tilinpäätösasiakirjat (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019, 13). ... 20
Kuvio 2 Valtuutetun rooli päämies-agenttiteoreettisessa viitekehyksessä ... 27
Kuvio 3 Vastaajien ikäjakauma pienissä kunnissa ... 46
Kuvio 4 Vastaajien ikäjakauma suurissa kunnissa ... 46
Kuvio 5 Tiedon käyttö useammin kuin kerran kuukaudessa ... 55
Kuvio 6 Tiedon käyttö muutaman kerran vuodessa tai vähemmän ... 56
Kuvio 7 Tiedon käytön aktiivisuus pääasiallisen työtehtävän mukaan ... 59
Kuvio 8 Tiedon käytön aktiivisuus hallituskokemuksen mukaan ... 60
Kuvio 9 Tiedon käytön aktiivisuus ikäluokittain ... 61
Kuvio 10 Tiedon riittävyys täysin riittämätöntä ... 64
Kuvio 11 Tiedon saatavuus riittävää ... 66
Kuvio 12 Tiedon riittävyys pääasiallisen työtehtävän mukaan ... 68
Kuvio 13 Tiedon riittävyys valtuustovuosien mukaan ... 69

Luettelo liitteistä

Liite 1 Valtuutettujen taloustiedon lähteiden summamuuttujien välisen keskiarvoeron merkitsevyystestaus, t-testi ... 82
Liite 2 Valtuutettujen taloustiedon lähteiden summamuuttujien t-testi ... 82
Liite 3 Missä määrin vastaajien työhön sisältyy taloustehtäviä ... 82
Liite 4 Valtuutettujen taloustiedon riittävyyden summamuuttujien välisen keskiarvoeron merkitsevyystesti, t-testi ... 82
Liite 5 Valtuutettujen taloustiedon riittävyyden summamuuttujien välisen keskiarvoeron t-testi ... 83
Liite 6 Kyselylomake (Haapala, Oulasvirta, Sinervo, 2019, 115-118) ... 84

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely

Kuntapäättäjät ympäri Suomen ovat isojen haasteiden edessä: kuntataloudessa on takana useita taloudellisesti haastavia vuosia, eikä muutosta parempaan ole näkyvissä. Vaikka kuntatalouden resurssit ovat kautta aikojen olleet rajalliset, vuosi 2019 oli kuntatalouden historian heikoimpia ja kuntien tulot riittivät juoksevien menojen hoitoon yhä harvemmassa kunnassa. (Valtionvarainministeriö 2020, 2). Tämän seurauksena yhteensä 225 kuntaa teki negatiivisen tuloksen vuonna 2019 (Tilastokeskus, 2020). Kuntien taloudellinen tilanne onkin historiallisen huono vuoden 2019 tilinpäätöstietojen perusteella, eikä tilanteeseen näytä tulevan helpotusta tulevaisuudessa, vaikka vuoden 2020 tilinpäätösten ennakoidaan tuovan valonpilkahdusta kuntatalouteen johtuen valtion massiivisista koronapandemian hoitoon tarkoitetuista tukipaketeista.

Kuntatalouden haasteiden lisäksi kuntasektorilla on ollut nähtävissä kehityssuunta kohti suurempia ja monimutkaisempia kuntakonserneja sekä palveluiden ulkoistamista. Polarisaatiota nähdään myös kuntien väestökehityksessä: maakuntakeskukset, erityisesti muutama suuri kaupunki, vetävät uusia asukkaita puoleensa pienten maalaiskuntien kustannuksella. Niinpä, vaikka kuntatalouden ahdinko on läsnä lähes kaikissa kunnissa, kuntatalouden haasteet suurten ja pienten kuntien välillä voivat olla hyvin erilaisia. Eriytymiskehitys on räikeintä, kun tarkastellaan pienimpiä ja suurimpia kuntia ja kuntien haasteet ja tulevaisuuden näkymät ovat hyvin erilaisia Suomen pienimmissä ja suurimmissa kunnissa.

Monimutkaisemmat konsernirakenteet yhdessä yhä kapeamman talouden liikkumavaran, vaativat entistä enemmän kunnanvaltuutetuilta: päätettäväksi tulee yhä monimutkaisempia kokonaisuuksia, jolloin päätöksenteon tueksi vaaditaan yhä monipuolisempaa tietoa ja valtuutetuilta ymmärrystä oman kunnan toimintaympäristöstä. Kuntasektorin haasteet ja toimintaympäristön tulevaisuuden näkymät korostavat talousinformaation tärkeyttä valtuutettujen työssä.

Tässä Pro gradu -tutkielmassa tutkitaan talousinformaation ja erityisesti tilinpäätösinformaation roolia pienen ja suuren kunnan valtuutettujen näkökulmasta. Valtuutetuilla on käytössään monia erilaisia virallisia sekä epävirallisia tiedonlähteitä ja tapoja kerätä informaatiota päätöksentekoon sekä muihin valtuutetuille osoitettuihin tiedon tarpeisiin. Yksi kunnanvaltuutettujen käytössä olevista taloustiedon lähteistä on tilinpäätösinformaatio. Kuntien tilinpäätökset ovat laajoja, usein monen sadan sivun pituisia raporttikokonaisuuksia, joiden sisällöstä säädetään sekä lain että yleisohjeiden

tasolla. Tilinpäätös on siinä mielessä tärkeä informaatiolähde, että se on merkittävin yksittäinen julkinen raportti, joka kuvaa kunnan tilikauden taloudellista ja toiminnallista tilannetta ja tulevaisuuden näkymiä. Tilinpäätöksen laatii jokainen kunta ja sen sisällöstä säädetään tarkasti ja siten sillä on olennainen rooli kuntakentän talouden kokonaiskuvan muodostamisessa.

Mikä on talous- ja tilinpäätösinformaation rooli kunnanvaltuutettujen tehtävässä ja miten nämä tietolähteet vastaavat pienen ja suuren kunnan informaatiotarpeisiin? Tilinpäätösinformaation perimmäisistä tarkoitusperistä on erilaisia tulkintoja, mutta erityisesti julkisella sektorilla on usein korostettu tilivelvollisuuden merkitystä (Oulasvirta, 2017, 168). Lisäksi kunnan tilinpäätöksen merkittävänä roolina voidaan nähdä talousinformaation tuottaminen valtuutettujen päätöksenteon tueksi.

Kuntasektorin heikossa taloudellisessa tilanteessa talousinformaation sekä tilinpäätöstiedon tärkeys korostuvat entisestään. Tilinpäätöksen tulisi osoittaa, miten kunta on hoitanut asioitaan kuluneena tilikautena ja tämän lisäksi heikkenevässä taloustilanteessa tilinpäätöstiedon perusteella tulisi pystyä tekemään oikeita ja viisaita valintoja kunnan kannalta. Myös valtio tarkastelee kuntataloutta tilinpäätösinformaation avulla. Niinpä tilinpäätöksen tulisi antaa sekä tarkkaa informaatiota tilivelvollisuuden näkökulmasta että selkeä kuva kunnan tilanteesta ja tapahtumista tilikaudella.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten talous- ja tilinpäätösinformaatiota käytetään pienessä ja suuressa kunnassa ja eroaako tiedon käyttö tai rooli kuntakoon mukaan. Tutkimus on toteutettu ääripääanalyysinä, jossa tutkitaan tilastollisesti lomakekyselyllä saatuja pienten kuntien sekä suurten kuntien valtuutettujen näkemyksiä talous- ja tilinpäätöstiedon käytöstä sekä tiedon tarpeista. Tässä tutkimuksessa rajaus on toteutettu niin, että alle 5001 asukkaan kunnat edustavat pieniä kuntia ja yli 50 000 asukkaan kunnat suuria kuntia. Tutkimuksen rajausta on perusteltu tarkemmin osiossa 1.3.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

Tutkimus käsittelee talousinformaation, ja erityisesti tilinpäätösinformaation kykyä vastata valtuutettujen tietotarpeisiin. Kysymys on siitä, millaista talousinformaatiota kunnanvaltuutetut kaipaavat ja käyttävä täyttäessään kansalaisilta saamaansa tehtävää kunnan ylimpänä päätöksentekijänä ja toimeenpanevan hallinnon valvojana. Tässä tutkimuksessa ollaan erityisen kiinnostuneita yleisen talousinformaation lisäksi juuri tilinpäätösinformaatiosta, sillä tilinpäätös on talousarvion lisäksi lähes ainoa määrämuotoinen ja sisällöltään määritelty informaatiokokonaisuus,

joka jokaisen kunnan on velvollisuus laatia. Raportoinnin määrämuotoisuus ja laadintapakko mahdollistaa myös paremman tarkastelun tutkimusnäkökulmasta, kun tilinpäätöksen käsittely tapahtuu tutkimuskunnissa keskimäärin samalla tavalla. Tässä tutkimuksessa halutaan tarkastella sitä, miten hyvin tilinpäätösinformaatio täyttää valtuutettujen tietotarvetta ja toisaalta kirjallisuudessa sille esitettyjä tehtäviä tilivelvollisuuden todentamisen ja päätöksenteon tietolähteenä.

Kenelle kuntien tilinpäätösraportointi on ensisijaisesti osoitettu, eli ketkä katsotaan tilinpäätösten ensisijaisiksi käyttäjiksi, ja mitä tarkoitusperiä varten tilinpäätös laaditaan, eli mitä tietoa tilinpäätöksen käyttäjät kaipaavat? Valtuusto on kunnan korkein päätöksiä tekevä taho, joka kansalaisten valtuuttamana toimii päämiehen roolissa ja valvoo kunnan toimeenpanevaa hallintoa. Niinpä kunnan valtuuston voidaan olettaa olevan kiinnostunut tilinpäätöstiedosta, jossa tehdään selkoa siitä, miten kunnan hallintoa ja taloutta on tilikaudella hoidettu. Valtuutetut onkin usein tutkimuskirjallisuudessa nimetty olennaiseksi kunnan talousraporttien käyttäjäryhmäksi ja kunnan toiminnasta päättäväksi tahoksi (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 29). Toisaalta myös kansalaiset voidaan nähdä tilinpäätöstiedon ensisijaisena käyttäjäryhmänä (Oulasvirta, 2017, 168-167).

Tutkimusaiheen ajankohtaisuutta voidaan selittää paitsi kuntatalouden heikon tilanteen, myös laajemmin polarisaatiokehityksen kautta. Globaalisti on vallalla kaupungillistumisen megatrendi ja samaa eriytymiskehitystä voidaan nähdä myös Suomessa. Tämä näkyy ääripäinä: suurin osa Suomen kunnista on muuttotappiollisia ja vain muutama kasvukeskus vetää uusia asukkaita puoleensa. Suomella on suuri määrä alle 5000 asukkaan pieniä kuntia, joissa kuntaorganisaatio on pieni, mahdollisesti emokunnan ja muutaman tyttären muodostama kokonaisuus. Toinen ääripää on yli puolen miljoonan asukkaan Helsinki, jonka kaupunkikonserniin kuuluu monia kymmeniä tytäryhteisöjä sekä monia alakonserniyhteisöjä, joiden lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään lukuisia osakkuusyhteisöjä, säätiöitä sekä kuntayhtymiä. Niinpä kunnanvaltuutetut tekevät päätöksiä kompleksisuudeltaan hyvin erilaisissa toimintaympäristöissä. Kuitenkin tilinpäätösinformaation laadinnassa pätevät samat säännöt. Kaikki kunnat laativat tilinpäätökset samojen lakien ja ohjeiden mukaan. Mutta miten hyvin tilinpäätökset palvelevat suuren ja pienen kunnan valtuutettujen tarpeita? Kykeneekö tilinpäätös antamaan riittävästi informaatiota suuren kunnan tilanteesta, mutta silti luomaan selkeän kokonaiskuvan kompleksisessa toimintaympäristössä? Vai nouseeko jokin muu tiedonlähde virallisia taloustiedonlähteitä tärkeämmäksi tai korvataanko muilla talousinformaation lähteillä esimerkiksi virallisten talousraporttien puutteet tietotarpeissa?

Tässä tutkimuksessa ollaan erityisen kiinnostuneita tutkimaan kunnan koon vaikutusta talousinformaation ja tilinpäätösinformaation rooliin osana valtuutettujen työtä. Tutkimuksessa tutkitaan kunnanvaltuutettujen taloustiedon lähteitä ja niiden käyttöä sekä kokemusta tiedon riittävyydestä suurissa ja pienissä kunnissa. Kyse on kunnanvaltuutettujen käytössä olevan informaation kyvystä palvella tilivelvollisuuden ja päätöksenteon tietotarpeita. Niinpä kyseessä on ääripäätutkimus, jossa selvitetään pienen, alle 5001 asukkaan kunnan sekä suuren, yli 50 000 asukkaan kunnanvaltuutettujen näkemyksiä siitä, miten he käyttävät tilinpäätöstietoa tilivelvollisen hallinnon tilivelvollisuuden todentamisessa sekä päätöksenteon tukena.

Sekä Suomessa että kansainvälisesti on jonkin verran tutkittu poliitikkojen sekä kuntapäättäjien talousinformaation käyttöä, mutta erityisesti kuntakoon näkökulmasta tarkasteltuna aihetta ei ole tutkittu. Tutkimuksen tehtävänä onkin täyttää tätä tutkimusaukkoa.

Niinpä pohjimmiltaan tutkimustehtävänä on selvittää kuntien talousraportoinnin ja erityisesti tilinpäätösraportoinnin kykyä palvella sekä tilivelvollisuuden todentamista että tuottamaan päätöksentekoa tukevaa informaatiota erikokoisissa kunnissa.

Tähän tutkimustehtävään pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksillä. Tutkimuskysymykset ovat:

> *1) Miten pienten kuntien valtuutetut ja toisaalta suurten kuntien valtuutetut käyttävät talous- ja erityisesti tilinpäätösinformaatiota päätöksenteon sekä tilivelvollisuuden todentamisessa?*
>
> *2) Eroavatko pienen ja suuren kunnan talous- ja tilinpäätösinformaation käyttötavat tai tietotarpeet toisistaan? Mikä voisi selittää mahdollisia eroja?*

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen avulla pyritään luomaan käsitys siitä, miten suuressa ja pienessä kunnassa ylipäätään käytetään talousinformaatiota, eli millainen rooli talousinformaatiolla on valtuutettujen näkökulmasta. Lisäksi tarkemmin tarkastellaan miten valtuutetut käyttävät tilinpäätösinformaation eri osioita. Näin muodostetaan kokonaisnäkemys siitä, millaisessa roolissa talousinformaatio ja erityisesti tilinpäätösinformaatio on pienen ja suuren kunnan johtamisessa. Toisella tutkimuskysymyksellä pyritään löytämään eroja ja yhtäläisyyksiä suuren ja pienen kunnan valtuutettujen tiedon käytössä ja tietotarpeissa, eli siinä miten valtuutetut käyttävät tilinpäätösinformaatiota sekä muita virallisia ja epävirallisia tiedonlähteitä ja kokevatko valtuutetut saavansa tarvitsemansa ja haluamansa tiedon näistä käytettävissä olevista tiedonlähteistä. Vertailevalla otteella pyritään selvittämään talous- ja tilinpäätösinformaation käyttöä ja tietotarpeiden taustalla vaikuttavia seikkoja kuntaorganisaation koon, eli asukasluvun näkökulmasta tarkasteltuna.

Tutkijan oma ennakkokäsitys oli, että suurien ja pienien kuntien valtuutettujen talous- ja tilinpäätöstiedon käyttö ja tarpeet eroavat toisistaan. Tästä syystä tutkimuksessa haluttiin ottaa huomioon tutkijan oma ennakkokanta ja tämän perusteella toiseen tutkimuskysymykseen liittyen asetettiin hypoteesi, jota sitten tilastollisella aineistolla pyrittiin testaamaan. Tutkijan hypoteesille esitettiin myös vastahypoteesi. Hypoteesit ovat seuraavat:

> *Ho: Pienen ja suuren kunnan valtuutettujen talous- ja tilinpäätöstiedon käyttötavat ja tietotarpeet eroavat.*
>
> *H1: Pienen ja suuren kunnan valtuutettujen talous- ja tilinpäätöstiedon käyttötavat ja tietotarpeet eivät eroa.*

Tutkimuskysymysten avulla pyritään löytämään vastauksia siihen, miten Suomessa talous- ja erityisesti tilinpäätösinformaatio palvelee toisaalta suuren ja toisaalta pienen kunnan tietotarpeita. Niinpä tutkimuksen taustalla voidaan nähdä kehitysajatus, jonka avulla pyritään selvittämään tiedon käyttöä sekä tietotarpeita ja näin mahdollisesti luomaan uutta tietoa siitä, miten valtuutettujen tietotarpeita tai tiedon käyttöä voisi kehittää. Niinpä isommassa kuvassa kyse on siitä, miten ja millä tiedolla kunnallista päätöksentekoa tehdään ja miten sitä voitaisiin kehittää. Kunnanvaltuutettujen tilinpäätösinformaation käyttöä ja tarpeita selvitetään lomaketutkimuksella kerätyllä datalla, jota analysoidaan tilastollisin menetelmin.

1.3. Keskeiset tutkielmaa ohjaavat valinnat ja rajaukset

Tässä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita kunnanvaltuutetuista, joiden näkökulmasta tutkimusaihetta tarkastellaan. Toinen tutkimuksen kannalta olennainen valinta on sitoa kunnanvaltuutettu edustamansa kunnan toimintaympäristöön, joka on tässä tutkimuksessa rajattu käsittämään kunnan kokoluokkaa, eli asukaslukua. Niinpä kunnanvaltuutettujen näkemyksiä tarkastellaan osana ryhmää, joka muodostettiin kunnan asukasluvun mukaan. Kunnan toimintaympäristö on moninainen kokonaisuus, johon vaikuttaa asukasluvun lisäksi monet muutkin seikat, kuten maantieteellinen sijainti, kunnan organisointi tai vaikkapa puoluepoliittinen edustus, mutta tässä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita juuri kunnan asukasluvun näkökulmasta, joka kunnan toiminnan kannalta on olennainen seikka. Kunnan koolla on tutkimuskirjallisuudessa havaittu olevan merkitystä myös esimerkiksi riskienhallinnan tilaan kuntaorganisaatiossa (Oulasvirta & Anttiroiko, 2017, 16), joten kuntakoon mukainen rajaus voidaan nähdä relevanttina tarkastelunäkökulmana.

Koska kyseessä on ääripäätutkimus, tarkastellaan tutkimuksessa Suomen pienimpiä kuntia sekä suurimpia kuntia. Pienen kunnan määritelmä on rajattu niin, että kaikki alle 5001 asukkaan kunnat otetaan mukaan tarkasteluun. Suurten kuntien tarkasteluun on vastaavasti otettu kaikki yli 50 000 asukkaan kunnat. Rajaus pienen ja suuren kunnan osalta tehtiin perustuen sekä yleisesti mediassa käytettyihin rajoihin että Suomen kuntien kokoluokkiin ja kuntakoon mukaiseen toimintaympäristöön. Suomen kuntien mediaanikoko on 6 066 asukasta (Suomen Kuntaliitto, 2019). Niinpä 5 000 asukkaan rajaus koettiin relevantiksi pienen kunnan määritelmäksi.

Suurten kuntien osalta usein määritelmänä käytetään yli 100 000 asukkaan kuntia, joita kuitenkin on kaiken kaikkiaan Suomessa vain yhdeksän (Kuntaliitto, 2019). Tästä syystä suuren kunnan määritelmäksi tutkimukseen valittiin yli 50 000 asukasta, jolloin kuntien kokonaismäärä Suomessa nousi 21: teen (Suomen virallinen tilasto, 2021). Lisäksi tutkijan näkemyksen mukaan myös yli 50 000 asukkaan kunnissa kuntakonserni sekä yleisesti kunnan toimintaympäristö ei eroa niin olennaisesti yli 100 000 asukkaan kunnista, että tämä rajaus voitiin tehdä. Näin saadaan myös laajempaa näkemystä Suomen kuntakentästä, kun tutkimuskohteen rajaukseen mahtuu lukumäärällisesti enemmän kuntia. Niinpä kokoluokaltaan tämän rajauksen ulkopuolelle jäävät kunnat on rajattu tutkimuksesta pois. Suurten kuntien otosjoukosta päätettiin vielä rajata Helsingin kaupunginvaltuutettujen vastaukset pois, sillä Helsinki on Suomen mittakaavalla erittäin poikkeuksellinen kaupunki, jolloin tällä olisi voinut olla vaikutusta suurten kuntien vastauksiin.

Koska tutkimusaineisto on kerätty vuonna 2018, on kuntien asukaslukuna käytetty tilastovuoden 2017 asukaslukuja ja näitä käytetään myös tässä tutkimuksessa. Asukasluvun päivittäminen ei vaikuttaisi yli 50 000 asukaan otosjoukkoon, mutta kasvattaisi entisestään alle 5001 asukkaan otosjoukkoa, johon tulisi mukaan ainakin Hankasalmi, Sievi, Ilomantsi ja Ruokolahti. Tämä olisi kasvattanut entisestään otosjoukkojen kokoeroa, joten muutosta ei nähty tutkimuksen kannalta järkeväksi.

Lisäksi tutkimuksen kannalta olennainen rajaus liittyy tutkittavaan informaatioon. Tässä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita talousinformaatiosta, jota valtuutetut käyttävät toimiessaan roolissaan kunnanvaltuutettuina. Talousinformaatio käsittää tässä tutkimuksessa kaiken epävirallisen sekä virallisen kunnan taloutta koskevan informaation, kuten talousarvion ja tilinpäätösinformaation, arviointikertomuksen, kunnan sisäiset keskustelut talousasioista sekä median tuottaman informaation. Kyselylomake on esitetty kokonaisuudessaan tutkielman liitteissä. Niinpä talousinformaation käsite on tässä yhteydessä laaja. Lisäksi tutkijaa henkilökohtaisesti kiinnostaa, millaisessa roolissa tilinpäätösinformaatio nähdään valtuutettujen näkökulmasta ja osana kunnan johtamisjärjestelmää.

Lisäksi tilinpäätösinformaation määrämuotoisuus sekä laatimispakko takaa sen, että informaation laadinta- ja käsittelyprosessi on melko samanlainen kaikissa kunnissa, jolloin voidaan olla varmoja, että kaikilla kunnanvaltuutetuilla on samanlainen mahdollisuus tiedonlähteen käyttöön. Sen sijaan kunnan sisäisten laskelmien laadintaa ei säädellä tarkasti, jolloin valtuutetuilla voi lähtökohtaisesti olla erilainen asema tiedon saannissa tai laadussa.

Vaikka tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita erityisesti siitä, millaisessa roolissa tilinpäätösinformaatio nähdään kuntapäättäjien työssä, tarkastellaan tutkimuksessa valtuutettujen käyttämiä talousinformaation eri lähteitä kokonaisuutena, mitään tiedonlähdettä pois rajaamatta. Tätä valintaa selittää se, että valtuutettujen tietotarpeita tulee tarkastella kokonaisuutena, jolloin tutkija ei näe järkeväksi tarkastella ainoastaan tiettyä informaatiolähdettä. Jokin toinen tietolähde voi tarjota samaa informaatiota tai jokin informaatiolähde voi olla toista lähestyttävämpi. Näin voidaan saada tietoa siitä, mitä tietoa tilinpäätösinformaatio antaa, jota muista lähteistä ei saada tai toisaalta voidaan pohtia, mitä tietoa tilinpäätösinformaatio ei anna. Tässä tutkimuksessa pyritäänkin kartoittamaan tilinpäätösinformaation roolia ja paikkaa valtuutettujen käsillä olevan informaatiokokonaisuuden osana, eli osana kokonaisuutta. Tarkastelussa on siis valtuutettujen taloustiedon kokonaisuus, mutta samalla tutkimuksessa keskitytään erityisesti tilinpäätösinformaatioon. Näin voidaan laajemmin myös tarkastella, miten kunnan koko vaikuttaa saatavilla olevaan informaatioon, käytettyyn informaatioon ja tilinpäätösinformaation rooliin tässä kokonaisuudessa.

Kunnanvaltuutettujen roolissa ja näin myös valtuutettujen käyttämässä talousinformaatiossa voidaan nähdä moninaisia näkökulmia. Julkisyhteisöissä juuri tilivelvollisuuden todentamisen merkitystä korostetaan puhuttaessa tilinpäätösinformaatiosta (Oulasvirta, 2017, 168). Kuitenkin tilinpäätösinformaatio on tärkeää myös päätöksenteon kannalta. Tilinpäätösraportointi antaa tietopohjaa tulevaisuutta koskevaan päätöksentekoon kuten talousarvion, taloussuunnitelman ja jopa kunnan strategian laadintaan, ja niinpä tilinpäätösinformaatio luo tietopohjaa kunnan lyhyen, keskipitkän sekä pitkän aikavälin suunnitteluun (Haapala, Oulasvirta, Sinervo, 2019, 28). Tästä syystä tässä tutkimuksessa ei rajata valtuutetun roolia ainoastaan päättäjän rooliin, vaan tarkastellaan tilinpäätöinformaatiota valtuutetun tiedonlähteenä sekä päätöksenteon näkökulmasta että tilivelvollisuuden todentamisen näkökulmasta. Sen sijaan tässä tutkimuksessa ei oteta huomioon tilinpäätösinformaation muita mahdollisia tarkoitusperiä.

Tutkimusmenetelmä tutkimuksessa on lomaketutkimus, jonka avulla saatu aineisto analysoitiin tilastollisin menetelmin. Lomaketutkimus ja kyselylomake on laadittu osana Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimushanketta ja kyselyaineiston käyttöön saatiin lupa tutkijalta (ks. Haapala

ym., 2019). Kyselylomake lähetettiin kaikille Suomen kunnanvaltuutetuille. Luonnollisesti, kun kyseessä on lomaketutkimus, koostuu tutkimusaineisto niistä kunnista, joista kunnanvaltuutettu on vastannut kyselyyn, jolloin kunnat, joista kukaan valtuutetuista ei ole vastannut, rajautuu pois tutkimuksesta. Niinpä lomaketutkimuksella toteutetut tutkimukset sisältävät aina niin sanottua luonnollista hävikkiä, kun tutkimukseen vastaa vain ne havaintoyksiköt, jotka haluavat vastata. Pienien kuntien osalta vastauksia lomakekyselyyn tuli yhteensä 284 ja suurien kuntien osalta 183. Tutkimusaineistoa käsitellään laajemmin luvussa 4.3.

Kuten aiemmin mainittiin, tarkastelu rajataan juuri valtuutettujen näkemyksiin, eikä tässä tutkielmassa siten oteta kantaa muiden kuntien tilinpäätöstiedosta kiinnostuneiden sidosryhmien, kuten lainottajien, näkemyksiin.

1.4 Aikaisempi tutkimuskirjallisuus

Kuntien ja julkisen sektorin päättäjien talousinformaation käyttöön liittyviä kansainvälisiä ja kotimaisia tutkimuksia on julkaistu jonkin verran. Seuraavaksi esitellään tutkimusongelman kannalta olennaisimmat aiemmat tutkimukset. Suomessa juuri kunnanvaltuutettujen talousinformaation käyttöä ovat laajasti tutkineet ainoastaan Haapala, Oulasvirta & Sinervo (2019). Tutkimuksessa tutkittiin laajasti kuntien valtuutettujen näkemyksiä talousinformaation käytöstä, tiedonlähteistä, laadusta ja tietotarpeista. Tutkimus tavoitti kyselylomakkeen muodossa 1214 valtuutettua, minkä lisäksi tutkimushankkeessa haastateltiin 25 valtuutettua (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 15-17).

Tutkimuksessa tehtiin monia löydöksiä liittyen valtuutettujen talousinformaation käyttöön, kuten siihen, mitä tilinpäätöksen osia tai eriä pidetään tärkeinä. Merkittävää oli, että valtuutetut kokivat haastattelujen perusteella talousarviolla ja talousarvion toteumalla olevan merkittävin rooli tilivelvollisen hallinnon suoriutumista arvioitaessa. Tilinpäätöstä käytettiin haastattelujen perusteella hieman talousarviota harvemmin, mutta erityisesti tietyt tilinpäätöksen sisällöt ja laskelmat koettiin hyödyllisiksi. (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 15-17.)

Tutkimuksessa selvitettiin laajalla kyselyllä myös sitä, mitkä ovat olennaisimpia talousinformaation lähteitä ja mitä informaatiota valtuutetut käyttävät. Mikään taloustiedonlähde ei jäänyt ilman huomiota, mutta tutkimuksessa havaittiin epävirallisten informaatiolähteiden, kuten talousjohdon suullisten esitysten ja puolueiden sisäisten keskustelujen olevan hieman virallisia talousarvio- ja

tilinpäätösasiakirjoja suositumpia informaationlähteitä (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 18-19). Samankaltaisia tuloksia epävirallisen informaation suosiosta on havaittu myös kansainvälisessä tutkimuksessa (ks. esim. Pollit, 2006b, 50; Ter Boht, 2004, 241). Tämä korostaa entisestään muun muassa talousjohdon ja viranhaltijoiden tärkeyttä informaation välittämisessä.

Haapalan ym. (2019) mukaan valtuutetut kokivat talousinformaation olevan monilta osin riittämätöntä. Erityisesti kunnan palveluiden onnistumista mittaavaa tietoa ei ole riittävästi saatavilla. Tällaista informaatiota on mm. palveluiden laatuun, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen liittyvä informaatio. Lisäksi talousinformaatiota kaivattiin lisää kunnan palveluiden edullisuudesta suhteessa ulkopuoliseen palvelun tuottajaan sekä tietoa investointien rahoitusvaihtoehdoista ja kunnan infrastruktuurin tilasta. (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 19.) Tämä on mielenkiintoinen havainto, sillä vaikka tietotarpeet ovat hyvin konkreettisia, ne osuvat vahvasti kunnan luonteen ytimeen toimeksiantotaloutena, jonka tehtävä on tuottaa toimeksiantajilleen mahdollisimman laadukkaita palveluita mahdollisimman vähillä resursseilla. Tuloksellisuus ja tuottavuusinformaatio voidaan myös nähdä toisaalta tilivelvollisuuden ja toisaalta päätöksenteon näkökulmasta: toisaalta se antaa päättäjille informaatiota päätöksenteon tueksi, mutta toisaalta tuloksellisuusinformaatio voitaisiin nähdä myös tilivelvollisuuteen liittyvänä tietona siitä, miten hyvin kunta on toteuttanut toimeksiantajiensa vaatimusta optimaalisesta panos-tuotos-suhteesta.

Kuitenkin tutkimuksen mukaan, vaikka saatavilla oleva tieto ei täysin vastaa valtuutettujen tarpeita, luotettiin pääosin talousjohdon valtuustolle antaman raportoinnin oikeellisuuteen ja suurin osa valtuutetuista koki, että pystyy saatavilla olevan informaation avulla arvioimaan tilivelvollisen hallinnon suoriutumista talousarvion noudattamisessa. Lisäksi tutkimuksessa selvitettiin, onko taustatekijöillä vaikutusta taloustiedon käyttöön ja havaittiin erojen olevan melko pieniä. Valtuutetut, jotka olivat suorittaneet taloushallinnon opintoja sekä valtuutetut, joilla oli kokemusta kunnanhallituksesta, käyttivät muita hieman enemmän talousinformaatiota. (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 19-20.) Tämä on mielenkiintoinen löydös, sillä Virossa tehdyssä tutkimuksessa havaittiin, että juuri kokemattomat poliitikot olivat hieman kiinnostuneempia virallisten talousraporttien käytöstä (Raudla, 2012, 1012).

Konsensuksen lisäksi kansainvälisissä tutkimuksissa on saatu myös vastakkaisia tuloksia koskien valtuutettujen ja poliitikkojen talousinformaation käyttöä. Tämän takia on syytä kiinnittää huomiota kansainvälisiin kirjallisuuskatsauksiin aiheesta. Jan van Helden (2016) on tutkimuksessa tarkastellut syitä juuri siihen, miksi tutkimustulokset poliitikkojen talousinformaation käytöstä ovat vaihdelleet suuresti eri tutkimuksissa. Van Helden tarkasteli kirjallisuuskatsauksessaan muun muassa Iso-

Britanniassa (Johnson & Talbot, 2007), Yhdysvalloissa (Stalebrik & Frisco, 2008), Virossa (Raudla, 2012) ja Hollannissa (ter Bogt, 2004) saatuja tutkimuksia valtuutettujen ja muiden eri hallinnon tasojen luottamushenkilöiden talous- ja tuloksellisuusinformaation käytöstä. Näissä tutkimuksissa yhteneväistä oli talousinformaation heikko arvostus ja käyttö, kun taas esimerkiksi norjalaisia (Askim, 2007), sveitsiläisiä (Brun & Siegel) ja itävaltalaisia (Saliterer & Korac, 2013) luottamushenkilöitä koskevissa tutkimuksissa saadut tulokset olivat täysin vastakkaisia. (Helden, 2016, 531.)

Norjalaisessa tutkimuksessa havaittiin, että tuloksellisuusinformaatiota pidettiin tärkeänä ja käytettiin valtuutettujen päätöksenteossa koko päätöksentekoprosessin aikana, vaikkakin tuloksellisuusinformaation käyttö vaihteli riippuen valtuutetun tehtävästä (Askim, 2007, 468-469). Sen sijaan virolaisille valtuutetuille tehdyn haastattelututkimuksen mukaan vain harva poliitikko hyväksikäytti tuloksellisuusinformaatiota osana päätöksentekoa (Raudla, 2012, 1011).

Myös hollantilaisen tutkimuksen mukaan tuloksellisuustietoa arvostettiin osana päätöksentekoa, mutta tutkimuksen mukaan valtuutetut arvostivat vain vähän käytössä olevien seuranta- ja suunnitteluraporttien tuloksellisuus- ja suoriteinformaatiota ja suosivat virallisten asiakirjojen sijasta epävirallista verbaalista informaatiota (Ter Bogt, 2004, 241-242).

Van Helden havaitsi, että hyvin vaihtelevia tutkimustuloksia selitti osaltaan tutkimusmetodin valinta ja sen vaikutus tutkimuksen toteutukseen. Heldenin mukaan tapa, jolla tiedon hyödyllisyyttä ja käyttöä mitataan, ja toisaalta sovellettu tiedonkeruumenetelmä voivat olla osasyynä ristiriitaisiin tutkimustuloksiin luottamushenkilöiden talousinformaation käytöstä. (Helden, 2006, 531-532.)

Vaikka talousinformaation käyttöä on jonkin verran tutkittu sekä Suomessa että kansainvälisesti, ei valtuutettujen toimintaympäristön vaikutusta talousinformaation käyttöön ja tarpeisiin ole selvitetty kovinkaan laajasti. Tässä tutkimuksessa pyritäänkin juuri selvittämään, voidaanko pienten ja suurien kuntien valtuutettujen tietotarpeissa tai tiedon käytössä nähdä eroavaisuuksia.

1.5 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma koostuu kuudesta pääluvusta: johdannosta, keskeisten käsitteiden ja kunnan talousinformaation kokonaisuuden käsittelystä, teoreettisesta viitekehyksestä, tutkimusmenetelmistä, tutkimuksen empiriasta ja tuloksista sekä tutkimuksen johtopäätöksistä. Johdannon tarkoituksena on esitellä tutkimuksen aihepiiri ja ajankohtaisuus osana kuntakontekstia sekä osana laajempaa

yhteiskunnallista kontekstia. Toisessa luvussa käsitellään tutkimuksen kannalta olennaisimmat kunnan toiminnan, taloudenohjauksen ja talousraportoinnin työkalut ja tarkastellaan kunnan organisoitumista valtuutetun näkökulmasta. Näin pyritään tuomaan tutkimuksen kannalta olennaisimmat seikat esiin kunnan toimintaympäristöstä.

Tutkielman kolmas luku koostuu tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä. Teoreettisen viitekehyksen tarkoitus on kytkeä kunnanvaltuutettujen rooli talousinformaation käyttäjinä laajempaan teoriataustaan. Valtuutettujen roolia talousinformaation käyttäjänä tarkastellaan päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta ja samaa tarkastelunäkökulmaa tuodaan tilinpäätösinformaation merkitysten teoreettiseen tarkasteluun. Neljännessä luvussa esitellään tutkimuksen toteutuksen tutkimusmenetelmälliset valinnat ja tutkimusaineisto. Tutkielman viides luku koostuu tutkimuksen empiirisestä osuudesta, jossa esitellään tutkimusaineistosta esiin nostettuja havaintoja ja keskeisimpiä tuloksia. Tutkimuksen viimeisessä osiossa esitellään tutkielman keskeisimmät johtopäätökset teoreettisen viitekehyksen ja laajemman yhteiskunnallisen kontekstin valossa ja esitetään pohdintaa keskeisimpien tutkimustulosten taustalla vaikuttavista ilmiöistä.

2 KUNNAN TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATIO

2.1 Kunnan toiminta ja talous

Kunnan ylin päätöksentekoelin on valtuusto, joka vastaa kunnan toiminnasta sekä taloudesta. Valtuusto muun muassa päättää kunnan strategiasta, talousarviosta ja taloussuunnitelmasta, liikelaitosten toiminnan ja talouden tavoitteista, kunnan varallisuuden hoidosta sekä sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. (KuntaL 14 §.) Kunnanhallituksen rooli on johtaa kunnan toimintaa, taloutta sekä hallintoa valtuuston hyväksymän kuntastrategian mukaisesti. Kunnanhallitus vastaa kunnan taloudenhoidosta ja hallinnosta (KuntaL 38 §). Niinpä kuntaorganisaatioissa valtuusto toimii sekä päätöstentekijänä että valvoo kunnanhallitusta, joka vastaa kunnan operatiivisesta johtamisesta.

Talous on erittäin olennainen osa kunnan toiminnallista luonnetta, sillä kunta luokitellaan usein toimeksiantotaloudeksi, jonka pääasiallinen tarkoitus on hoitaa toimeksiantajiltaan, eli veronmaksajilta saamansa tehtävät (Kilpiö 1956 5-6; Hosiaisluoma 1969 15-20). Meklin ym. (2005) havainnollistavat kunnan toimeksiantotaloudellista luonnetta jakamalla kunnan toiminta-ajatuksen kahteen: asialliseen perustarkoitukseen sekä taloudelliseen perustarkoitukseen. Kunnan olemassa olon asiallinen perustarkoitus on järjestää toimeksiantajilleen, eli kuntalaisille palveluja ja ylläpitää kansanvaltaan perustuvaa itsehallintoa. Taloudellinen perustarkoitus taas on ehto, joka mahdollistaa asiallisen perustarkoituksen. Koska toimeksiantotaloudessa kunta tuottaa palveluita veronmaksajille heidän omilla varoillaan, tuloja tarvitaan täsmälleen tehtävien hoitamiseen vaadittavien menojen verran, eli tulojen ja menojen tulee olla tasapainossa. (Meklin, Oulasvirta & Kärki, 2005, 174.) Kuntalaki jakaa kunnan asukkailleen järjestämät tehtävät vielä lain näkökulmasta kahteen: kunnalle laissa säädettyihin tehtäviin sekä itsehallinnon nojalla kunnan itselleen ottamiin tehtäviin (KuntaL 7 §).

Talouden näkökulmasta periaatteellisena päätavoitteena on tulojen ja menojen tasapaino (Hallipelto, Helin, Oulasvirta & Ruuska, 1992, 90). Talous ohjaakin vahvasti kunnan toimintaa, eli asiallista perustehtävää. Sen lisäksi, että kunnalta vaaditaan talouden suhteuttamista toiminnallisiin tehtävänantojen vaatimiin resursseihin, vaaditaan kunnilta myös laadullista tehokkuutta käytettävien resurssien ja suoritettavien tehtävien välillä. Toisin sanoen verorahoitteiselta toiminnalta vaaditaan tehokkuutta. Kuntalaisilla on oikeus siihen, että heidän tehtävien suorittamiseen antamansa verorahat käytetään tuloksellisesti ja taloudellisesti (Kärki, 2008, 14). Käytössä olevat taloudelliset resurssit

tulisi siis käyttää tehokkaasti ja viisaasi, niin että verorahoilla saadaan tuotettua maksimaalinen määrä hyvinvointia. Tuotot panos -suhteessa tulee siis aina pyrkiä toimeksiantajien kannalta optimaaliseen tilanteeseen.

Kunnan toimeksiantotaloudellisen luonteen takia kunnan johtamisessa ei ole olemassa sellaisia seikkoja, joissa taloudellista näkökulmaa ei tulisi tarkastella. Kunnan toimintaan, kuten myös muiden julkisyhteisöjen toimintaan on sisäänrakennettu niukkuusajattelu. Niinpä kunnan kaikessa päätöksenteossa tulee puntaroida toimeksiannon toteuttamista suhteessa sen taloudellisiin vaikutuksiin.

2.2 Kunnan talousraportointijärjestelmä

Koska kuntatalouden ohjauksessa on aikojen saatossa tapahtunut suunnan muutoksia, joilla on merkittäviä vaikutuksia nykyiseen talousraportointiin, on syytä tarkastella lyhyesti kuntatalouden ohjauksen olennaisimpia uudistuksia. Lähihistorian merkittävimpiä uudistuksia oli 1990-luvun kuntasektorin kirjanpitouudistus, jonka seurauksena kunnat siirtyivät hallinnollisesta kirjanpidosta noudattamaan liikekirjanpitoa. Vuoden 1995 kuntalain uudistuksen myötä kunnan kirjanpidossa ryhdyttiin soveltamaan alun perin yrityssektorin tarpeisiin laadittua kirjanpitojärjestelmää. Uudistus voitiin nähdä radikaalina muutoksena ja osana niin sanottua uuden julkisen hallinnon suuntausta, eli New Public Management -liikettä (NPM) (Näsi & Keurulainen, 1999, 9). Samankaltaisia siirtymiä liikekirjanpitoon oli nähty jo kansainvälisestikin (ks. esim. Barton, 2005, 140). Uudistus merkitsi siirtymistä suoriteperusteiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin, jolloin kunnan liiketapahtumat kirjataan tuotannontekijän vastaanottamisen tai suoritteiden luovuttamisen yhteydessä sen sijaan, että liiketapahtuman kirjaus tehtäisiin maksutapahtuman perusteella. Tämän muutoksen seurauksena tuloksen seuranta muodostui tulojen ja menojen vastakkainasettelulle. (Näsi & Keurulainen, 1999, 9-11.)

Suoriteperusteisen kirjanpidon odotettiin korjaavan monia kunnallisen laskentatoimen puutteita. Suoriteperusteisen kirjanpidon avulla pyrittiin kehittämään muun muassa kunnan velkaisuuden ja omavaraisuuden arvioimista, omistajan kuntakonsernin ohjausvälineitä, tuloksellisuuden ja kilpailukyvyn arviointia sekä kuntien välistä talouden vertailua. (Näsi & Keurulainen, 1999, 13-14.) Niinpä odotukset tilinpäätösinformaation antamasta tiedosta kunnan johtamisen avuksi olivat valtaisia ja osittain myös sisäiseen laskentaan, ei tilinpäätöstietoon, liittyviä. Kuitenkin monien kuntatoimijoiden mielestä uudistus ei kaikilta osiltaan helpottanut kunnan toiminnan arviointia, sillä se ei ottanut huomioon kunnan palvelutehtävää ja tilinpäätösinformaation avulla ei saatu haluttua

tietoa palvelujen laadusta tai laajuudesta. (Näsi & Keurulainen, 1999, 111.) Lisäksi kun hallinnollisesta ja määrärahojen valvontaan painottuneesta kirjanpitojärjestelmästä siirryttiin uuteen suoriteperusteiseen kirjanpitojärjestelmään ja samalla pyrittiin kehittämään monia aikaisemman käytännön puutteita, siirryttiin myös kohti monimutkaisempaa talousinformaatiota (Haapala, Oulasvirta, Sinervo, 2018, 26).

Niinpä myös kuntien ulkoista laskentaa kehitettäessä on laskentainformaation laatuun ja määrään kohdistunut paljon toiveita. Tilinpäätösinformaation on toivottu tuovan tietoa myös kunnan tuloksellisuudesta ja tehokkuudesta palvelutuotannossa, vaikka tällainen tieto ei perinteisesti ole kuulunut tilinpäätöslaskelmien sisältöön. Näsi ja Keurulainen (1999) toteavatkin, että kirjanpitojärjestelmän avulla voidaan luoda tietopohjaa, jota voidaan hyödyntää eri tarkoituksia palvelevien laskelmien laatimiseen, mutta koko kuntatalouden tasolla tapahtuva ja muoto- ja sisältövaatimuksiltaan normitettu tilinpäätösraportointi ei voi tuottaa informaatiota, jolla ratkaistaisiin kaikki laskentatoimen ongelmat (Näsi & Keurulainen, 1999, 14). Niinpä tulee pohtia ja tarkasti määrittää, mihin ongelmiin halutaan kunnan tilinpäätösraportoinnilla puuttua ja mitä tilinpäätösinformaatiolla halutaan mitata tai kertoa. Tämä taas vaatii pohdintaa siitä, mitkä ovat tilinpäätösinformaation perimmäisin tarkoitusperiä ja kenelle raportointia tehdään.

2.3 Kunnan talousarvio- ja taloussuunnitelma

Kunnan talousprosessia ohjataan ja seurataan mm. talousarvion, taloussuunnitelman sekä tilinpäätöksen avulla. Nämä ovatkin tärkeimpiä kunnan ulkoisia talousinformaation lähteitä. Valtuusto hyväksyy vuoden loppuun mennessä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvion. Talousarviossa asetetaan seuraavalle vuodelle toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ja osoitetaan niiden rahoitus eli määrärahat sekä tuloarviot. (KuntaL 110 §.)

Talousarvion yhteydessä hyväksytään myös taloussuunnitelma suunnitelmakaudeksi, joista ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. Kun talousarviossa budjetoidaan kunnan seuraavan vuoden toimintaa koskeva rahoitus, luodaan taloussuunnitelman avulla keskipitkän aikavälin suunnitelma. Myös talousarvion ja taloussuunnitelman laadinnassa tulee noudattaa kuntastrategian linjauksia. (KuntaL 110 §.) Talousarvio sitoo kunnan toimintaa kaikessa toiminnassa ja taloudessa onkin noudatettava talousarviota (KuntaL 110 §).

Talousarviorakenne koostuu käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosasta. Talousarviolle ja taloussuunnitelmalle voidaan esittää kolme olennaista tehtävää. Ensin

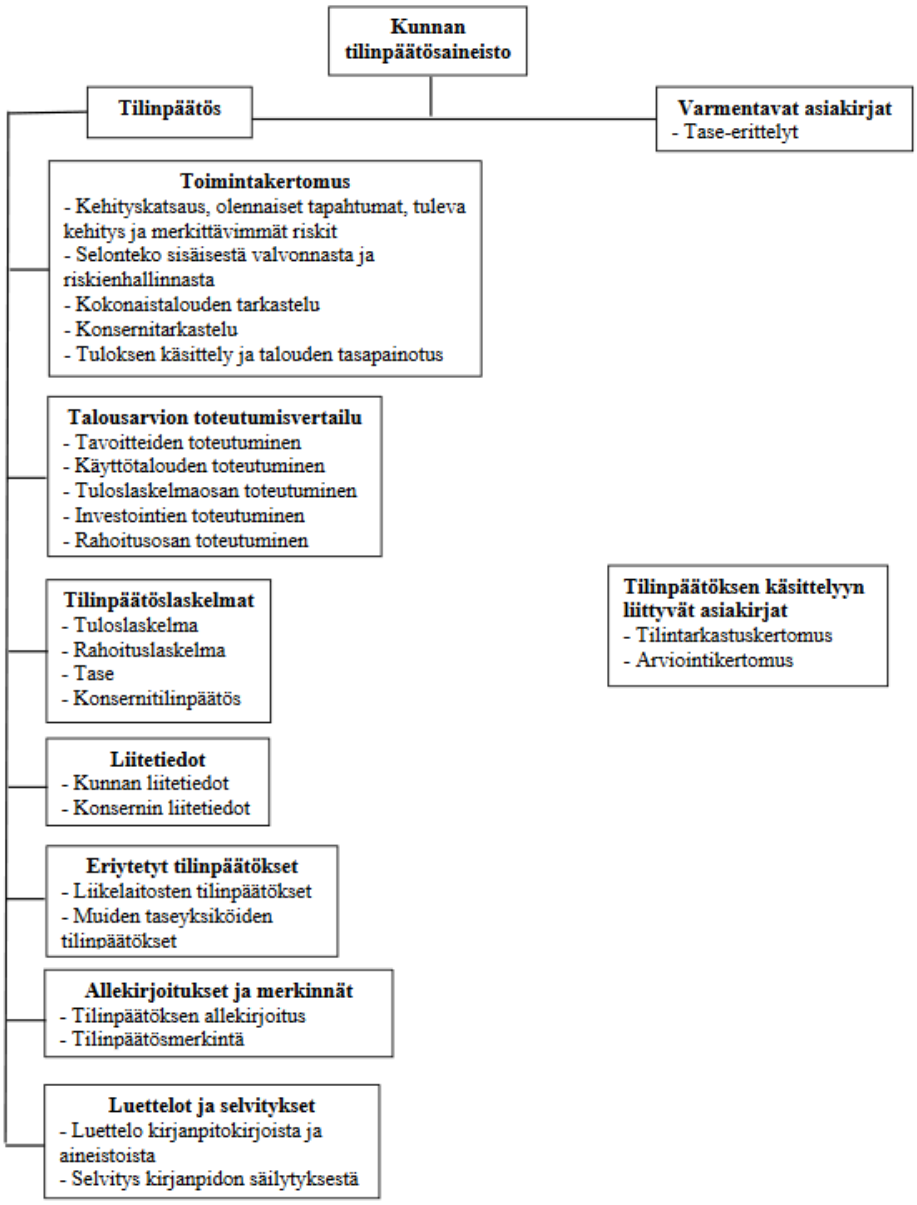
käyttötalousosassa ja investointiosassa asetetaan palvelutoimintaa sekä investointeja koskevat tavoitteet. Toiseksi budjetoidaan toiminnan ja tavoitteiden menoja ja tuloja koskevat sitovat arviot tehtävittäin ja hankkeittain. Lisäksi talousarviossa ja -suunnitelmassa kuvataan, miten kunnan varsinainen toiminta sekä investoinnit kokonaisuudessaan rahoitetaan. (JHS 199, 2016, 11.)

Kunnan taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on merkittävä yhteys: talousarviossa ja taloussuunnitelmassa tulee osoittaa tarvittavat resurssit strategian pohjalta asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi. Niinpä toiminta on kiinteästi sidoksissa talouteen, ja toiminta ohjaa talouden suunnittelua. Toisaalta kiinteä suhde pätee myös toiseen suuntaan: vaatimus talouden tasapainosta luo reunaehdot taloussuunnittelulle ja näin myös tavoitteiden asettamiselle. (JHS 199, 2016, 11.) Kunnan toimeksiantotaloudellisen luonteen takia taloussuunnitelman, eli keskipitkän aikavälin budjetin on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen (KuntaL 110 §).

2.4 Kunnan tilinpäätösinformaatio

Kuntien tilinpäätösten laadinnan perusperiaatteista säädetään kuntalaissa. Tarkemmat säädökset kirjanpidosta ja tilinpäätöksen laadinnasta löytyvät kirjanpitolaista, jota kunnat noudattavat soveltuvin osin. (KuntaL 112 §.) Kuntalaki on siis erityslain asemassa suhteessa kirjanpitolakiin. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa tarkempia ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain sekä kuntalain soveltamisesta (KuntaL 112 §).

Kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallitus laatii tilinpäätöksen ja antaa sen tilintarkastajille tarkastettavaksi, jonka jälkeen kunnanhallitus antaa tilinpäätöksen valtuuston käsiteltäväksi. Valtuusto käsittelee tilinpäätöksen kesäkuun loppuun mennessä. (KuntaL 113 §.) Kunnan tilinpäätös sisältää toimintakertomuksen, talousarvion toteutumavertailun, tilinpäätöslaskelmat (tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma) sekä tilinpäätöstä koskevat liitetiedot (KuntaL 113.3 §). Kunnan tilinpäätöskokonaisuutta ja rakennetta havainnollistaa kuvio 1.



Kuvio 1 Tilinpäätösasiakirjat (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019, 13).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2019, 13) kuvio havainnollistaa hyvin kuntien laajan tilinpäätöskokonaisuuden sisältöä ja toisaalta tuo esiin erot yksityisen sektorin tilinpäätöskäytäntöön, jossa esimerkiksi toimintakertomus nähdään tilinpäätöksestä erillisenä kokonaisuutena. Lisäksi talousarvion toteumavertailu on kuntatilinpäätöksille leimallinen piirre.

Kunnan tilinpäätös laaditaan niin, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti (KuntaL 113§). Lisäksi noudatetaan muita yleisiä tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:3 §).

2.4.1 Toimintakertomus

Tilinpäätöksen toimintakertomuksesta säädetään kuntalain 115 §:ssä. Toimintakertomus jakautuu toiminnan ja talouden kokonaistarkasteluun sekä talousarvion toteumavertailuun (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 14). Toiminnan ja talouden kokonaistarkastelussa esitetään tiedot kunnan toiminnan kehittymisestä, taloudellisesta tilanteesta sekä tuodaan esille merkittävimpiä riskejä ja epävarmuuksia, joita kunnan toimintaan ja talouteen liittyy (KPL 3:1 a §). Toimintakertomuksessa tulee esittää selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta sekä kunnassa että kuntakonsernissa. Lisäksi toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa sellaisista olennaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä asioista, jotka eivät muutoin käy ilmi kunnan tai kuntakonsernin taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta. Tällaisia talouteen liittyviä asioita ovat esimerkiksi arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä, tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä sekä tiedot keskeisistä johtopäätöksistä. (KuntaL 115 §.)

Jos kunnalla on taseessaan kattamattomia alijäämiä, tulee sen lisäksi toimintakertomuksessa antaa selvitys kunnan talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä otettava kantaan voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyyteen talouden tasapainottamisessa suunnitelmakaudella. Lisäksi toimintakertomuksessa kunnanhallitus antaa esityksen tilikauden tuloksen käsittelystä. (KuntaL 115 §.)

Kokonaistarkastelussa luodaan siis laaja yleiskuva kuntakonsernin toimintaympäristöön ja talouteen askel kerrallaan: Tarkastelu sisältää katsauksen yleiseen kansantaloudelliseen tilanteeseen, siltä osin, kuin sillä on olennaista vaikutusta kuntakonserniin. Tästä tarkkuustasoa lisätään tarkastelemalla kunnan oman talousalueen kehitystä. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi tärkeimpien tunnuslukujen esittämistä koskien kunnan työllisyysastetta, työpaikkoja tai väestökehitystä. Lisäksi tuodaan esille itse kuntakonsernin toiminnassa ja taloudessa tilikaudella tapahtuneet olennaisimmat seikat ja muutokset, kuten mm. kunnan hallintoa, henkilöstöä, ympäristöasioita ja yleistä toimintaa ja taloutta koskevat olennaiset tiedot.

Toimintakertomuksessa pyritäänkin luomaan laaja kokonaiskuva kuntakonsernin tilanteesta ja tulevasta kehityksestä sekä toiminnan että talouden näkökulmasta. Sen tulisi siis sisältää kaikki olennaisimmat seikat päätöksenteon ja tilivelvollisuuden näkökulmasta ja toimia ikään kuin tilinpäätöskokonaisuuden tiivistelmänä. Lisäksi toimintakertomuksessa esitetään tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman osalta olennaisia tunnuslukuja, joiden avulla kunnan taloudentilaa

voidaan tarkastella. Tunnusluvut mahdollistavat myös kunnan talouden tarkastelun suhteessa muihin verrokkikuntiin, kun esimerkiksi kunnantalouden lukuja suhteutetaan asukasmäärään.

2.4.2 Talousarvion toteumavertailu

Talousarvion toteutumisvertailu koostuu käyttötalouden ja investointien sekä tuloslaskelma- ja rahoitusosien toteuman tarkastelusta, eli rakenne noudattaa talousarviota. Tavoitteiden toteutuminen voidaan sijoittaa joko talousarvion toteumavertailuun tai tehtävittäin toimintakertomukseen. Kunnan tuloperusteissa ja tehtävissä tapahtuneet olennaiset muutokset sekä laajat strategiset tavoitteet tuodaan tavallisesti toimintakertomukseen, kun taas talousarvion toteumavertailussa esitetään yksityiskohtainen vertailu tehtävittäin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 14-16.)

Kuntalain (110.5 §) mukaan kunnan toiminnassa ja taloudessa tulee noudattaa talousarviota. Talousarvion toteumavertailussa tehdäänkin selkoa siitä, miten talousarvion toiminnalliset tavoitteet, määrärahat sekä tuloarviot ovat toteutuneet. Lisäksi talousarvion toteumavertailussa tulee tehdä selkoa siitä, onko menot muutoin rahoitettu talousarviossa määrätyllä tavalla. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 45.)

Kaikkia talousarviossa esitettyjä tavoitteita koskee sekä noudattamis- että raportointivelvoite, mutta tavoitteiden sitovuus vaihtelee. Sitovuustaso riippuu valtuuston määrittämästä tavoitteen saavuttamisajasta, meno- tai tulosidonnaisuudesta tai muista kunnan ulkopuolisista tekijöistä. Sitovuustaso määritellään talousarviossa ja sen tulee ilmetä myös toteumavertailusta. Talousarvion toteumavertailu laaditaan samalla sitovuustasolla, jolla valtuusto on hyväksynyt tavoitteen, määrärahan sekä tuloarvion tehtävittäin tai hankkeittain talousarviossa. Talousarvion toteumavertailuun otetaan mukaan alkuperäisen talousarvion lisäksi valtuustossa hyväksytyt talousarviomuutokset, muutettu talousarvio sekä lopullinen poikkeama tilinpäätöksen ja muutetun talousarvion välillä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 45-46.)

Lisäksi toimintakertomuksessa annetaan selvitys siitä, miten valtuuston kuntakonsernille asettamat tavoitteet ovat toteutuneet. Kuntakonsernin tavoitteet jakaantuvat konsernijohdolle ja tytäryhteisöille asetettuihin tavoitteisiin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 47.)

Talousarvion toteumavertailu sisältääkin tarkkaa, mutta olennaista tietoa siitä, miten hyvin toimiva johto on noudattanut valtuuston päätöksiä toiminnan ja talouden tavoitteista. Niinpä se on merkittävä informaatiolähde tilivelvollisuuden todentamisen näkökulmasta.

Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisvertailu voidaan esittää joko tehtävittäin ja hankkeittain toimintakertomuksessa, tai erillisenä yhdistelylaskelmana. Tuloslaskelma- ja rahoituslaskelmaosan toteutumisvertailu esitetään laskelmamuodossa. Toteutumisvertailussa annettava informaatio tulee rajata tietoihin, jotka ovat valtuuston talousarviossa asettamien sitovien tavoitteiden, määrärahojen sekä tuloarvioiden seurannan kannalta oleellisia. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 14-16.)

2.4.3 Tilinpäätöslaskelmat ja liitetiedot

Tilinpäätöslaskelmiin kuuluvat tase, rahoituslaskelma ja tuloslaskelma sekä vastaavat laskelmat konsernin osalta. Tilinpäätöslaskelmien laatimisessa noudatetaan kirjanpitolakia ja -asetusta sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 60.) Tilikauden tuloksen muodostuminen esitetään karkealla tasolla jo toimintakertomuksessa, mutta sentin tarkkuudella esitetyt tilinpäätöslaskelmat antavat vielä tarkemman kuvan tilikauden tapahtumista.

Tuloslaskelmassa kuvataan kokonaisuudessaan tilikauden tuloksen muodostuminen (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2018, 5) Se sisältää merkittävää tietoa mm. siitä, miten tulorahoitus on riittänyt tilikaudella kattamaan juoksevia kuluja ja millaisia vaikutuksia tilikaudella on ollut kunnan varallisuusasemaan ja maksuvalmiuteen.

Rahoituslaskelmassa kuvataan kunnan tilikauden aikaista varojen hankintaa ja käyttöä. Rahoituslaskelma sisältää toiminnan rahavirran, investointien rahavirran sekä rahoituksen rahavirran, jotka yhdessä antavat kuvan kunnan kokonaistaloudesta rahavirtojen näkökulmasta eli kertovat mihin kunnassa on tilikauden aikana rahaa mennyt ja toisaalta, millä toimintaa on rahoitettu ja mikä kokonaisvaikutus on maksuvalmiuteen. Rahoituslaskelman toiminnan rahavirta kuvaa, miten kunta on pystynyt toimintansa avulla kerryttämään rahavaroja tulevaisuuden toimintaedellytyksiä varten. Investointien rahavirta taas osoittaa sen rahavarojen käytön, jonka avulla kunta kerryttää tulevia rahavirtoja pitkällä aikavälillä. Negatiivinen rahoituslaskelman välitulos, toiminnan ja investointien rahavirta, kertoo siitä, että kunnan menoja joudutaan kattamaan rahavaroilla tai lainanottoa lisäämällä. Rahoituksen rahavirta kuvaa maksuvalmiuteen vaikuttavat toiminnan rahoituksessa kuten lainakannassa, vaihto-omaisuudessa sekä omassa tai vieraassa pääomassa tapahtuneet muutokset tilikauden aikana. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2018, 4-5.)

Niinpä rahoituslaskelma kuvaa tuloslaskelman ja taseen tavoin kunnan kokonaistalouden tilaa antamalla lisätietoa tulorahoituksen riittävyydestä, investoinneista ja niiden rahoituksesta, pääomarahoituksesta sekä kunnan rahoitusaseman muutoksista. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2018, 4-5.)

Tase kuvaa kunnan varallisuusasemaa: tilinpäätöspäivän varoja ja velkoja. Siten tase antaa olennaista tietoa siitä, mihin kunnan pääoma on sitoutunut. Tase kertoo myös kunnan omavaraisuudesta eli siitä, millä tolalla kunnan vakavaraisuus on ja millainen sen alijäämän sietokyky on. Lisäksi tase kuvaa kunnan pitkän aikavälin varallisuuden kasvua tai vaihtoehtoisesti alijäämän kasvua eli edellisten tilikausien kertyneitä alijäämiä.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen. Siten tilinpäätöslaskelmien muodossa annettua tilinpäätösinformaatiota täydennetään olennaisten seikkojen osalta liitetiedoissa. Liitetiedot ovat pakollinen osa julkistettavaa tilinpäätöstä ja liitetiedoista säädetään kuntalain lisäksi kirjanpitolaissa ja -asetuksessa. Lisäksi liitetietojen laadintaa käsitellään yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2019, 68.)

3 TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSRAPORTOINNIN MERKITYKSISTÄ TILIVELVOLLISUUDEN JA PÄÄTÖKSENTEON NÄKÖKULMASTA

3.1 Valtuutettu päämiehenä

Valtuutetun roolia ja tätä kautta myös tietotarpeita voidaan kuvata päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta. Päämies-agenttiteoria on teoreettinen viitekehys, jota käytetään usein taustoittamaan varmennus- ja tilintarkastuspalveluiden tarvetta. Päämies-agenttimalli kuvaa kuitenkin hyvin myös valtuutetun roolia kuntaorganisaatiossa. Niinpä tutkimuksen viitekehyksessä syvennytään päämies-agenttiteoriaan ja tilivelvollisuussuhteen määrittelyyn.

Päämies-agenttiteoria kuvaa päämiehen ja agentin välistä sopimussuhdetta ja sopimussuhteen osapuolten tavoitteiden ristiriitaa. Teorian mukaan päämies, joka on resurssien omistaja valtuuttaa toisen sopimussuhteen osapuolen, agentin, tekemään töitä päämiehelle palkkiota vastaan. Samalla päämies delegoi osan päätäntävallastaan agentille. Tästä delegoinnista muodostuu päämiehen ja agentin välinen sopimussuhde. (Jensen & Meckling, 1976, 308.) Päämies on pääoman omistaja, mutta pääoman hallinta on delegoitu päämiehen toimesta agentin tehtäväksi. Agentti työskentelee siis päämiehen lukuun ja on näin tilivelvollinen päämiehelle. Kuitenkin agentin ja päämiehen intressit saattavat ristetä niin, että agentin intressit, kuten esimerkiksi korkeampi palkka, eivät edesauta päämiehen taloudellisen hyvinvoinnin kasvattamista. (Mayston, 1993, 68.) Oletuksena on, että sekä päämies että agentti pyrkivät maksimoimaan omaa hyötyään. Tällöin agentti ei kaikissa tapauksissa aja päämiehen etua. Päämies voi kuitenkin rajoittaa tähän liittyvää riskiä kannustinten tai valvonnan avulla. Niinpä agentin ja päämiehen välisen suhteen toimiminen vaatii aina kustannuksia, joita syntyy kannustinten sekä valvonnan lisäksi muun muassa siitä, että agentin tekemät päätökset eivät aina ole optimaalisia suhteessa tavoiteltuun. (Jensen & Meckling, 1976, 308.)

Suhteeseen liittyvät haasteet muodostuvat paitsi päämiehen ja agentin tavoiteristiriidasta (*conflict of interest*) ja päämiehen valvonnan haasteista, myös informaation epäsymmetriasta (*information asymmetry*) (Pratt & Zeckhauser, 1985, 2-3). Tavoiteristiriidalla viitataan juuri agentin oman edun tavoitteluun, sillä agentin tehtävä on edistää päämiehensä etua. Agentin oman edun ristiriitaisuus suhteessa päämiehen etuun aiheuttaa ongelman (Kivistö, 2009, 52). Informaation epäsymmetrialla taas viitataan tilanteeseen, jossa agentilla on enemmän tietoa tälle delegoidusta toimeksiannosta, kun

taas päämiehellä on tieto siitä, mitä toimeksiannon avulla halutaan saavuttaa. (Pratt & Zeckhauser, 1985, 2-3.)

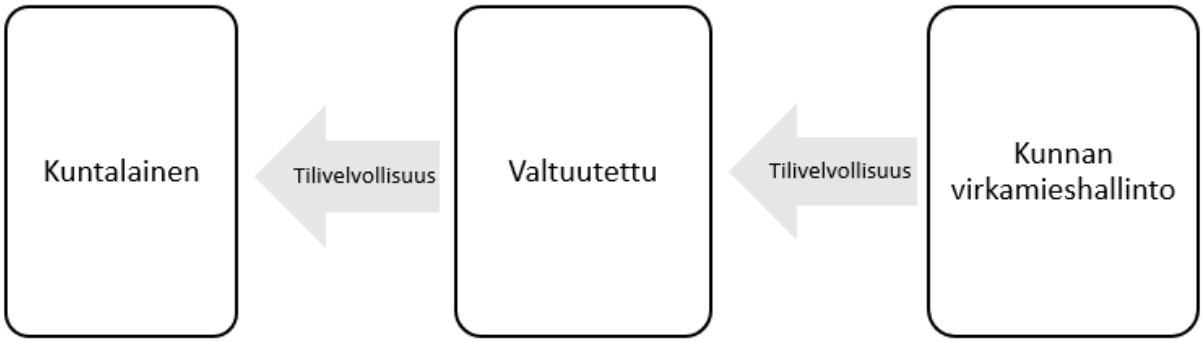
Agenttiteorian oletuksena on, että agentilla on päämiestä enemmän informaatiota tehtävään liittyvistä olennaisista seikoista, agentin omista kyvyistä suorittaa toimeksianto sekä agentin motivaatiosta. Päämiehen ja agentin välinen informaation epäsymmetria voi lisäksi vaihdella toimeksiantosuhteen aikana. (Kivistö, 2007, 17-18.) Päämiehen ja agentin suhteen välistä tavoitteiden ristiriitaisuutta sekä tiedon epäsymmetriaa pidetäänkin olennaisina tekijöinä moraalikato-ongelman (*moral hazard)* synnylle, jolla kuvataan tilannetta, jossa agentti toimii tietoisesti itsekkäästi ja päämiehen edun vastaisesti. Päämies-agenttiteoria pureutuukin ohjaussuhteiden rakenteelliseen perusongelmaan, eli siihen, miten päämies voi kaikkein tehokkaimmin varmistaa, että agentti toimii tehtävässään aina päämiehen etujen mukaisesti (Kivistö, 2009, 51-52).

Päämies-agenttisuhde muodostuu aina kun yksi osapuoli, päämies, on riippuvainen tilanteessa olevasta toisesta osapuolesta, agentista (Pratt & Zeckhauser, 1985, 2-3). Päämiehen ja agentin välinen suhde perustuu usein vapaaehtoiseen vaihdantaan, mutta suhde voi perustua myös julkiseen tai yksityiseen pakkoon. Niinpä sopimussuhteen lisäksi päämies-agenttisuhde voi perustua myös normipohjaiseen hierarkiaan (Kivistö, 2009, 52). Tällaisia päämies-agenttisuhteita voidaan nähdä erityisesti julkisella sektorilla.

Kivistön (2009, 52) mukaan agenttiteoreettisia toimeksiantosuhteita voidaan nähdä laajalti yhteiskunnan, organisaatioiden ja yksilöiden välillä. Kunnissa ja ylipäätään julkisella sektorilla on nähtävissä monenlaisia päämies-agenttisuhteita (Mayston, 1993, 76-77; Zimmerman, 1977, 118). Maystonin (1993) mielestä olennaista onkin pohtia, kuka on verorahoitteisen julkisen sektorin päämies. Hän nimeää julkisen sektorin näkökulmasta päämiehiksi kolme mahdollista tahoa: äänestäjät, joiden varoilla kunnan ja valtion toiminta rahoitetaan, julkisten palveluiden käyttäjät sekä poliitikot, jotka kantavat ylintä päätösvaltaa. Julkisen verorahoitteisen sektorin viitekehyksessä päämies-agenttisuhteen nimeäminen ei olekaan täysin yksiselitteistä, vaan samanaikaisesti voidaan nähdä olevan voimassa useita sopimussuhteita ja useiden erilaisten ryhmien intressit saattavat poiketa tai olla päällekkäisiä tietyissä tilanteissa. (Mayston, 1993, 76-77.) Myös Luoma, Näsi & Oulasvirta (2007) nimeävät useita päämies-agenttisuhteita toteamalla julkisyhteisöjen olevan tilivelvollisia kansalaisten lisäksi valvoville elimille sekä rahoitusta tarjoaville tahoille (Luoma ym., 2007, 36-37). Myös Kankaanpää, Oulasvirta ja Wacker (2014) toteavat, että kuntaorganisaatioissa päämies-agenttisuhteet ovat kompleksisia, kun sopimussuhde voidaan nähdä sekä valtuutetun ja kuntalaisen että valtuutetun ja viranhaltijoiden välillä.

Päämies-agenttiteoria sopivuutta julkisen sektorin kontekstiin on myös kritisoitu. Yksi kritiikin aihe liittyy alun perin yksityiselle sektorille suunnatun tilivelvollisuuteen ja tehokkuuteen liittyvän teoreettisen viitekehyksen sopivuuteen julkiselle sektorille, jossa tehokkuus ja tilivelvollisuus ovat monin verroin yksityistä toimintaympäristöä moninaisempia seikkoja (Mayston, 93, 1993).

Kunnan toimintaympäristössä päämiehenä voidaan siis nähdä kuntalainen, joka on äänestänyt vaaleissa edustajakseen valtuutetun ja valtuuttanut tämän hoitamaan kunnan tehtäviä kuntalaisen maksamilla varoilla. Tällöin valtuutettu on velvoitettu toimimaan kansalaisen intressin mukaisesti. Toisaalta myös valtuutettu toimii päämiehenä, sillä valtuutetut on äänestetty edustamaan kuntalaisia, jolloin heidän tehtävänsä on toimia ylimpänä päätöksentekijänä ja valvoa kunnan toimeenpanevaa hallintoa. Valtuutetun roolia päämies-agenttiteoreettisessa viitekehyksessä on havainnollistettu kuviossa 2. Nämä kaksi päämies-agenttisuhdetta ovat käytännössä ajallisesti päällekkäisiä, jolloin valtuutetulla on saman aikaisesti sekä päämiehen että agentin rooli.



Kuvio 2 Valtuutetun rooli päämies-agenttiteoreettisessa viitekehyksessä

Agentin ja päämiehen välillä vallitsee siis yhdensuuntainen tilivelvollisuussuhde, jossa agentti on tilivelvollinen päämiehelle tämän resurssien hoidosta ja tähän liittyvistä toimenpiteistä. Tilivelvollisuuden todentamisessa päämiehen ja agentin välillä tilinpäätösraportointi toimii yhtenä keinona. Agenttiteoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna voidaankin ajatella, että tilinpäätösinformaatio toimii virkamieshallinnon sekä valtuuston välisenä valvonnan välineenä, jossa tarkastellaan muun muassa valtuuston päättämän budjetin toteutumista. Toisaalta tilinpäätösinformaatio voidaan nähdä myös kansalaisten ja valtuutettujen välisenä valvonnan välineenä, jossa valtuutetut tekevät selkoa agentin roolissa päämiehensä, eli kuntalaisten varojen käytöstä. Tässä tutkimuksessa keskiössä ovat valtuutetut ja tilinpäätöstiedon käyttö. Niinpä myös

agenttiteoreettisesta näkökulmasta katsottuna tässä tutkimuksessa ollaan erityisen kiinnostuneita valtuutettujen moninaisesta roolista tilivelvollisen hallinnon päämiehenä ja kuntalaisten agenttina, sekä tilinpäätösinformaation roolista tukemassa näitä toimeksiantoja.

3.2 Yleiset käsitykset tilinpäätösinformaation merkityksistä

Aiemmassa kappaleessa tarkastelimme valtuutetun moninaista roolia päämiehenä ja agenttina. Tutkimuksen kannalta on lisäksi olennaista tarkastella, millaisia tehtäviä tai merkityksiä tilinpäätösinformaatiolle on annettu ja miten nämä suhteutuvat toisaalta päämies-agenttisuhteeseen sekä toisaalta informaation epäsymmetriaan.

Bartonin mukaan tilinpäätös on talousjohtamisen informaatio- ja raportointijärjestelmän tuotos, jonka tarkoituksena on tuottaa hyödyllistä informaatiota sidosryhmäläisille (Barton, 2005, 139). Yleiseen tarkoitukseen tuotetun talousinformaation, kuten tilinpäätöstiedon, tavoitteiden määrittämisessä on aloitettava tunnistamalla informaation käyttäjät sekä käyttäjien tarkoitusperät. Tietyn yhteisön talousinformaation potentiaalisia käyttäjiä on lukuisia, sillä kaikki tahot, joilla on suoria tai epäsuoria suhteita raportoivaan tahoon, ovat raportoijan vaikutuspiirissä ja näin mahdollisesti kiinnostuneita informaatiosta. (Rutherfor, 2000, 13-14.)

Kaikki raportoivan tahon vaikutuspiirissä olevat toimijat eivät kuitenkaan ole riippuvaisia ainoastaan yleisestä tilinpäätöstiedosta. Yleinen esimerkki on pankit ja luotonantajat, joilla on mahdollisuus vaatia muuta informaatiota organisaatiosta rahoituspäätöksen tueksi. Kuitenkin suurin osa sidosryhmistä ovat riippuvaisia juuri tilinpäätösinformaatiosta. Yksityisellä sektorilla erityisesti sijoittajat ja potentiaaliset uudet sijoittajat on helppo nimetä sidosryhmäksi, jolle tilinpäätösinformaatio on hyödyllistä. Ensisijaisesti sijoittajat haluavat tietää, miten tehokkaasti johto on toiminut aikaisemmilla tilikausilla ja millainen näkymä yhtiön toiminnalla on nähtävissä tulevaisuudessa. (Rutherfor, 2000, 13-14.) Niinpä tietotarpeet voidaankin jakaa historiatietoon sekä tulevaisuuteen kohdistuvaan tietoon. Sijoittajien tietotarpeita yhdistää pyrkimys saada informaatiota sijoittajapäätösten tueksi.

Julkisyhteisöjen toimeksiantotaloudellisen luonteen takia tilivelvollisuus nähdään ja tulee nähdä julkisyhteisöissä erilaisessa roolissa kuin yrityssektorilla. Yrityssektorilla tilinpäätösinformaation käyttäjät, sijoittajat ja osakkeenomistajat käyttävät tilinpäätöstietoa juuri omien päätöksiensä tukena. (Barton, 2011, 242). Kuitenkin sekä julkisyhteisöissä että yksityisellä sektorilla

tilinpäätösinformaatiossa tulisi ensisijaisesti priorisoida niitä tahoja, jotka ovat julkisen tilinpäätösinformaation varassa.

Tilinpäätösinformaation merkitykset heijastuvat myös tilinpäätösraportoinnin painotuksiin ja sisältöön. Laskentatoimen teoriat, joihin myös laskentajärjestelmät lopulta pohjaavat, jaetaan perinteisesti kahteen eri koulukuntaan: taselähtöiseen malliin sekä tuloslaskelmalähtöiseen malliin. Esimerkiksi yrityssektorilla kirjanpito ja talousraportointia ajatellaan usein investoijien ja omistajien intressien kautta, jolloin usein painotetaan taseen merkitystä ja ajatellaan toiminnan tuottojen ja kulujen olevan johdettavissa taseesta (Oulasvirta, 2017, 178).

Tilinpäätösraportoinnin sisällössä sekä sen painotuksissa on eroja eri laskentatoimen järjestelmien välillä. Eroja esiintyy esimerkiksi anglosaksisten ja mannereurooppalaisten maiden välillä, mutta lisäksi anglosaksisten maiden välillä on eroja. (Luoma ym., 2007, 36-37.) Anglo-amerikkalaisessa lähestymistavassa painotetaan päätöksenteon tukemista (Oulasvirta, 2017, 166-167). Anglosaksisessa traditiossa kirjanpito ja tilinpäätös on erillinen kokonaisuus suhteessa budjetti-informaatioon. Niinpä tilinpäätöksessä korostetaan ulkoisille sidosryhmille raportointia. Mannereurooppalainen traditio taas painottaa lainsäätäjien ja valvovien tahojen roolia tilinpäätöstiedon hyväksikäyttäjänä. Budjetin roolia on korostettu, jolloin laskentaperiaatteet ovat muodostuneet budjetin näkökulmasta ja tilinpäätösraportoinnissa on painotettu budjettiseurantaa. (Luoma, Näsi, & Oulasvirta, 2007, 36-37.)

Tilinpäätösinformaation sisällön painotuksissa on tapahtunut ajansaatossa siirtymää parlamentaarisen tilivelvollisuuden osittamisesta kohti markkina- ja asiakaslähtöistä tilivelvollisuutta, jolloin tilinpäätösraportoinnissa painotetaan lakien noudattamisen sekä nuhteettoman taloudenhoidon sijasta entistä enemmän tuloksellisuusraportointia. (Luoma ym., 2007, 37)

3.3 Julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaation merkityksistä

Jotta voidaan arvioida valtuutettujen tietotarpeita ja kokemuksia kuntien tilinpäätösinformaatiosta on syytä perehtyä siihen, mitä tutkimuskirjallisuus sanoo nimenomaan julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaatiosta. Tilinpäätöksen tuottaman talousinformaation sisällön ja perimmäisen merkityksen kannalta on olennaista tutkia, millaisia tarkoitusperiä tilinpäätösinformaatiolle, sekä erityisesti kunnan tilinpäätökselle, on tutkimuskirjallisuudessa osoitettu. Tällöin on ennen kaikkea pohdittava, kenelle julkisyhteisön tilinpäätösinformaatio on ensisijaisesti suunnattu (Oulasvirta, 2017, 166). Ensisijaisuus on olennaista erityisesti niissä tapauksissa, kun tilinpäätösinformaation eri

käyttäjäryhmien intressit ovat ristiriidassa. Tarkastelu voidaan aloittaa pohtimalla, *kenelle* julkisyhteisön tilinpäätös on osoitettu, mutta mahdollisesti relevantimpi lähestymistapa on aloittaa pohtimalla, *mihin tarkoitukseen* julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaatiota ensisijaisesti tuotetaan.

Julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaation pääasiallisesta tarkoituksesta on kahdenlaisia tulkintoja, ja mielipiteet jakautuvat sen mukaan nähdäänkö pääasialliseksi tarkoitukseksi informaation antaminen siitä, kuinka hyvin päämiehille tilivelvolliset (agentit) ovat täyttäneet tilivelvollisuutensa vai nähdäänkö merkittävämmäksi tehtäväksi informaation antaminen päätöksenteon tueksi (Oulasvirta, 2017, 167).

Tilivelvollisuuden käsite (*accountability*) on juontaa juurensa jo aiemmin käsitellystä päämies-agenttiteoriasta, jossa kuvataan päämiehen ja tälle vastuussa olevan agentin välistä suhdetta (ks. esim Jensen & Meckling, 1976; Kivistö, 2007; Mayston, 1993). Kunnan toimintaympäristössä päämiesten ja agenttien väliset roolit ovatkin moninaisia, jolloin tilivelvollisuussuhteen määrittäminen ei ole yksinkertaista. Perimmäisiä päämiehiä kunnan toimeksiantotaloudessa ovat kuntalaiset, joille valtuutetut ovat tilivelvollisia kuntalaisten verovarojen käytöstä. Kuitenkin kuntalaiset ovat vaaleissa valtuuttaneet kunnanvaltuutetut edustamaan heitä päämiehen roolissa ja niinpä valtuutetut toimivat myös päämiehen roolissa ja valvovat, että virkaa hoitava hallinto toimeenpanee valtuutettujen päätöksiä (Haapala ym., 2019, 29). Yhden päämies-agenttisuhteen sijasta julkissektorilla voidaankin nähdä useita erilaisia päämies-agenttisuhteita ja useiden ryhmien intressit ja taloudelliset edut risteävät ja osaltaan poikkeavat toisistaan (Mayton, 1993, 77).

Tilinpäätösraportoinnin kontekstissa tilivelvollisuus -käsitteellä kuvataan tilinpäätöksen laatijan (eli tilivelvollisen) velvollisuutta antaa tilinpäätöksen hyväksikäyttäjälle (eli päämiehelle) tarpeellista sekä luotettavaa tietoa siitä, miten tilivelvollinen on hoitanut tälle uskottuja taloudellisia resursseja. Julkisyhteisöissä tilivelvollisuus sisältää taloudellisen vastuun (*stewardship*) lisäksi poliittista, yhteiskunnallista ja sosiaalista tilivelvollisuutta. Tilinpäätösten tietosisältöä tutkittaessa näiden taustalla vaikuttavien tilivelvollisuussuhteiden ymmärtäminen ja hahmottaminen on tärkeää. (Luoma, Näsi, & Oulasvirta, 2007, 35.)

Monet julkisyhteisöjen laskentatoimen asiantuntijat ja tutkijat painottavat juuri tilivelvollisuutta tilinpäätösinformaation tarkoitusperänä. Tilivelvollisuutta korostettaessa viitataan usein julkisorganisaatioiden toimeksiantotaloudelliseen luonteeseen sekä demokratiaan. Tilinpäätösinformaation tulisi ensisijassa täyttää veronmaksajien, äänestäjien sekä yleisemmin kaikkien kuntalaisten tietotarpeet siitä, miten hyvin tilivelvollinen hallinto on käyttänyt heidän verovarojansa. (Oulasvirta, 2017, 168-167.)

Meklinin ja Näsin (1994) mukaan poliittiset päättäjät, kuten kunnanvaltuutetut ovat toiminnan rahoittajien edustajia ja heille poliittiset päättäjät ovat viimekädessä vastuussa tekemiensä päätösten seurauksista. Toisaalta samat päättäjät ovat myös niitä, joille virkamiesjohto on tilivelvollinen, ja joiden tulee saada kaikki relevantti ja luotettava informaatio koskien johdettavan yksikön toimintaa, rahoitusta ja tuloksellisuutta. (Meklin & Näsi, 1994, 239-240.)

Niinpä sekä kansalaisilla että heitä vaaleissa edustamaan valituilla elimillä tulisi olla oikeus tietää kunnan taloudesta ja toiminnasta seuraavaa: Ensinnäkin, kuinka hyvin tilivelvollinen agentti, eli toimeenpaneva hallinto on noudattanut päämiesten, eli kansalaisia edustavan päätöksentekoelimen määräämää talouden budjettia. (Oulasvirta, 2017, 168-167.) Koska julkisyhteisö rahoittaa toimintansa keräämällä veroja ja maksuja ja varat kohdennetaan toimintaan talousarvion eli budjetin perusteella, budjettiseuranta on julkisyhteisöissä tilivelvollisuuden osoittamisessa erittäin merkittävässä roolissa. Julkisyhteisön tulee pystyä perustelemaan verovarojen kerääminen sekä osoittamaan verovarojen käyttö. Talousarvioraportointi palvelee myös päätöksentekoa, mutta ennen kaikkea julkisyhteisöjen merkittävimmät talousraportit, eli talousarviot, toteumalaskelmat, toimintakertomukset sekä tilinpäätösraportit palvelevat kansalaisia ja heidän oikeuttaan tietää verovarojen käytöstä. (Luoma, Näsi, & Oulasvirta, 2007, 36-37.)

Julkisyhteisössä talousarvio ja sen toteumavertailu toimiikin niin sanottuna todistusaineistona päämiehelle siitä, miten saadut varat on päätetty allokoida, ja miten tilivelvollinen on todellisuudessa toteuttanut suunnitelmaa. Raportointi palvelee myös päätöksenteossa, mutta erityisesti julkisorganisaatioissa ulkoisten talousraporttien eli talousarvion, talousarvion toteumavertailun, toimintakertomuksen ja tilinpäätösraporttien keskeisenä tehtävänä on toteuttaa kansalaisten oikeutta tietää varojen käytöstä. (Luoma, Näsi, & Oulasvirta, 2007, 37.)

Toiseksi kansalaisilla ja heitä edustavilla elimillä tulisi olla tilivelvollisuuden näkökulmasta oikeus tietää, kuinka taloudellisesti sekä tehokkaasti tilivelvollinen hallinto on käyttänyt heille budjetilla uskottuja taloudellisia resursseja palveluiden järjestämisessä (Oulasvirta, 2017, 168-167). Niinpä kyse ei ole ainoastaan budjettiseurannasta, vaan budjetin noudattamisen lisäksi tilivelvolliselle on asetettu velvoite varojen tehokkaasta käytöstä.

Kolmanneksi kansalaisilla sekä päättäjillä on oikeus tietää, miten talouden tasapaino toteutuu, eli kuinka kestävällä pohjalla julkinen talous on niin lyhyellä, kuin pidemmällä aikavälillä. (Oulasvirta, 2017, 168-167.) Käytännössä julkisen talouden tasapainoa koskeva informaatio kertoo päämiehille siitä, millaiset edellytykset tilivelvollisella hallinnolla on tulevaisuudessa tuottaa palveluita kuntalaisten tarpeisiin ja ylläpitää nykyisenlaista palvelutasoa.

Kuitenkin virallisilla tilinpäätöksillä saadaan vain osittain informaatiota näihin yllä mainittuihin kysymyksiin. Julkisyhteisöissä ulkoisen talousraportoinnin pääasiallinen tarkoitus on siis antaa informaatiota julkisyhteisön käyttöön uskottujen resurssien käytöstä. Sen sijaan päätöksentekoa hyödyttävä informaatiota annetaan tilinpäätöslaskelmien sijasta erityisesti julkisissa budjeteissa, eli talousarvioissa, jotka yrityssektorilla pidetään salaisina (Barton, 2011, 424).

Myös Meklin ja Näsi (1994) jaottelevat laskentainformaation lähteet niin, että tilivelvollisuutta toteuttaa ensisijaisesti ulkoinen laskentatoimi, kun taas tilivelvollisuuden toista puolta, toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta, toteutetaan sille räätälöidyn raportointijärjestelmän avulla. Sen sijaan johdon laskentatoimen työkaluilla pyritään ensisijaisesti vastaamaan johdon päätöksentekoon liittyviin tietotarpeisiin. Johdon päätöksenteko ja tilivelvollisuus toiminnan rahoittajille eivät ole toisistaan irrallisia seikkoja: päätöksentekijöille tehdään tiliä tuloksellisuuden kehittymisestä ja johdon päätöksenteossa pohditaan tuloksellisuuden parantamista. (Meklin & Näsi, 1994, 239-240.) Niinpä tilivelvollisuus ja päätöksenteko ovat pohjimmiltaan saman asian eri näkökulmia, ja niitä voidaan käyttää samanaikaisesti. Kuitenkin informaatiolta voidaan vaatia eri seikkoja riippuen käytettävästä näkökulmasta.

Relevantin informaation takaamiseksi julkisyhteisöjen ja yksityisen sektorin kirjanpito- ja raportointijärjestelmän tulisikin mukautua sektorin erikoispiirteiden mukaisesti (Barton, 2005, 155). Lisäksi tilivelvollisuuden toteutuminen tilivelvollisen ja päämiehen suhteessa edellyttää sitä, että tilivelvollisen agentin antama informaatio vastaa päämiehen tarpeisiin. Niinpä tiedon saaja määrittää tiedon sisällön. (Luoma ym., 2007, 36-37.)

Julkisyhteisössä tilinpäätösraportoinnissa korostuu tiedon luotettavuus ja tilivelvollisuus, jolloin tilinpäätöksen tulisi ensisijaisesti antaa informaatioita realisoituneista transaktioista ja hankintamenoista sen sijaan, että tilinpäätöksessä esitettäisiin spekulatiivista tietoa, kuten omaisuuserien uudelleenarvostuksia (Oulasvirta, 2017, 179).

Niinpä ilmiötasolla tutkimuksessa on kyse agentin raportointivelvollisuudesta päämiehelle ja tämän tiedonvaihtoprosessin yhdestä oleellisesta julkisesta tuotteesta, tilinpäätösraportoinnista. Tilinpäätösraportoinnissa tapahtuu ajan mittaan muutoksia esimerkiksi siinä, miten ja mitä raportoidaan (Luoma, Näsi, & Oulasvirta, 2007, 36).

Myös hieman eriäviä mielipiteitä tilivelvollisuuden ensisijaisuudesta julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaation perimmäisistä tarkoituksista on esitetty. Esimerkiksi Accounting Standars Board määrittää rahoittajat ja taloudellisen tuen lähteet julkisyhteisön tilinpäätösinformaation ensisijaisiksi käyttäjiksi. (Luoma ym., 2007, 38)

Pohjimmiltaan päätöksenteko on väline, jonka avulla pyritään täyttämään kansalaisten tarpeet. Päätöksillä pyritään edesauttamaan palveluiden järjestämistä kansalaisten tarpeiden tyydyttämiseksi. Niinpä tilinpäätösinformaatio, jota käytetään päätöksenteossa edesauttaa myös kuntalaisten tarpeiden tyydyttämistä. Mitä paremmin tilinpäätösinformaatio tukee päätöksentekoa, sitä paremmin kunta pystyy tyydyttämään kuntalaisten tarpeita, olettaen, että informaatio on hyödyllistä ja sitä ei ole tarjolla muissa lähteissä.

3.3 Tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet

Jotta talous- ja tilinpäätösinformaatio täyttää sille astetut vaatimukset tilivelvollisuuden sekä päätöksen teon näkökulmasta, tulee informaation olla laadullisilta ominaisuuksiltaan tarpeen mukaista. Yleisen talousraportoinnin laadulliset ominaisuudet mahdollistavat tiedon hyödyllisyyden käyttäjilleen (Vehmanen, 2009, 38). Talousraportoinnissa tuotetun informaation tarkoitus on tukea päätöksentekoa ja niinpä informaation hyödyllisyyttä arvioidaan myös sen mukaan, miten hyvin se suoriutuu tästä tehtävästä. Laadulliset ominaisuudet ovat sellaisia ominaisuuksia, joiden täyttyessä taloudelliselle tiedolle asetetut päämäärät totetuvat. Kuitenkin kyse on sellaisista yleisistä tiedolle asetetuista periaatteista, jotka pätevät yleisellä tasolla myös muuhun infomaatioon, kuten johdon informaatioon tai reseptiin. (Rutherford, 2000, 31-34.) Tutkimuskirjallisuudessa toistuvat samat laadulliset edellytykset, mutta näiden laadullisten ominaisuuksien hierarkisesta järjestyksestä sekä suhteesta toisiinsa löytyy erilaisia tulkintoja.

International Public Sector Accountin Board (IPSASB) määrittelee informaation laadulliset ominaisuudet yleistä ja julkista talousraportointia koskevassa viitekehyksessään ja mainitsee näiden ominaisuuksien olevan niitä ominaisuuksia, jotka tekevät talousraportoinnin tiedosta hyödyllistä käyttäjilleen ja tukevat taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisessa. IPSASB nimeää tiedon laadullisiksi ominaisuuksiksi relavanssin, uskottavuuden, ymmärrettävyyden, oikea-aikaisuuden, vertailtavuuden sekä todennnettavuuden. Lisäksi IPSASB luettelee informaatiota rajoittaviksi tekijöiksi olennaisuuden, kustannus-hyötysuhteen sekä sopivan tasapainon laadullisten ominaisuuksien välillä. (IPSASB, 2014, 28.)

Vehmasen (2009) käsitys laadullisten ominaisuuksien suhteista poikkeaa hieman IPSASB viitekehyksestä. Vehmasen (2009, 44-45) mukaan tiedon relevanssi ja tiedon luotettavuus ovat tärkeimmät laadulliset ominaisuudet talousraportoinnissa ja ne tulisi nimetä hierarkisessa järjestyksessä tärkeimmiksi ominaisuuksiksi. Muut laadulliset ominaisuudet taas ikään kuin sisältyvät

näihin tärkeimpiin ominaisuuksiin tai näiden toteutuminen edellyttää muidenkin ominaisuuksien toteutumista. Myös Rutherford (2000, 33-34) painottaa tiedon relevanssin ja luotettavuuden merkitystä, mutta hän painottaa erityisesti relevanssin ja luotettavuuden välisen suhteen merkitystä. Barton (2005) taas tarkastelee laadullisia ominaisuuksia hyödyllisyysnäkökulmasta käsin. Tilinpäätös on talousjohtamisen informaatio- ja raportointijärjestelmän tuotos, jonka tarkoituksena on tuottaa hyödyllistä informaatiota sidosryhmäläisille. Ollakseen hyödyllistä, informaation tulee olla relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista sekä ymmärrettävää. (Barton, 2005, 139.)

Tiedon relevanttiutta arvioidessa on kyse tiedon kyvystä vaikuttaa päätöksentekoon, ei siitä, vaikuttaako tieto tosiasiassa päätöksiin. Informaatio on relevanttia, jos tiedon avulla voidaan tehdä sellaisia päätösksiä, joita tiedon käyttäjät toivoivat voivansa tehdä. (Rutherford, 2000, 32-34.)

Vehmasen (2009) näkemyksen mukaan tiedon relevanssiin vaikuttaa tiedon ymmärrettävyys, sillä tieto ei voi olla relevanttia, jos tiedon käyttäjä ei ymmärrä sitä. Tiedon relevanssi on vahvasti sidoksissa myös aikaan: hyödyllinenkin informaatio hävittää merkityksensä, jos informaatio tulee väärään aikaan. Niinpä tiedon tulee olla myös ajantasaista, jotta se voi olla relevanttia. Muita relevanssiin vaikuttavia seikkoja ovat tiedon vertailtavuus, vahvistettavuus sekä tiedon ennustearvo. Relevantin tiedon tulee olla vertailukelpoista, sillä vertailukelpoisuus antaa tiedolle kontekstin. (Vehmanen, 2009, 45-46.) Myös Rutherford (2000, 36) painottaa, että informaatiolla tulee olla joko ennustearvoa tai vahvistavaa arvoa, jotta se olisi relevanttia. Parhaassa tapauksessa tietoa voidaan käyttää sekä ennustamisen tukena että vahvistamassa jotakin seikkaa.

Tiedon luotettavuudella viitataan virheettömyyteen (*freedom from error*) (Vehmanen, 2009, 48). Tieto on luotettavaa, jos se todella kuvaa sitä, mitä sen tulisi ja mitä on luvattu kuvata. (Rutherford, 2000, 32-34.) Tiedon luotettavuutta nostaa sen verifioitavuus, jolloin tiedon oikeellisuus voidaan todentaa jollakin tavalla. Jos tiedon verifiointi ei onnistu, tiedon luotettavuutta voidaan parantaa oikeellisuuttta tukevalla informaatiolla. (Vehmanen, 2009, 48-49.) Niinpä tilinpäätöksen luotettavuutta kasvattaa tilintarkastus, jossa varmistetaan tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuudesta. Rutherfordin (2000) mukaan erilaisissa viitekehyksissä asetetaan laadullisia ominaisuuksia, jotka puolestaan tuottavat luotettavuuden. Jotta informaatio olisi luotettavaa, tulisi sen olla uskottavaa, se ei saisi sisältää olennaista virheellisyyttä, sen tulisi olla täydellistä sekä varovaisuuden periaatteen mukaisesti tuotettua. (Rutherford, 2000, 37)

Rutherford painottaa hyödyllisyyttä myös tiedon luotettavuuden määrittelyssä ja huomauttaa, että kyse ei ole luotettavuudesta samassa mielessä kuin olemme tottuneet käyttämään sanaa arjessa. Usein toteamme jonkin asian luotettavaksi, jos voimme luottaa asian toimivuuteen siinä tarkoituksessa,

johon se on tarkoitettu. Teoreettisesta viitekehyksestä puhuttaessa Rutherford totetaa luotettavuuden määritelmän olevan kapeampi ja luotettavuudella tulisikin viitata tiedon hyödyllisyyteen. Jotta informaatio on hyödyllistä, sen tulee olla relevanttia ja luotettavaa, jolloin vastaavasti luotettavankin informaation tulee olla hyödyllistä. (Rutherford, 2000, 33.)

Relevanssin ja luotettavuuden jälkeen herää kysymys tiedon riittävyydestä. Riittävyyden kysymys tulee vastaan, sillä ei ole järkevää tuottaa täysin relevanttia ja täysin luotettavaa tietoa kaikille mahdollisille talousraportoinnin käyttäjille. Tällöin on kysyttävä, mikä riittää. Tiedon riittävyys edellyttää sopivaa balanssia tiedon täydellisyydeltä, neutraaliudelta sekä olennaisuudelta. Täydellisyyden kannalta kaikki sellainen informaatio, joka edistää taloudelliselle raportoinnille asetettujen päämäärien saavuttamista tulisi tuottaa. Lisäksi tiedon tulee olla neutraalia, niin ettei se esimerkiksi suosi ainoastaan yhtä näkökulmaa. Taloustiedon riittävyyden kolmas ulottuvuus on olennaisuus. Sen sijaan, että talousraportoinnissa annettaisiin kaikki mahdollinen relevantti informaatio eikä hyväksyttäisi pienintäkään virheellisyyttä, tulisi vaatia kaikki talousraportoinnin päämäärien kannalta olennainen tieto ja varmuus siitä, että tieto on olennaisilta osin virheetöntä. Niinpä tiedon täydellisyys on ikään kuin lähtökohta ja olennaisuus taas laadullinen tekijä, joka hillitsee täydellisyyden äärimmäistä vaatimusta. Näiden lisäksi talousraportoinnissa tuotettavan tiedon hyödyllisyyden tulisi korvata tiedon tuotannosta aiheutuvat kustannukset. Niinpä tiedon tuotannolta tulee vaatia taloudellisesti järkevää kustannus-hyötysuhdetta. (Vehmanen, 2009, 49-52.)

Relevanssi ja luotettavuus saattavat joskus olla ristiriidassa toisiinsa nähden, jolloin näiden välillä joudutaan tekemään kompromisseja. Tällainen tilanne tulee eteen esimerkiksi arvostusperiaatteiden kanssa: historiallista hankintamenoa käytettäessä menetetään informaatiota, jota käyvän arvon arvostusperiaatteen käyttäminen olisi tuonut. Julkisen sektorin organisaatioissa korostuu raportoitavan tiedon luotettavuus ja tilivelvollisuus. Tällöin tilinpäätöslaskelmissa tulisi painottaa informaatiota realisoituneista transaktioista sen sijaan, että annettaisiin subjektiivista ja spekulatiivista informaatiota esimerkiksi uudellleenarvostusten tai omaisuuden hallussapitovoittojen muodossa. (Oulasvirta, 2017, 179.)

4 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

4.1. Tutkimusote ja metodologiset lähtökohdat

Tutkimusmenetelmien tarkastelun lisäksi on syytä syventää tutkimuksen metodologisia valintoja ja perehtyä tutkimuksen taustalla vaikuttaviin tieteenfilosofisiin taustaoletutkiin, jotta lukija pystyy ymmärtämään ja tarkastelemaan tutkijan valintoja tutkimuksen kokonaisuuden ja teorian muodostumiselle. Kaikkien tieteenalojen historia ja juuret ovat filosofiassa. Esimerkiksi tutkimuskohteen rajaaminen ja tieteen vastuun ongelma ovat esimerkkejä pohjimmiltaan filosofisista teemoista, jotka nousevat ajoittain esiin. Tiede taas voidaan nähdä toimintana, joka etsii uutta informaatiota ja ratkaisuja sekä uusiin että vanhoihin yhteiskunnan ongelmiin. Niinpä se on itseään korjaava mekanismi, jossa tutkimuksen edistyessä uusi tieto korjaa vanhoja havaintoja, mikäli ne osoittautuvat epäpäteviksi uuden tiedon valossa. (Aaltola & Raine, 2018, 11-12.) Tämänkin tutkimuksen keskeisenä tavoitteena on nostaa esiin uusia havaintoja tutkimusaiheesta, ja tutkimusmenetelmän valintaan onkin vaikuttanut tutkijan halu ymmärtää tutkimusaihetta.

Tutkimuskysymykset nojaavatkin aina tutkijan esiymmärrykseen aiheesta sekä tutkijan muodostamiin olettamuksiin. Onnistuneen tutkimuksen kannalta olennaista on, että tutkija tiedostaa omat lähtökohtansa ja esiymmärryksen tutkimusaiheesta ja ilmiöstä. Tutkijan tietoisuus on kuitenkin usein vain osittaista, sillä osa ymmärryksestä ja olettamuksista ovat tiedostamattomia ja näin vaikeasti tutkijan tietoisuuteen nostettavissa. Fenomenologiassa korostetaankin tiedostamisen tärkeyttä, kun taas hermeneutiikassa lähdetään ajatuksesta, jonka mukaan tutkija ei pysty koskaan vapautumaan omista ennakkoluuloistaan. Ennakkoluulot mahdollistavatkin puutteellisen tulkinnan, jota tutkimuksen ja tulkinnan edetessä voidaan korjata. Olennaista onkin tunnistaa tutkimuskohdetta koskevat omat ennakkokäsitykset sekä tieto tutkimusaiheesta, jotta voidaan havaita näiden käsitysten vaikutus tutkimukseen. (Aaltola & Raine, 2018, 47-48.)

Myös tässä tutkimuksessa tutkija on pyrkinyt tiedostamaan oman ajattelunsa vaikutuksia tutkimuksen kulkuun ja pohtinut omia ennakkokäsityksiään tutkimusaiheesta. Tästä syystä tutkija halusi myös tuoda omat ennakkokäsitykset esiin kirjoittamalla ne hypoteesin muotoon, jolloin näiden ennakkokäsitysten paikkansapitävyyttä voidaan testata ja ennakkokäsitysten vaikutusta tutkimuksen etenemiseen tarkastella avoimesti.

Sen lisäksi, että tutkijan tulee tarkastella kriittisesti omia ennakkokäsityksiään ja ymmärrystään tutkimusaiheesta ja näiden vaikutusta tutkimuksen toteutukseen, on hyvä pohtia myös

tutkimusaineiston ja tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen välisiä vuorovaikutussuhteita tutkimuksen toteuttamisen näkökulmasta. Tutkimuksen toteuttamisen ja teoreettisen viitekehyksen välistä vuoropuhelua voidaan kuvata induktiivisen ja deduktiivisen päättelyn kautta. Vaikka erityisesti laadullisen analyysin yhteydessä puhutaan usein induktiivisesta ja deduktiivisesta analyysistä (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 80), voidaan samoja vuorovaikutussuhteita pohtia myös kvantitatiivisella analyysillä toteutetun tutkimuksen osalta. Aaltolan ja Raineen (2018) mukaan tutkimuksen edetessä tutkijan ymmärrys tutkimusaiheesta syventyy ja laajenee. Tällöin tutkija voi huomata uusia näkökulmia ja tutkijan mielipide tutkimusongelman tai tutkimuskysymysten sopivuudesta saattaa muuttua ja hän voi ymmärryksensä pohjalta täsmentää kysymyksiään ja löytää uusia näkökulmia ja merkityksiä. Induktiivisella analyysillä tarkoitetaan teorian ja tutkimusongelman ratkaisun välistä vuoropuhelua, jossa tutkija saa aineistoon perehtyessään uutta tietoa siitä, millaiset merkityksenannot ovat aineiston kannalta mielenkiintoisia. (Aaltola & Raine, 2018, 47.) Niinpä induktiivisessa analyysitavassa tutkijan päättelylogiikka kulkee yksittäisestä yleiseen, eli tutkimusaineistosta pyritään luomaan teoreettinen kokonaisuus. Aikaisemmalla tiedolla ja teorioilla tutkittavasta ilmiöstä ei pitäisi olla vaikutusta induktiivisen analyysin lopputulokseen, vaan analyysi on aineistolähtöistä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 80.) Deduktiivisella analyysilla sen sijaan tarkoitetaan induktiivisen päättelyketjun vastakohtaa, teorialähtöistä analyysitapaa (Aaltola & Raine, 2018, 95). Tällöin tutkijan päättelyketjun nähdään kulkevan yleisestä yksittäiseen, jolloin tutkimusaineistoa pyritään määrittelemään jonkin jo tunnetun avulla. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 80-81)

Tässä tutkimuksessa käytetään kuitenkin teoriaohjaavaa päättelyn logiikkaa, jota voidaan pitää näiden kahden ääripään välimuotona. Teoriaohjaavassa analyysissa aineiston analyysi ei perustu suoraa jonkun jo tunnetun teorian pohjalle, mutta teoria voi toimia analyysin apuna. Analyysistä voidaan havaita aikaisemman tiedon vaikutus analyysiin, mutta sen rooli on teorian testauksen sijasta uusia näkökulmia esiin tuova. Teoriaohjaavan analyysitavan päättelyn logiikkaa induktiivisen ja deduktiivisen analyysin välimuotona kuvaakin hyvin ilmaus siitä, miten tutkijan ajatteluprosessissa vaihtelevat aineistolähtöisyys ja jo tunnetut teoreettiset mallit, joita tutkija pyrkii yhdistelemään luovasti tai välillä jopa pakolla. Teoriaohjaavaa analyysitapaa kutsutaan usein myös abduktiiviseksi päättelyn logiikaksi. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 81.) Teoriaohjaavaa analyysimenetelmää voidaankin kuvata niin, että teoria ei määritä aineiston analyysin näkökulmaa, vaan pikemminkin tuo siihen lisää näkökulmia. Tässäkin tutkimuksessa valtuutettujen näkemyksiä tarkastellaan aineistolähtöisesti, mutta samalla teoreettisesta viitekehyksestä näkökulmia ammentamalla ja luomalla viitekehyksestä testattavia hypoteeseja.

4.2 Lomaketutkimus ja kvantitatiivinen analyysi tutkimusmenetelmänä

Yleensä tutkimuksen aloitus ja tutkimusasetelman muodostaminen koostuvat tutkimusongelman havaitsemisesta, aineistosta ja menetelmästä, jossa tutkimusongelma johtaa aineiston muodostamista (Heikkilä, 2017, 20-21). Tämä tutkimus ei kuitenkaan toteutua tavallisinta tutkimuksen ajallista kaavaa, sillä tutkimusaineisto on kerätty ennen tämän tutkimuksen aloitusta. Tästä huolimatta tutkimus lähti käyntiin tutkimusongelman havaitsemisesta ja tutkimuksen toteutusta pohdittaessa havaittiin, että kyseiseen tutkimusongelmaan sopivaa tutkimusaineistoa olisi mahdollisesti saatavilla. Pääasiallinen tutkimusongelma on paloiteltu aineiston perusteella alaongelmiin tai tutkimuskysymyksiin, millä pyrittiin varmistamaan, että aineisto vastaa tutkimusongelmaan. Heikkilän (2017, 21) mukaan tutkimusongelman pilkkominen pienempiin alaongelmiin päätutkimusongelman empiirisen todistamisen mahdollistamiseksi onkin hyvin yleistä. Osaongelmat voidaan purkaa myös hypoteeseiksi, jotka muodostetaan tutkimusongelmaan liittyvän aikaisemman tutkimuksen perusteella. Myös tässä tutkimuksessa on esitetty tutkijan omien ennakkokäsityksistä ja esitietämyksestä muodostettu hypoteesi, jonka paikkansapitävyyttä arvioidaan tutkimusaineiston avulla.

Tutkimuksen empiirinen osio toteutettiin lomaketutkimuksella. Tässä tutkimuksessa lomaketutkimuksella kerättävä tieto on lähtökohtaisesti laadullista tietoa, joka kuitenkin analysoidaan kvantitatiivisia menetelmiä käyttäen. Lomakekyselyllä pyrittiin keräämään tietoa pohjimmiltaan laadullisesta ilmiöstä, eli valtuutettujen toiminnasta ja tarpeista suhteessa talous- ja tilinpäätösinformaatioon, joka sitten analysoidaan kvantitatiivisia tai tarkemmin tilastollisia menetelmiä käyttäen.

Laadullisessa tutkimuksessa edetään usein kaksivaiheisesti niin, että ensi havaintoja pyritään pelkistämään ja sitten ratkaisemaan tutkimuskohteen arvoitus. Näin toimitaan myös lomaketutkimuksella kerätyn aineiston kanssa, kun ensin määritellään muuttujat, koodataan aineisto ja analysoidaan sitä tilastollisia analyysejä hyödyntäen. Tämän jälkeen saadut tulokset tulkitaan. Niinpä kyse on havaintojen muodostamisesta ja näiden havaintojen selittämisestä. Lomaketutkimuksessa raakahavaintoja käsitellään kvantitatiivisesti ja pyritään löytämään sellaisia havaintolauseita, jotka kuvaavat tyypillisiä tai keskivertoja yhteyksiä aineistossa. Tulkinta-apuna voidaan käyttää muuta informaatiota, kuten aiempia tutkimustuloksia ja niihin nojaavia hypoteeseja. Juuri havaintojen yleistettävyys, mutta poikkeamien salliminen on suurin ero lomaketutkimuksen

kvantitatiivisen analyysin ja laadullisen analyysin välillä, jossa poikkeuksia kohdejoukossa ei yleisesti sallita. (Alasuutari, 2011, 38-40.)

Lomaketutkimusta pidetään hyvänä esimerkkinä indikaattoritutkimuksesta, jossa periaatteena on esittää neutraalisti muotoiltuja kysymyksiä vastaajaa koskevista asioista, jolloin kyse on ensisijaisesta tiedosta. Koska vastaaja ei tiedä kysymysten tarkoitusta, voidaan vastaajan vastausta pitää usein luotettavana lähteenä. (Alasuutari, 2011, 84.) Lomaketutkimuksessa tiedon kerääjä ei myöskään pysty vahingossa vaikuttamaan vastaajan vastauksiin esimerkiksi elekielen käytöllä.

Lomaketutkimuksessa havaintojen määrää rajataan lomaketta ja siihen sisältyviä kysymyksiä suunniteltaessa (Alasuutari, 2011, 38). Lomakkeen suunnitteluun tuleekin kiinnittää erityistä huomiota, sillä tietoa saadaan ainoastaan lomakkeen kysymyksiin. Tämä onkin lomaketutkimuksen heikkous suhteessa haastatteluaineistoon, sillä haastattelututkimuksessa haastattelutilanteessa on usein mahdollista esittää vielä tarkentavia kysymyksiä, jos havaitaan ettei alkuperäinen haastattelukysymys täysin toimi.

Lisäksi kysymysten laadinnassa ja muotoilemisessa tulee olla erityisen tarkka, jotta sanamuodot eivät ole epämääräisiä eikä kysymykset johdattelevia. Lomaketta suunniteltaessa tulee ottaa huomioon, että vastaaja ei aina ajattele samalla tavalla kuin tutkija, jolloin kysymysten tulisi olla mahdollisimman yksiselitteisiä. (Valli & Aarnos, 2018, 93.) Tässä tutkimuksessa aineiston keräämiseen käytetyn e-lomakkeen ovat suunnitelleet ja aineistonkeruun toteuttaneet tutkijat, joilla on merkittävä kokemus tutkimuksesta ja tutkimusaineiston keräämisestä. Tarkemmin lomaketutkimuksella kerättyä aineistoa kuvataan seuraavassa kappaleessa.

Niinpä tässä tutkimuksessa pyritään määrällisin keinon analysoimaan pohjimmiltaan laadullista ilmiötä. Tilastollinen tutkimus tai analyysi onkin yksinkertaisuudessaan numeroiden hyväksikäyttöä tutkimuskohteen tarkastelussa. (Valli, 2015, 7.) Tilastollinen tutkimus edustaa empiiristä tutkimustapaa, jossa pyritään yksittäistapausten avulla löytämään yleisesti päteviä lainalaisuuksia tai säännönmukaisuuksia (Valli, 2015, 11). Kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä perustuu lukujen sekä niiden välillä havaittujen tilastollisten yhteyksien avulla argumentointiin (Alasuutari, 2011, 28). Niinpä kvantitatiivisten menetelmien avulla pystytään mallintamaan vallitsevaa tilannetta ja asioiden suhteita toisiinsa, mutta juurisyihin ei välttämättä päästä käsiksi (Heikkilä, 2017, 15). Voidaan siis nähdä yhteyksiä ja säännönmukaisuuksia, mutta kysymystä miksi ei voida enää tuossa vaiheessa esittää, vaan voidaan vain spekuloida ja päätellä syitä säännönmukaisuuksien takana. Juuri tästä on kyse tässäkin tutkimuksessa, jossa tilastollisen tutkimusmenetelmän avulla pystytään löytämään

yhteneväisyyksiä monien kymmenien tutkimusyksiköiden käyttäytymisestä ja tutkimusaineistosta havaittuja yhteneväisyyksiä ja eroja pyritään ymmärtämään teoreettisen näkemyksen avulla.

Kvantitatiivisen tutkimuksen mielekkyyden kannalta olennainen kysymys on, missä määrin tutkittavasta ilmiöstä voidaan eristää mitattavia osiota ja missä määrin tutkittavan ilmiön peruspiirteet ovat systemaattisesti tutkittavissa. Onnistuneen kvantitatiivisen analyysin kannalta on elintärkeää, että tutkija tuntee kohteena olevan ilmiön hyvin. Kvantitatiivisella analyysillä saadaan usein tuloksia, mutta tutkijan tulee tuntea tutkimuskohde ja tutkittava ilmiö hyvin, jotta tutkimustuloksia voidaan ymmärtää ja tulkita oikein. (Alkula, Pöntinen & Ylöstalo, 1994, 20-21.) Tämä tutkimus lähteekin pohjimmiltaan yrityksestä ymmärtää ilmiötä. Tutkittavaa ilmiötä on ensin pyritty ymmärtämään kirjallisuuden ja aikaisempien tutkimusten perusteella, jonka jälkeen on muodostettu tutkimuskysymykset, joiden avulla pyritään löytämään uutta tietoa ilmiöstä. Lisäksi tutkija on esittänyt omia ennakkokäsityksiään hypoteesin muodossa, jolloin tutkijan julkilausumia ennakkokäsityksiä voidaan kyseenalaistaa tilastollisen aineiston avulla. Tämän jälkeen tutkimustuloksia pyritään tulkitsemaan teoreettisen ymmärryksen avulla.

4.3 Aineiston kuvaus

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu Kunnallisalan kehittämissäätiön rahoittamassa tutkimuksessa ”Valtuutetut talousinformaation käyttäjinä” kerätystä tutkimusaineistosta. (ks. Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019). Kunnanvaltuutetuilta kerätyn tutkimusaineiston käyttöön saatiin lupa tutkijalta. Tutkimusaineisto kerättiin syksyllä 2018. Tutkijat lähettivät alkusyksyllä 2018 sähköisen e-lomakekyselyn jokaiselle suomalaiselle kunnanvaltuutetuille, joita on kaiken kaikkiaan Suomessa 8999. Ensimmäisen sähköpostin jälkeen lähetettiin vielä kolme muistutusviestiä, joista viimeinen lähetettiin valtuutetuille lokakuussa 2018. Yhteensä vastauksia lomakekyselyyn saatiin 1214, mikä on 13,5 %:a vastaajista. (Haapala ym., 2019, 31.)

Tässä tutkimuksessa tutkitaan kuitenkin juuri pienien (alle 5001 asukasta) ja suurien (yli 50 000 asukasta) kuntien valtuutettujen näkemyksiä. Kokoluokaltaan tämän rajauksen ulkopuolelle jäävät kunnat on rajattu tutkimuksesta pois. Pienien kuntien osalta vastauksia lomakekyselyyn tuli yhteensä 284 ja suurien kuntien osalta 183. Koko Suomen kunnanvaltuutetuista tämä on noin 5 %. Vastausten määrää voidaan pitää riittävänä tilastollisen analyysin teolle sekä Pro gradu -tutkielmalle.

Alle 5001 asukkaan kunnista vastauksia saatiin 106:sta eri kunnasta, kun taas yli 50 000 asukkaan kunnista saatiin vastauksia 21 kunnasta. Näistä kuitenkin Helsinki rajattiin pois erittäin

poikkeuksellisena havaintona, jolloin suuria kuntia oli tarkastelussa 20. Alle 5001 asukkaan kuntia on Suomessa 31.12.2019 tilanteen mukaan 137 ja yli 50 000 asukkaan kuntia 21 (Suomen virallinen tilasto, 2021). Niinpä vaikka suurien kuntien lukumäärä on merkittävästi pienien kuntien lukumäärää pienempi, on tutkimukseen saatu laajin mahdollinen aineiston suurien kuntien lukumäärän perusteella mitattuna.

Tutkimuslomake koostui suljetuista monivalintakysymyksistä. Suljettujen kysymysten etuna on vastaamisen nopeus, vastausten käsittelyn helppous sekä välttyminen siltä, että vastaajat eivät täysin optimaalisesti pysty sanallistamaan ajatuksiaan (Heikkilä, 2017, 49). Toisaalta suljettujen monivalintakysymysten heikkoutena on muun muassa riski siitä, että luokittelu epäonnistuu tai vastausvaihtoehtojen määritteleminen epäonnistuu niin, että jokin vastaajan kaipaama vaihtoehto puuttuu (Heikkilä, 2017, 49). Siksi onkin tärkeää muodostaa vastausvaihtoehdot mittauskohteen asiasisällöstä sen sijaan, että käytettäisiin valmista mittaria (Valli & Aarnos, 2018, 106). Lisäksi on tunnistettava, että vastaamisen helppous ja nopeus voi johtaa siihen, että vastauksia annetaan harkitsematta tarkasti (Heikkilä, 2017, 49).

Kyselylomakkeella selvitettiin taustatietojen lisäksi valtuutettujen taloustiedon lähteitä, tiedon käytön aktiivisuutta ja taloustiedon riittävyyttä. Kyselylomakkeen vastausvaihtoehdot muodostettiin käyttämällä Likertin asteikkoa (Haapala ym., 2019, 86). Likertin asteikko on mielipideväittämissä yleisesti käytetty järjestysasteikko, jossa asteikon ääripäät edustavat vastausvaihtoehtojen ääripäitä ja vastaaja valitsee parhaiten omaa mielipidettä vastaavan vaihtoehdon (Heikkilä, 2017, 51).

Kyselylomakkeella kartoitettiin siis laajasti erilaisten talousinformaation lähteiden käyttöä ja merkitystä, ei ainoastaan tilinpäätösinformaation käyttöä. Vaikka tässä tutkimuksessa ollaan erityisesti kiinnostuneita siitä, millainen rooli tilinpäätösinformaatiolla on valtuutettujen päätöksen teon tukemisessa sekä tilivelvollisuuden todentamisessa, tarkastellaan hieman myös muiden talousinformaation lähteiden käyttöä, eli muita lähteitä ei rajata tarkastelusta pois. Näin siksi, että muun mahdollisen talousinformaation rooli valtuutettujen työssä voi selittää osaltaan tilinpäätösinformaation käyttöä. Näin voidaan saada tietoa siitä, mitä tietoa tilinpäätösinformaatio antaa, jota muista lähteistä ei saada tai toisaalta voidaan pohtia, mitä tietoa tilinpäätösinformaatio ei anna.

4.4 Aineiston käsittely ja analysointi

Kyselylomakkeella kerätty dataa analysoitiin SPSS-ohjelmalla, jonka avulla pystytään analysoimaan kvantitatiivisesti tietoa. Niinpä kyselylomakkeella kysytyt, pohjimmiltaan laadulliset seikat on

koodattu numeeriseen muotoon, joka mahdollistaa kvantitatiivisen analysoinnin. Koska tässä tutkimuksessa oltiin erityisesti kiinnostuneita alle 5001 asukkaan kunnista sekä yli 50 000 asukkaan kunnista, muodostettiin rajaukseen kuuluvista havaintoyksiköistä oma tutkimusdata, jota lähdettiin analysoimaan. Kuten jo aiemmin mainittiin, suurien kuntien osalta rajattiin tutkimusdatasta vielä pois Helsingin valtuutettujen vastaukset, sillä Helsinki on asukasluvultaan sekä muutoinkin kuntakokonaisuudeltaan hyvin poikkeava havaintoyksikkö, mikä voisi vaikuttaa tutkimustuloksiin. Tämän jälkeen suurten kuntien osalta vastauksia oli 172 kappaletta ja yhteensä havaintoja tutkimusdatassa oli 456 kappaletta.

Aineiston tarkastuksen yhteydessä tehtiin ikä-muuttujaan muuttujamuunnos, jossa muodostettiin vastaajan ikä vuonna 2020 syntymävuoden perusteella. Lisäksi muodostettiin uusi muuttuja, jossa vastaajat luokiteltiin ikäluokkiin aineiston analysoimisen helpottamiseksi. Lisäksi valtuutettujen kokemusvuosia luokiteltiin analyysin helpottamiseksi. Myös puuttuvat vastaukset koodattiin tutkimusdataan, niin ettei puuttuvat vastaukset vaikuta tutkimusdatan analysointiin.

Yksittäisten vastausten tarkastelun lisäksi jokaisen kysymyskokonaisuuden, eli taloustiedon lähteiden käytön sekä taloustiedon riittävyyden analysoinnin apuna käytettiin summamuuttujia. Molempien otosjoukkojen aihealuekohtaisista vastauksista muodostettiin summamuuttujat, joissa samaa ilmiötä kuvaavien erillisten muuttujien arvot laskettiin yhteen. Näin saadaan tiivistetty kuva ilmiöstä. Summamuuttujassa ei otettu huomioon vastauksia, joissa vastaaja oli valinnut jonkin kysymyksen kohdalla vaihtoehdon ”en osaa sanoa”. Tämän jälkeen summamuuttujan arvot palautettiin takaisin tarkasteluasteikolle jakamalla vastausten summat kysymysten määrällä. Esimerkiksi taloustiedon käyttöön liittyviä kysymyksiä oli yhteensä 10 ja vastausvaihtoehdot vaihtelivat 1 ja 5 välillä. Näin vastausten summat voivat vaihdella välillä 10-50 ja tarkasteluvälille palautettuna summamuuttujan arvot saivat arvoja 1-5 väliltä. Tämä helpottaa summamuuttujien vertaamista käytettyyn tarkasteluväliin.

4.5 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Tutkimuksen reliabiliteetilla viitataan tutkimuksen luotettavuuteen. Validiteetilla taas kuvataan mittarin kykyä mitata haluttua asiaa. (Valli & Aaltola, 2018, 157.) Tämän tutkimuksen reliabiliteettia tai validiteettia pohdittaessa tulee ottaa huomioon, että tutkimus antaa aina puutteellisen kuvan tutkimuskohteesta, sillä tieto ei koskaan kata kaikkea. Ilmiöt ovat usein niin moniulotteisia ja kompleksisia, että tarkastelu joudutaan aina rajaamaan tiettyyn tarkkarajaiseen näkökulmaan. Alkula

kuvaakin kvantitatiivista aineistoa enemmän tai vähemmän abstraktiksi osaprojektioksi tutkimuskohteesta. (Alkula ym., 1994, 20.)

Tämä näkyy konkreettisesti tilastollisen tutkimuksen otosjoukossa, joka on lähes aina osajoukko. Niinpä osajoukkoon kohdistetuilla toimenpiteillä pyritään saavuttamaan mahdollisimman korkea todennäköisyys sille, että osajoukosta tehdyt havainnoit voisi yhdistää koko populaatioon. Tutkimuksen reliabiliteettia tulisi arvioida jo tutkimusta tehtäessä, sillä määrällisen tutkimuksen reliabiliteettiin vaikuttaa muun muassa otosjoukon edustavuus suhteessa perusjoukkoon sekä havaintoyksikköjen huolellinen syöttäminen analyysiohjelmaan. (Vilkka, 2007, 149-150.) Tulokset ovat epäluotettavia ja sattumanvaraisia, mikäli tutkimuksen ostoskoko on liian pieni (Heikkilä, 2017, 29). Tässä mielessä Pro gradu -tasoisen tutkimuksen reliabiliteetin kannalta merkittävä seikka on laaja tutkimusdata, joka saatiin käyttöön ja jossa kerättyjen vastausten määrää voidaan pitää melko hyvänä. Jos tutkimusaineisto olisi kerätty ainoastaan Pro gradu -tutkimusta varten, ei se resurssien puutteesta johtuen olisi varmastikaan tavoittanut yhtä suurta joukkoa vastaajia. Lisäksi kyselylomakkeen muodostamisessa ja on käytetty useiden kokeneiden tutkijoiden tietotaitoa, joten myös tämän voidaan nähdä kasvattavan kyselylomakkeella kerätyn aineiston reliabiliteettia ja validiteettia.

Tutkimuksessa käytettiin summamuuttujia, joiden avulla pyrittiin selvittämään mahdollisia eroja pienten kuntien valtuutettujen ja suurten kuntien valtuutettujen tilinpäätösinformaation käytössä ja tietotarpeissa. Jotta summamuuttujien reliabiliteetti pystyttiin varmistamaan, tehtiin kysymyspatteristoon kuuluville kysymyksillä reliabiliteettianalyysi Cronbachin alphaa käyttäen. Analyysin perusteella voitiin todeta reliabiliteetin olevan sellaisella tasolla, että summamuuttujia voidaan käyttää analyysissä eikä mitään kysymyspatteriston kysymystä tarvitse jättää pois tarkastelusta.

Koska tutkimuksen validiteetilla kuvataan sitä, miten hyvin tutkija on onnistunut mittaamaan juuri haluttua seikkaa, merkittävässä asemassa validiteetin kannalta on aineiston keruutapa eli kyselytutkimuksessa ensisijaisesti kysymykset (Heikkilä, 2017, 177). Tutkimuksen validiteetin näkökulmasta olennaista on, miten tutkija on onnistunut siirtämään ajatuskokonaisuudet ja teoreettiset käsitteet kyselylomakkeelle, miten toimivan rakennetun mittarin asteikko on sekä millaisia mahdollisia epätarkkuuksia mittariin sisältyy (Vilkka, 2007, 150). Tutkimusaineiston laatuun vaikuttaa mittausvirheiden lisäksi otantavirheet, katovirheet ja käsittelyvirheet. Otantaan perustuvaan tutkimukseen liittyy aina kadon aiheuttamaa vääristymää sekä otannasta aiheutuvaa otantavirhettä, kun koko populaatiota ei voida tutkia. Mittausvirheet voivat johtua mittausmenetelmästä tai mittarin epätarkkuudesta. (Heikkilä, 2017, 176.)

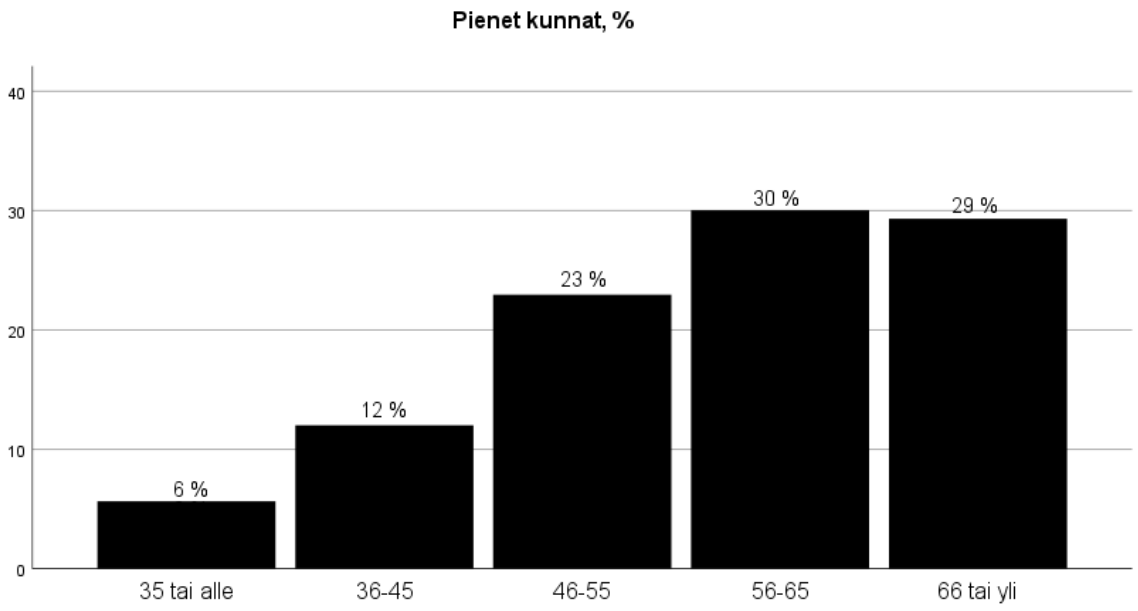
Koska tutkimuksessa käytetty tutkimusdata oli valmiiksi kerätty, ei tutkijalla ollut mahdollisuuksia vaikutta tutkimuskysymyksien laadintaan tai tutkimusaineiston keräämiseen. Tutkimuksen validiteetti pyrittiin kuitenkin varmistamaan erinäisillä aineistoon kohdistuneilla tarkastustoimenpiteillä. Tutkimusdata käytiin läpi manuaalisesti jokaisen muuttujan osalta ja vastaukset siivottiin virheistä ja muuttujien arvot yhdistettiin niin, kaikki tutkimushavainnot saivat arvoja käytettävältä mitta-asteikolta. Lisäksi summamuuttujien osalta muuttujista jätettiin pois vastaukset ”en osaa sanoa”, jotta keskiarvot kuvaisivat haluttua. Niinpä tutkimusdataan sisältyvä käsittelyvirheet pyrittiin minimoimaan tutkimusdatan tarkalla läpikäynnillä. Tutkimuksen reliabiliteetin ja validiteetin osatekijät muodostavat yhdessä tutkimuksen kokonaisluotettavuuden (Vilkka, 2007, 152).

5 VALTUUTETTUJEN TALOUS- JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATION KÄYTTÖ JA TIETOTARPEET

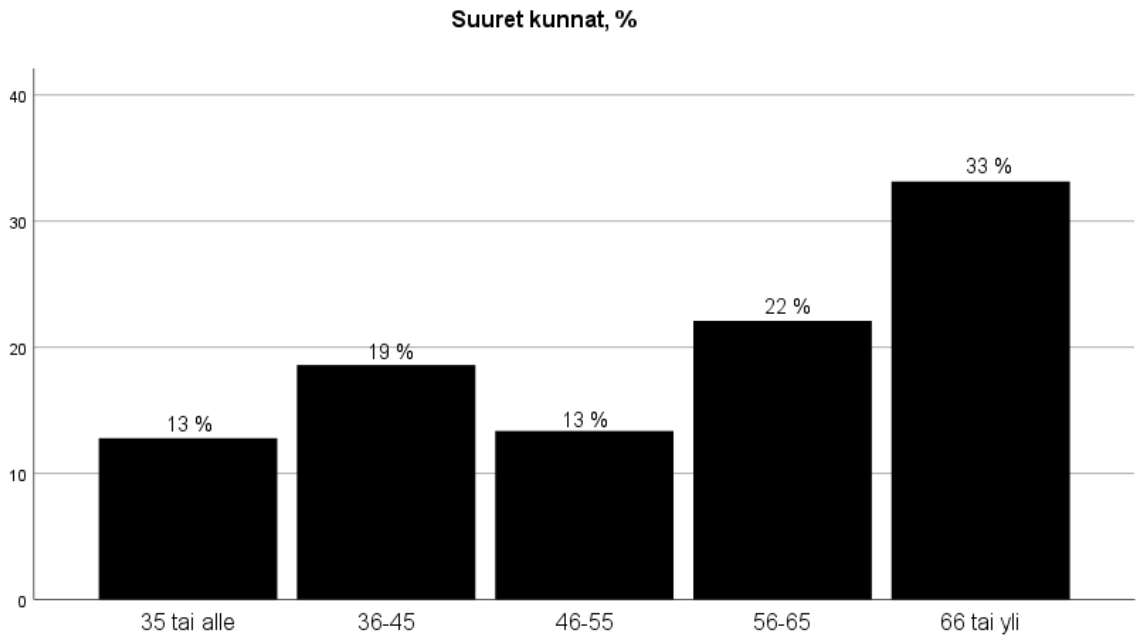
5.1 Vastaajien demografiset tekijät

Tässä osiossa tarkastellaan tutkimuksen kannalta olennaisia taustatekijöitä, joilla voi olla selittävä vaikutus tutkimuksen tuloksiin. Erityisesti kiinnitetään huomiota kahden tutkittavan otosjoukon, pienten kuntien valtuutettujen sekä suurten kuntien valtuutettujen välisiin mahdollisiin eroihin ja toisaalta yhtäläisyyksiinkin demografisissa tekijöissä. Tässä ääripääanalyysissä tarkastellaan pienten, eli alle 5001 asukkaan kunnan valtuutettujen sekä suurten yli 50 000 asukkaan kunnan valtuutettujen vastauksia. Näitä vastauksia oli yhteensä 467, joista 284 oli pienen kunnan vastauksia ja 183 suuren kunnan vastauksia. Suurien kuntien vastauksista eliminoitiin vielä Helsingin valtuutettujen vastaukset pois erityisen poikkeavana tapauksena. Tämän jälkeen vastauksia suurten kuntien osalta oli 172 ja yhteensä 456 kappaletta.

Kaikkien tutkimuksessa tarkasteltavien vastaajien keski-ikä on 56 vuotta ja mediaani-ikä 58 vuotta. Vastaajista nuorimmat olivat 22-vuotiaita ja vanhin 82-vuotias. Jos tarkastellaan pienten ja suurten kuntien vastaajajoukkoa erillisinä, huomataan, että vastaajajoukkojen ikäjakaumat asettuvat seuraavasti: Pienien kaupunkien osalta vastaajien keski-ikä on 57 vuotta ja mediaani-ikä 59. Suurten kaupunkien vastaajajoukossa vastaajien keski-ikä oli hieman pieniä kaupunkeja alhaisempi 55 vuotta ja mediaani 57 vuotta. Merkittävistä eroista ikäjakaumassa kahden otosjoukon välillä ei siis ole kyse. Molemmissa ryhmissä vastaajien suhteellinen määrä suhteessa otoskokoon painottuu vanhempiin vastaajiin, mikä ilmenee selvästi kuvioista 3 ja 4.



Kuvio 3 Vastaajien ikäjakauma pienissä kunnissa



Kuvio 4 Vastaajien ikäjakauma suurissa kunnissa

Taustatiedoissa selvitettiin vastaajien iän lisäksi koulutusastetta, ovatko vastaajat suorittaneet taloushallinnon opintoja ja mikä on vastaajan puolueryhmä. Alle 5001 asukkaan kunnissa vastaajista 43 % oli suorittanut taloushallinnon opintoja ja suurten kaupunkien osalta lomakkeeseen vastanneista valtuutetuista lähes puolet eli 48 % oli suorittanut taloushallinnon opintoja. Suurten kaupunkien valtuutetuista suhteellisesti hieman useampi oli suorittanut taloushallinnon opintoja, mutta tässäkään ei havaittu kovin merkittäviä eroja otosryhmien välillä.

Sen sijaan koulutusastetta tarkasteltaessa havaitaan suurempia eroavaisuuksia otosjoukkojen välillä. Kyselyyn vastanneiden valtuutettujen joukossa suuren kunnan valtuutetut ovat jonkin verran pienen kunnan valtuutettuja korkeasti kouluttautuneempia: suuren kunnan vastaajista 56 % mainitsi korkeimmaksi koulutusasteeksi yliopistokoulutuksen, kun taas pienten kuntien vastaajajoukossa 27 % oli suorittanut yliopistotason opintoja. Pienen kunnan valtuutetut sen sijaan olivat keskimäärin useammin ammattikoulututkinnon ja opistotason tutkinnon suorittaneita. Kuitenkin molemmissa otosjoukoissa yleisin koulutusaste oli yliopistokoulutus. Vastaajien koulutusastetta tarkastellaan tarkemmin taulukossa 1.

Taulukko 1 Vastaajien koulutusaste pienissä ja suurissa kunnissa

Mikä on koulutuksesi? Valitse seuraavista korkein koulutusaste, jonka olet suorittanut.	Pieni kunta	Suuri kunta	Yhteensä
vähintään peruskoulun ala-aste	0.0%	1.2%	0.4%
peruskoulu tai kansakoulu	5.6%	2.3%	4.4%
lukio, ylioppilastutkinto	6.3%	4.1%	5.5%
ammattikoulututkinto	19.0%	8.1%	14.9%
opistotason tutkinto	26.8%	16.9%	23.0%
ammattikorkeakoulututkinto	14.1%	11.0%	12.9%
Ei mikään näistä	1.1%	0.6%	0.9%
Yliopistotutkinto	27.1%	55.8%	37.9%
Yhteensä	100.0%	100.0%	100.0%

Puoluepoliittisessa jaossa vastaajien kesken havaittiin suuria eroja. Pienten kuntien valtuutetuista lähes puolet edustivat Suomen Keskustaa ja noin 15 % Kokoomusta sekä saman verran Sdp:tä. Suurten kaupunkien osalta suurin edustus tuli Sdp:n (26 %), Vihreiden (17 %) ja Kokoomuksen (19 %) puolueista. Lisäksi kysyttiin, mikä on vastaajan pääasiallinen toiminta vastaushetkellä, sillä valtuutettuna toimitaan usein pääasiallisen työn ohella, jolloin valtuutetun resurssit jakautuvat

valtuutetun tehtävien sekä muiden velvoitteiden välillä. Tällä voi olla vaikutusta siihen, miten paljon valtuutetuilla on aikaa ja resursseja perehtyä muun muassa tilinpäätösinformaatioon päätöksiä tehtäessä. Lisäksi pääasiallinen työtehtävä voi vaikuttaa siihen, miten tilinpäätösinformaatioon suhtaudutaan. Kuten jo ikäjakaumasta voitiin aavistella, sekä suurten että pienten kuntien osalta suurin ryhmä on eläkkeellä olevat valtuutetut. Kuten taulukosta 2 nähdään sekä pienten että suurten kuntien joukossa noin neljännes vastaajista oli pääasiallisesti eläkkeellä lomakekyselyn vastaushetkellä. Tässä erot otosjoukkojen välillä olivat siis erittäin pieniä. Pienten kaupunkien osalta toiseksi suurin vastaajaryhmä oli yrittäjät tai yksityiset ammatinharjoittajat (n. 18 % vastaajista), kun taas suurten kaupunkien osalta suhteellisesti toiseksi eniten vastauksia tuli ylemmiltä toimihenkilöiltä (21 %). Ylipäätään taulukosta nähdään, että suurten kuntien vastaajajoukossa oli lähes 10 % enemmän ylempiä toimihenkilöitä, kun pienten kuntien vastaajajoukossa työntekijöiden ja yrittäjien suhteellinen määrä korostui verrattuna suurten kaupunkien vastaajajoukkoon.

Taulukko 2 Vastaajien ammatti pienissä ja suurissa kunnissa

		alle 5001	yli 50 000	Yht
Johtavassa asemassa toisen palveluksessa	N	19	11	30
	%	6.7%	6.4%	6.6%
Ylempi toimihenkilö	N	26	36	62
	%	9.2%	20.9%	13.6%
Alempi toimihenkilö	N	30	19	49
	%	10.6%	11.0%	10.7%
Työntekijä	N	49	15	64
	%	17.3%	8.7%	14.0%
Yrittäjä tai yks. ammatinharjoittaja	N	50	17	67
	%	17.6%	9.9%	14.7%
Maatalousyrittäjä	N	27	4	31
	%	9.5%	2.3%	6.8%
Opiskelija	N	5	8	13
	%	1.8%	4.7%	2.9%
Eläkeläinen	N	70	45	115
	%	24.6%	26.2%	25.2%
Kotiäiti tai koti-isä	N	0	3	3
	%	0.0%	1.7%	0.7%
Työtön	N	5	3	8
	%	1.8%	1.7%	1.8%
Muu	N	3	11	14
	%	1.1%	6.4%	3.1%
Yhteensä	N	284	172	456
	%	100.0%	100.0%	100.0%

Vastaajilta kysyttiin taustatiedoissa, miten paljon heidän työnsä sisältää taloustehtäviä. Sillä, miten paljon valtuutetut päivittäisessä työssään käsittelevät talousasioita voidaan olettaa olevan merkittävää vaikutusta siihen, miten tuttuja tilinpäätösraportit ja yleisestikin talousraportit ovat ja niinpä tällä voi mahdollisesti olla vaikutusta myös taloustiedon käyttöön. Jos vastaajan osaaminen ja ymmärrys talousinformaation suhteen on keskimääräistä korkeammalla, voidaan taloustiedon käytön kynnyksen olettaa olevan alhaisempi. Toisaalta voi olla myös mahdollista, että henkilö, jolle talousraporttien käyttö ei ole tuttua, käyttää enemmän aikaa tilinpäätöinformaation sisältöön perehtymisessä. Suurten ja pienten kuntien vastaajien osalta vastaukset jakaantuivat melko tasaisesti niin, että molemmissa tarkasteluryhmissä suurin osa vastaajia vastasi työhön sisältyvän jonkin verran taloustehtäviä. Pienien kuntien joukossa valtuutetuista hieman suurempi osa (35 %) vastasi työhön sisältyvän jonkin verran taloustehtäviä, kun suurten kuntien osalta taloustehtäviä sisältyi jonkin verran 28 %:n vastaajista työtehtäviin. (ks. liite 3.)

Pienen kunnan valtuutetuilla oli keskimäärin yhdeksän vuoden kokemus valtuutettuna olemisesta, kun taas suurten kuntien valtuutetuilla kokemusvuosia oli kertynyt keskimäärin 11 vuotta. Koko vastaajajoukossa valtuustovuosien lukumäärä vaihteli yhdestä vuodesta jopa 46 vuoteen. Pienten kuntien kohdalla noin kolmasosalla oli valtuustokokemusta kaksi vuotta tai tätä vähemmän ja noin 21 %:lla valtuustokokemusta oli kertynyt yli 15 vuotta. Suurten kaupunkien osalta vastaajista 28 %:lla oli enintään kaksi vuotta kokemusta ja 28 %:lla yli 15 vuotta.

Hallituskokemuksen suhteen vastaajaryhmät erosivat hieman merkittävämmin: suurten kaupunkien valtuutetuista vain hieman yli puolella (55 %) oli hallituskokemusta, kun taas pienten kaupunkien vastaajista 73 %:lla oli kokemusta kunnanhallituksessa toimimisesta. Kunnanhallitus muun muassa vastaa kunnan hallinnosta sekä taloudenhoidosta, vastaa valtuuston päätösten valmistelusta ja täytäntöönpanosta sekä vastaa kunnan omistajaohjauksesta (KuntaL 39 §). Kunnanhallituksessa käsitellään valtuustoa useammin kunnan talouden asioita, kuten osavuosikatsauksia ja kuullaan kunnan tytäryhteisöjä. Niinpä kunnanhallituksessa työskentely varmasti lisää valtuutettujen kokemusta ja asiantuntemusta kunnan talouden kokonaisuudesta sekä kuntakonsernista ja sillä voi olla myös vaikutusta talousinformaation käyttöön valtuutetun roolissa.

Molemmissa otosryhmissä yli puolet vastaajista toimi kyselyn ajankohtana jonkin lautakunnan jäsenenä: pienten kuntien vastaajajoukossa 54 % ilmoitti lautakuntajäsenyydestä ja suurten kuntien vastaajajoukossa osuus oli 55 %.

5.2 Talous- ja tilinpäätösinformaation käyttö

Valtuutettujen tilinpäätösinformaation sekä muun taloustiedon käyttöä hahmotettiin osiossa, jossa kysyttiin, kuinka usein vuoden aikana valtuutetut käyttävät erilaisia talousinformaation tiedonlähteitä. Tiedon käytön jakautumista ja tiedonlähteitä on kuvattu taulukoissa 3 ja 4. Tilinpäätösinformaation ja muiden yleisten talousraporttien lisäksi valtuutetuilta tiedusteltiin laajasti erilaisten virallisten ja epävirallisten talousinformaation lähteiden käytöstä valtuutetun tehtävässä, sillä tutkimuksessa haluttiin laajasti kartoittaa minkälaisia tiedonlähteitä valtuutetut hyödyntävät. Lisäksi osa tiedonlähteistä voi olla vaihtoehtoisia, esimerkiksi tilinpäätösinformaatiosta voidaan puhua epävirallisissa talousjohtajan katsauksissa, joten on tärkeää tarkastella kaikkia valtuutettujen talousinformaation lähteitä kokonaisuutena mitään pois sulkematta.

Merkittävää on, että sekä pienien kuntien että suurien kuntien vastaajajoukossa epävirallisia tiedonlähteitä kuten keskusteluja ja uutisia käytettiin ylivoimaisesti eniten. Pienissä kunnissa vähintään kerran kuukaudessa käytettävistä tiedonlähteistä yleisimmin käytettäväksi nousi kunnanjohtajan tai talousjohdon antamat suulliset esitykset. Vastaajista 69 % sanoi käyttävänsä tätä tiedonlähdettä vähintään kerran kuukaudessa. Lehdistön ja muun median välittämiä uutisia kunnan taloudesta käytettiin myös erittäin aktiivisesti: yli 60 % vastaajista mainitsi käyttävänsä tätä informaatiolähdettä vähintään kerran kuukaudessa.

Suurten kuntien vastaajajoukossa yli puolet vastaajista mainitsi käyttävänsä median antamaa informaatiota useammin kuin kerran kuukaudessa. Sen sijaan vähintään kerran kuukaudessa tietolähteenä käytettiin suurten kaupunkien vastaajien enemmistön (84 %) mukaan oman puolueryhmän sisäisiä keskusteluita. Niinpä jos tarkastellaan erittäin aktiivisesti, eli vähintään kerran kuukaudessa käytettäviä taloustiedon lähteitä, suurimmat poikkeamat suurten ja pienten kuntien välillä on siinä, miten oman puolueryhmän keskusteluja käytetään informaation lähteenä. Yllä mainittujen epävirallisten informaatiolähteiden kuten erityisesti erilaisten kunnan sisäisten suullisten keskustelujen käyttöä informaatiolähteenä selittää varmasti kuntakohtaiset erot valtuutettujen työjärjestelyissä. Vaikuttaisi siltä, että pienissä kunnissa kunnanjohtajan tai talousjohtajan välittämä tieto valtuustoon on melko aktiivista, kun taas suurissa kunnissa kunnan virkamiesjohdon esityksiä useammin valtuutetut jakavat tietoa oman puolueryhmän kanssa. Pienen kunnan valtuutettujen tiedon käytön jakautumista eri informaatiolähteiden välillä esitellään lisää taulukossa 3.

Taulukko 3 Tiedon käyttö pienissä kunnissa

Kuinka usein käytät seuraavia tiedonlähteitä keskimäärin vuoden aikana[a]	En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
Kuntasi talousarvio ja suunnitelma	0.7%	48.2%	34.5%	14.8%	1.8%	0.0%
Tilinpäätösennusteet yms. seurantaraportit	0.7%	52.5%	34.9%	9.2%	2.8%	0.0%
Kuntasi toimintakertomus	1.8%	79.6%	14.4%	3.9%	0.4%	0.0%
Kuntasi tilinpäätöslaskelmat (tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, liitetiedot) tunnuslukuineeen	1.8%	63.7%	26.4%	7.0%	1.1%	0.0%
Kuntakonsernin tilinpäätöslaskelmat tunnuslukuineen	4.2%	75.4%	15.8%	3.9%	0.7%	0.0%
Tarkastuslautakunnan arviointikertomus	4.6%	80.6%	10.9%	2.8%	0.7%	0.4%
Kunnanjohtajan tai talousjohdon antamat suulliset esitykset (valtuuston, hallituksen, lautakuntien kokoukset, iltakoulut jne.	2.5%	28.2%	40.5%	26.1%	2.5%	0.4%
Oman puolueryhmäsi sisäiset keskustelut	5.6%	42.3%	35.2%	12.3%	4.2%	0.4%
Lehdistön ja muun median välittämät uutiset ja jutut kunnan taloudesta	4.2%	33.5%	28.2%	22.9%	10.6%	0.7%
Vapaamuotoiset keskustelusi kunnan yleis- tai talousjohtoon kuuluvien kanssa	5.6%	37.3%	30.3%	17.3%	9.5%	0.0%

a. Asukasluku pienet ja suuret kunnat = alle 5001

Taulukko 4 Tiedon käyttö suurissa kunnissa

Kuinka usein käytät seuraavia tiedonlähteitä keskimäärin vuoden aikana[a]	En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
Kuntasi talousarvio ja suunnitelma	0.6%	44.2%	34.9%	16.9%	3.5%	0.0%
Tilinpäätösennusteet yms. seurantaraportit	4.7%	42.4%	36.0%	14.0%	1.7%	1.2%
Kuntasi toimintakertomus	8.7%	76.7%	9.9%	4.1%	0.6%	0.0%
Kuntasi tilinpäätöslaskelmat (tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, liitetiedot) tunnuslukuineeen	3.5%	72.1%	16.9%	7.0%	0.6%	0.0%
Kuntakonsernin tilinpäätöslaskelmat tunnuslukuineen	8.1%	71.5%	14.5%	4.7%	1.2%	0.0%
Tarkastuslautakunnan arviointikertomus	4.1%	79.7%	11.0%	3.5%	1.7%	0.0%
Kunnanjohtajan tai talousjohdon antamat suulliset esitykset (valtuuston, hallituksen, lautakuntien kokoukset, iltakoulut jne.	0.0%	29.1%	45.9%	18.0%	7.0%	0.0%
Oman puolueryhmäsi sisäiset keskustelut	1.2%	15.1%	41.9%	27.9%	14.0%	0.0%
Lehdistön ja muun median välittämät uutiset ja jutut kunnan taloudesta	2.9%	14.5%	27.9%	27.3%	27.3%	0.0%
Vapaamuotoiset keskustelusi kunnan yleis- tai talousjohtoon kuuluvien kanssa	6.4%	33.7%	27.3%	19.8%	11.0%	1.7%

a. Asukasluku pienet ja suuret kunnat = yli 50 000

Sen sijaan virallista tilinpäätösinformaatiota käytettiin huomattavasti epävirallisia informaatiolähteitä vähemmän sekä pienessä että suuressa kunnassa. Pienten kuntien vastaajaryhmästä selvästi suurin osa käytti tilinpäätösraportteja (tilinpäätösennusteet, toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat) ja talousarviota muutaman kerran vuodessa. Näistä informaatiolähteistä eniten käytettiin tilinpäätösennusteita ja talousarviota, joiden osalta vastaajista 35 % kertoi käyttävänsä tiedonlähteitä keskimäärin kerran kuukaudessa.

Suurten kuntien vastaajajoukossa tilinpäätösinformaatiota ja muita talousraportteja käytettiin keskimäärin samalla tavalla kuin pienten kuntien vastaajajoukossa: suurin osa vastaajista käytti tilinpäätösraportteja muutaman kerran vuodessa ja tilinpäätösennusteita sekä talousarvioasiakirjoja

käytettiin hieman tilinpäätösraportteja useammin. Kunnan talousarviota, tilinpäätösennusteita ja seurantaraportteja käytettiin hieman pieniä kuntia aktiivisemmin, mutta ero otosjoukkojen välillä on hyvin marginaalinen: Vastaajista 17 % kertoi käyttävänsä talousarvio- ja taloussuunnitelma-asiakirjoja useammin kuin kerran kuukaudessa, kun pienissä kunnissa vastaava luku oli 15 %. Kuten huomataan, kyse on siis hyvin pienestä erosta ja yleinen linja tiedon käytössä on melko samanlainen erityisesti tilinpäätösraporttien osalta.

Tilinpäätösennusteita ja seurantaraportteja vastaajista 14 % kertoi käyttävänsä useammin kuin kerran kuukaudessa, kun pienten kuntien joukossa luku oli 9 %. Tiedonlähteistä juuri talousarvio ja tilinpäätösennusteet sekä seurantaraportit ovat tulevaisuuteen tai nykyhetken tilanteeseen paneutuvia tiedonlähteitä, kun taas tilinpäätös pohjaa aina edellisen tilikauden historiatietoon. Lisäksi talouden seurantaa tehdään tilikauden aikana, jolloin virkamiesjohto valmistelee kunnanhallitukselle ja valtuustolle talouden seurantaraportteja. Niinpä seurantaraportit ovat luonnollisesti valtuutettujen työpöydällä useammin kuin tilinpäätösraportit, joiden käsittely valtuustotasolla jää muutamaan kertaan vuodessa.

Tilinpäätösinformaation tai talousarvioinformaation käytössä ei siis ole havaittavissa merkittäviä poikkeamia pienten ja suurten kuntien valtuutettujen välillä. Olennainen havainto on ylipäätään se, että sekä pienissä että suurissa kunnissa merkittävimmäksi tiedonlähteeksi nousi erityisesti erilaiset epäviralliset julkaisut ja virallisia tilinpäätösasiakirjoja käytettiin huomattavasti harvemmin. Tämä myös kasvattaa tiedon välittäjän eli median ja virkamiesjohdon vastuuta ja valtaa valtuustolle raportoitavista taloustiedoista, sillä median tai esimerkiksi virkamiesjohdon välittämä informaatio on usein valmiiksi prosessoitua, eli monimutkaisia asiakokonaisuuksia on tiivistetty erilaisiksi havainnoiksi ja vaihtoehdoiksi. Lisäksi tiedon välittäjän tulisi tietää tarkkaan, mitä tietoa valtuutetut haluavat saada ja mihin tarkoitukseen informaatiota välitetään. Näin ei varmastikaan ole ainakaan mediainformaatio osalta, sillä media ei tuota informaatiota valtuutetuille, vaan lukijoilleen.

Tällöin olennaista on, että valtuutettujen saama, ja runsaasti käyttämä epävirallinenkin informaatio täyttäisi informaation olennaisimmat laadulliset ominaisuudet. Tällöin tiedon tulisi ennen kaikkea olla relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista sekä ymmärrettävää (Barton, 2005, 139). Kaikki tiedon laadulliset ominaisuudet eivät selvästikään toteudu tilinpäätösinformaation osalta, sillä valtuutetut käyttävät muita tiedonlähteitä tilinpäätösinformaatiota mieluummin. Media tai puolueryhmän välittämä tieto on mahdollisesti tilinpäätösinformaatiota ymmärrettävämpää, mutta ei välttämättä täysin luotettavaa tai vertailukelpoista. Tilinpäätösinformaatio on tiedonlähteistä mahdollisesti

luotettavin sekä mahdollistaa vertailukelpoisuuden muiden kuntien välillä, mutta informaatio ei mahdollisesti ole kovin ymmärrettävää.

Voi myös olla, että julkisia tilinpäätösasiakirjoja pidetään vaikeaselkoisina tai muutoin epärelevantteina valtuutettujen päätöksenteon kannalta, jolloin valtuutetut suosivat erimerkiksi virkamiesjohdon valmistelemaa tiiviimpää informaatiota halutusta tietotarpeesta. Tämän osalta voidaan kuitenkin todeta, ettei valtuutettujen tietotarpeet ole pienessä eikä suuressa kunnassa täyttyneet. Toisaalta tulee myös huomioda, että monet epäviralliset informaatiolähteet tulevat valtuutettujen eteen automaattisesti ilman valtuutetun aktiivista toimintaa, mikä vaikuttaa informaation käytön useuteen.

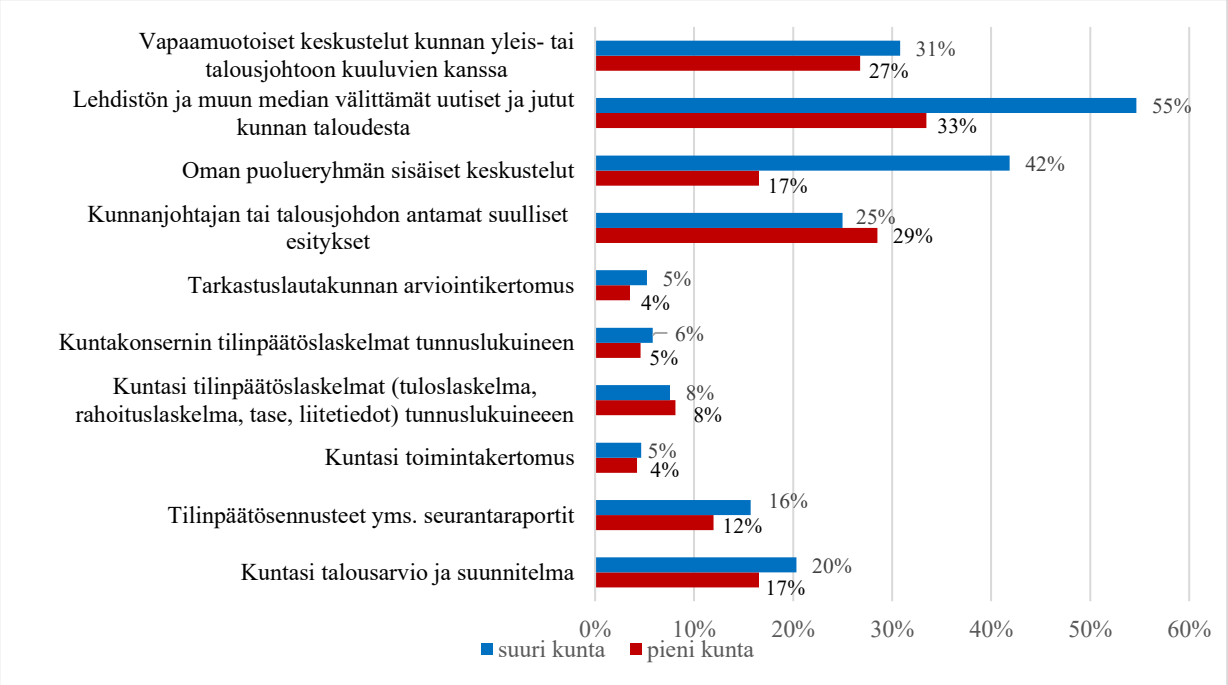
Talousarvion ja tilinpäätösennusteiden muiden seurantaraporttien avulla voidaan arvioida kunnan taloudentilaan tilikaudella ja miten nykyiselle tilikaudelle asetetut tavoitteet näyttävät käyvän toteen. Lisäksi kuntalaki velvoittaa noudattamaan kunnan toiminnassa ja taloudessa talousarviota (KuntaL 110 §). Tämä velvoite käytännössä sisältää velvoitteen talousarvion tilikauden aikaisesta seurannasta ja raportoinnista, sillä myös tilikauden aikana on syytä varmistua, että talousarviota noudatetaan ja tarpeen mukaan tehdä talousarviomuutoksia, jos poikkeamia talousarvion noudattamisesta havaitaan. Koska valtuutetut päättävät kunnan talouden ja toiminnan raameista vuosittaisessa talousarviossa ja taloussuunnitelmakaudella, tulee talousarvion toteutumista myös seurata valtuustotasolla asti.

Niinpä talousarvioon ja siinä asetettuihin tavoitteisiin liittyy myös raportointivelvoite. Valvontapainotteisessa raportoinnissa talouden toteumaa verrataan asetettuun tavoitteeseen. Arvioivassa raportoinnissa verrataan toteutunutta palvelutarjontaa palvelutarpeeseen. (Myllyntaus, 2002, 71-72.) Tilikauden aikanainen talousarvion seuranta painottuukin usein valvontapainotteiseen raportointiin. Talousarvion lopullista toteutumista seurataan tilinpäätöksen avulla (Hallipelto, Helin, Oulasvirta & Ruuska, 1992, 86). Myös tilinpäätösennusteiden avulla voidaan seurata tilikauden aikaista toteumaa. Tämä todennäköisesti selittää tilinpäätösinformaation sekä tilinpäätösennusteiden käytön välistä eroa. Lisäksi tilinpäätösennuste- ja seurantaraportit ovat valtuutettujen työlistalla useammin, mikä voi selittää eroa.

Tarkasteltaessa tiedonlähteitä, joita käytetään säännöllisesti kuukausittain rajattiin tarkastelu kahteen viimeiseen vastausvaihtoehtoon, eli tiedon käyttöön useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain sekä kerran tai useammin viikossa. Tätä jakaumaa on tarkastelu tarkemmin kuviossa 5. Kuvaaja havainnollistaa hyvin, miten suurissa kaupungeissa suurempi osa valtuutetuista käyttää lähes kaikkia epävirallisia informaatiolähteitä pieniä kuntia enemmän. Merkittävä ero on erityisesti siinä,

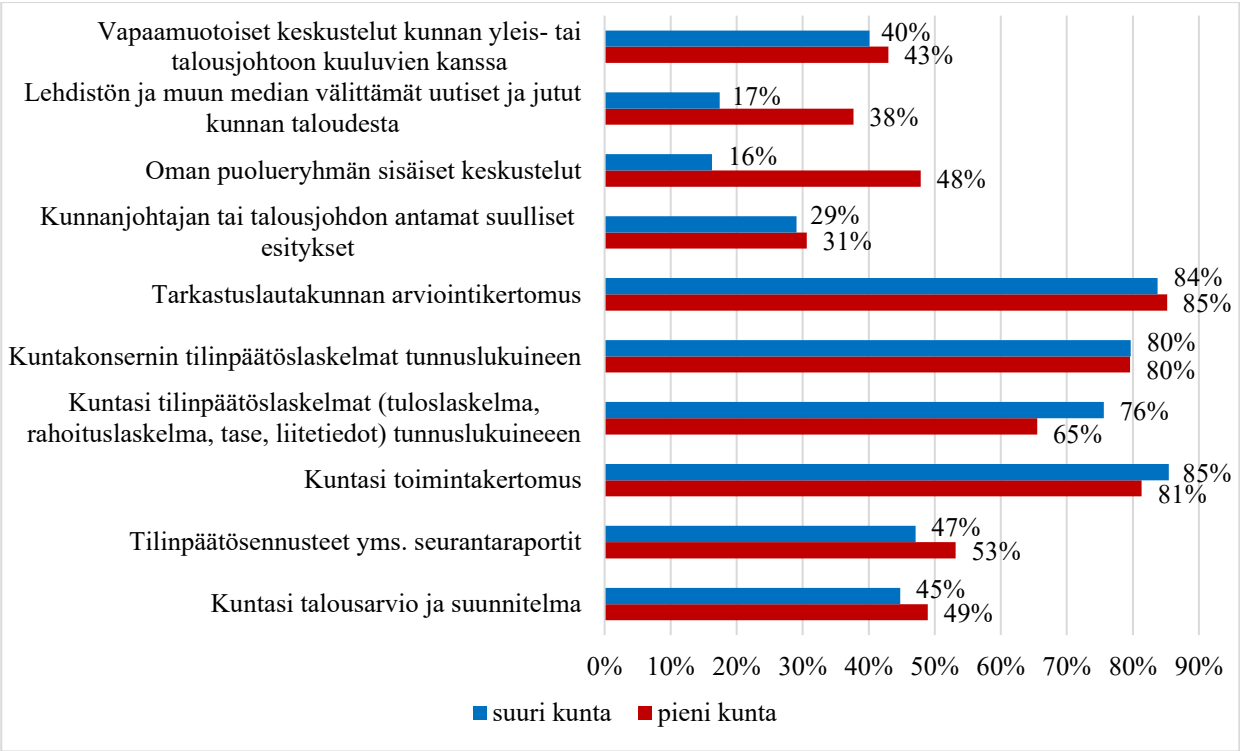
miten valtuutetut käyttävät median sekä oman puolueryhmän tietoja eri kuntakokoluokassa. Ainoastaan kunnanjohtajan tai talousjohdon suulliset esitykset olivat pienten kuntien valtuutettujen suosiossa. Uutistiedon käyttöön voi varmasti vaikuttaa se, että suurien kuntien asiat esiintyvät uutisissa mahdollisesti useammin.

Sen sijaan, tarkasteltaessa tilinpäätösinformaation lähteitä sekä talousarvion säännöllistä käyttöä, erot suurien ja pienien kuntien välillä tiedon käytössä olivat pienempiä. Kuitenkin suurten kaupunkien valtuutetut olivat hieman aktiivisempia myös näiden informaatiolähteiden käytössä.



Kuvio 5 Tiedon käyttö useammin kuin kerran kuukaudessa

Vastaavasti voidaan tarkastella ja vertailla informaatiolähteitä, joiden käyttö jää vähäiselle, eli tietolähdettä käytetään enintään muutaman kerran vuodessa. Kuvion 6 perusteella sekä pienessä että suuressa kunnassa tarkastuslautakunnan arviointikertomusta, kuntakonsernin tilinpäätöslaskelmia tai kunnan toimintakertomusta ei käytetty kovin aktiivisesti, sillä yli 80 % molempien otosjoukkojen valtuutetuista vastasivat käyttävänsä näitä tiedonlähteitä enintään muutaman kerran tilikauden aikana.



Kuvio 6 Tiedon käyttö muutaman kerran vuodessa tai vähemmän

Kunnan toimintakertomuksessa tehdään selkoa kunnan toiminnan ja talouden kannalta olennaisista tekijöistä kuten toiminnan kehittymisestä, tuloksellisuudesta sekä merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, joita kunnan talouteen ja toimintaan liittyy (KPL 3:1a §). Toimintakertomuksessa kuvataan juuri kunnan näkökulmasta talouden iso kuva ja olennaisimmat reunaehdot, jotka kunnan toimintaan nähdään vaikuttavan. Niinpä toimintakertomuksen merkitys tiivistelmän kaltaisena tietolähteenä kunnan toiminnasta on olennainen, vaikka aineistosta nähdään, että valtuutettujen näkökulmasta toimintakertomuksen käytölle ei nähdä aktiivista tarvetta.

Erityisesti kuntakonsernin kokonaiskuvan kannalta tulos konsernin tilinpäätöslaskelmien käytöstä on merkittävä, sillä kuntakonsernit ovat viime vuosikymmeninä kasvaneet merkittävästi ja kunnan toiminoja on yhtiöitetty, jolloin niiden seuranta on siirtynyt emokunnan seurannasta konserniseurantaan (Ruohonen, Vahtera & Penttilä, 2017, 2). Myös tulevaisuudessa mahdollisen sote-uudistuksen viedessä ison osan kunnan toiminnasta ja taloudesta, konserniyhtiöiden merkitys kunnan taloudessa kasvaa (Meklin, 2018, 20). Kuntakonsernin kokonaiskuvaa tarkastellaan konsernin tilinpäätöslukujen lisäksi toimintakertomuksessa, jossa luodaan laaja-alainen katsaus konsernin toimintaan ja talouteen. Toimintakertomuksessa esitetään konsernin kannalta olennaiset tapahtumat, kuten merkittävät muutokset yhtiöiden liiketoiminnassa tai investoinneissa sekä arvio

konsernin todennäköisestä kehityksestä ja konsernivalvonnasta ja siinä havaituista puutteista ja kehityskohteista (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2020, 32-33).

Konserninäkökulman merkitys on kasvanut sekä pienissä, että suurissa kunnissa, kun talouden vastuut ja velat on siirretty kuntaemosta kuntayhtiöihin. Konsernin merkityksestä kertoo myös se, että kuntien tasapainoa kuvaavassa kriisikunta-arvioinnissa on siirrytty arvioimaan konsernia emokunnan sijaan. Suurissa kunnissa kuntakonserni on erittäin laaja, jopa liikeyrityskonsernia vastaava kokonaisuus, jossa kuitenkin kunnan omistajaohjauksen periaatteista viimekädessä vastaa valtuusto (KuntaL 14 §). Sen sijaan pienessä kunnassa kuntakonserni ei välttämättä ole yhtä monimutkainen kokonaisuus, mutta yksittäisellä konserniyhteisöllä, kuten sähkölaitoksella, voi olla kunnan talouden kannalta olennainen vaikutus, jolloin myös talouden kannalta myös konserninäkökulma on olennainen.

Yleisen median avulla tuskin pystytään jakamaan kaikkea sitä päätöksenteon ja tilivelvollisuuden kannalta olennaista tietoa kuntakonsernin talouden tilanteesta. Niinpä kuntakonsernia koskeva talousinformaation jako sekä tiedon tulkinta vaikuttaa jäävän sekä pienessä että suuressa kunnassa lähes kokonaan talous- ja virkamiesjohdon harteille, jolloin valmistelevan virkamieskoneiston merkitystä objektiivisena informaation tuottajana ei voi olla korostamatta.

Kun tarkastellaan vielä tiedonkäytön lähteiden summamuuttujien arvoja, pienten kuntien osalta vaihteluvälille palautettu keskiarvo oli 2,59 ja mediaani 2,5. Pienten kuntien summamuuttuja sai arvoja koko vaihteluväliltä eli yhdestä viiteen. Suurten kuntien osalta tiedonkäytön summamuuttujan vaihteluvälille palautettu keskiarvo oli 2,72 ja mediaani 2,7 (ks. liite 1). Suurten kuntien valtuutetut vastasivat siis keskimäärin hieman useammin käyttävänsä eri talousinformaation lähteitä noin kerran kuukaudessa verrattuna pienten kuntien valtuutettuihin. Kuitenkaan talousinformaation käytön useudessa ei ole havaittavissa merkittävää eroa suurten ja pienten kuntien välillä.

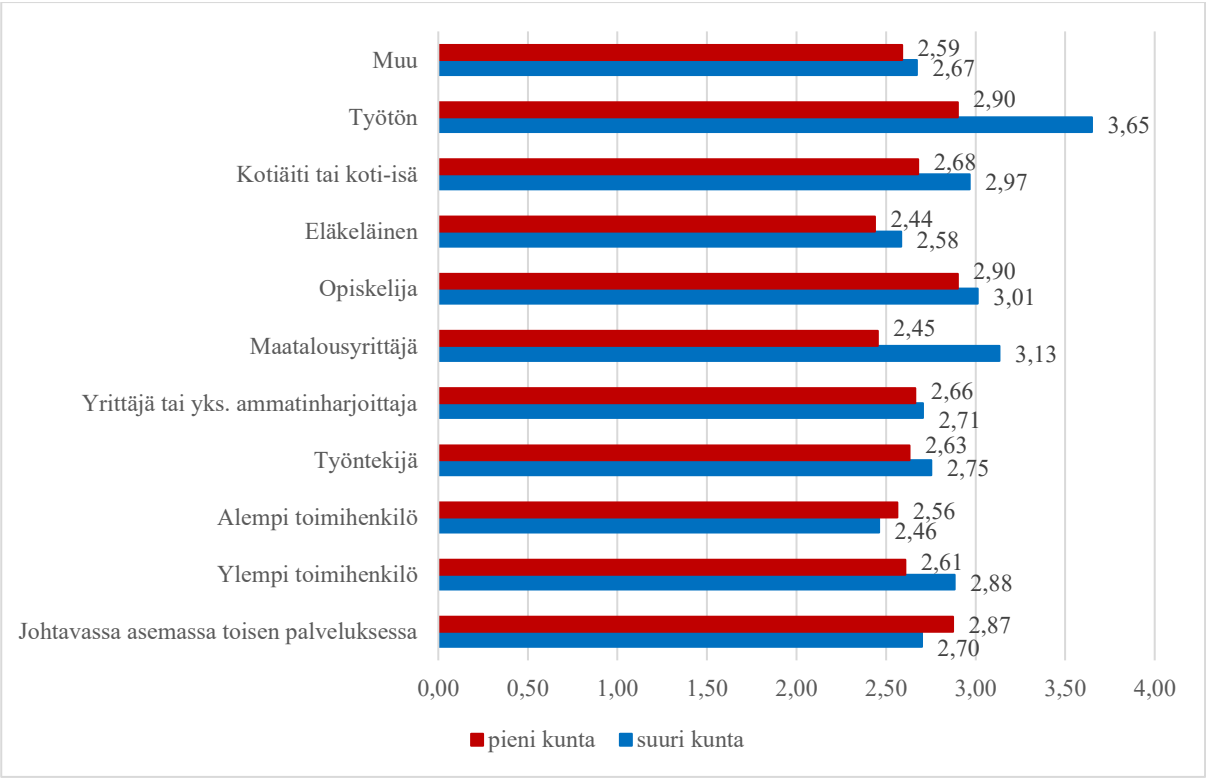
Jotta voitiin tarkastella, onko summamuuttujien keskiarvojen erot tilastollisesti merkitseviä, eli voidaanko otoksesta saadut riippuvuudet, muutokset tai ryhmien väliset erot yleistää koskemaan koko perusjoukkoa, vai johtuvatko erot mahdollisesti sattumasta, ajettiin summamuuttujien keskiarvojen merkitsevyydestä t-testi. Keskiarvoeron tilastollista merkitsevyyttä kuvaava p-arvo oli 0,014, jolloin keskiarvojen eroa voidaan pitää tilastollisesti merkitsevänä käytettäessä 5 % riskitasoa. Toisaalta tulee huomata, että käytettäessä 1 % virheellisen päätelmän riskitasoa, keskiarvojen eroa ei tulkittaisi tilastollisesti merkitseväksi. Summamuuttujan t-testin tulokset on esitetty liitteessä 2.

Vaikuttaisi siis siltä, että otosjoukossa suurien kuntien valtuutetut ovat hieman pienien kuntien valtuutettuja aktiivisempia tiedon käyttäjiä, vaikka erot eivät ole suuria. Toisaalta myös

otosjoukkojen demografiset tekijät erosivat hieman. Niinpä on aiheellista tarkastella, miten summamuuttujan keskiarvo käyttäytyy tiettyjen taustatekijöiden näkökulmasta tarkasteluna. Näin voidaan selvittää, miten pienten ja suurten kuntien tiedon käyttö käyttäytyy eri taustatekijöiden mukaan tarkasteluna ja näin mahdollisesti selittää tiettyjä eroja aikaisemmin havaituissa eroissa. Seuraavaksi tarkastellaan summamuuttujan vaihteluvälille palautettua keskiarvoa niiden demografisten tekijöiden näkökulmasta, joissa otosjoukoissa havaittiin suurimpia eroavaisuuksia. Näitä olivat ainakin pääasiallinen työtehtävä, hallituskokemuksen määrä sekä hieman myös ikäjakauma.

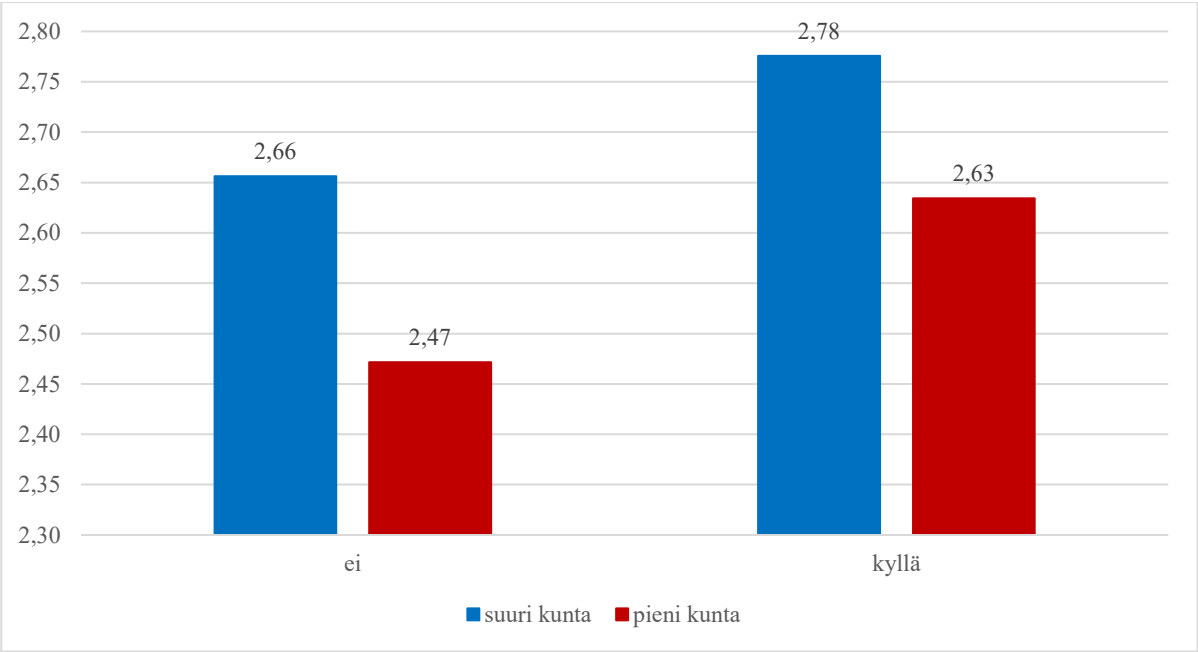
5.3 Talous- ja tilinpäätösinformaation käyttö taustatekijöiden näkökulmasta

Kun tarkastellaan tiedon käytön aktiivisuutta suuressa ja pienessä kunnassa vastaajan pääasiallisen työtehtävän mukaan jaettuna, havaitaan, että suurien kuntien valtuutetut ovat hieman aktiivisempia talousinformaation käyttäjiä lähes riippumatta vastaajan työtehtävästä. Ainostaan johtavassa asemassa sekä alempana toimihenkilönä toimivat pienen kunnan valtuutetut vastasivat hivenen suuria kuntia useammin käyttävänsä talousinformaation eri lähteitä kerran kuukaudessa (kuvio 7). Kuitenkin erot ovat hyvin pieniä ja työtehtävistä riippumatta talousinformaation käyttö oli keskimäärin kerran kuukaudessa tapahtuvaa. Ainoastaan vailla muuta työtä olevat suurien kaupunkien valtuutetut vastasivat käyttävänsä talousinformaatiota keskimäärin useammin kuin kerran kuukaudessa. Myös varianssianalyysissä havaitaan, että suurten kaupunkien osalta keskiarvojen eroa voidaan pitää 5 % riskitasolla tilastollisesti merkitsevänä. Varianssianalyysin mukaan pienien kuntien otosjoukossa keskiarvojen eroa ei voida pitää tilastollisesti merkitsevänä.



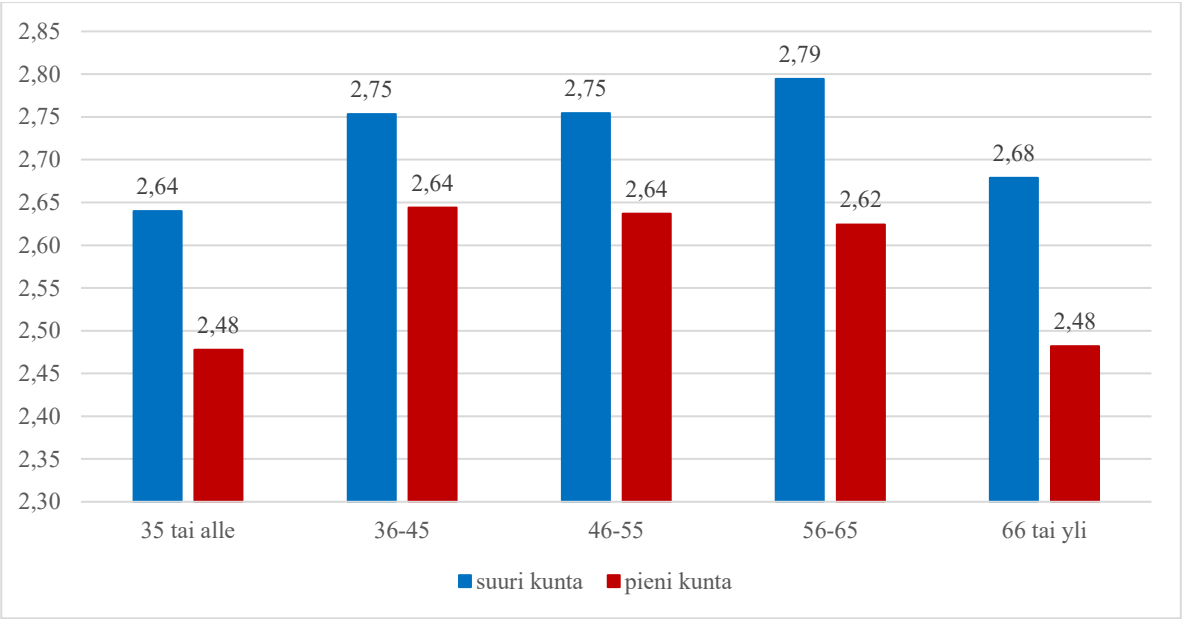
Kuvio 7 Tiedon käytön aktiivisuus pääasiallisen työtehtävän mukaan

Kuviosta 8 huomataan, että hallituskokemus kasvattaa sekä pienen että suuren kunnanvaltuutetun taloustiedon käyttöä. Lisäksi huomataan, että sekä hallituskokemusta omaavat suuren kunnan valtuutetut että ne suuren kunnan kunnanvaltuutetut, joilla ei ole kokemusta kunnanhallituksesta käyttävät keskimäärin innokkaammin talousinformaatiota kuin pienten kuntien valtuutetut. Keskiarvojen ero oli pienten kuntien otosjoukossa tilastollisesti merkitsevää tasoa, eli pienten kuntien otosjoukossa hallituskokemuksella oli tilastollisesti merkitsevä vaikutus valtuutetun tiedon käytön aktiivisuuten.



Kuvio 8 Tiedon käytön aktiivisuus hallituskokemuksen mukaan

Samoin tarkasteltaessa tiedon käytön summamuuttujaa jaettuna ikäluokittain havaitaan kuviosta 9, että taloustietoa käytetään suurissa kunnissa melko tasaisesti hieman enemmän ikäluokasta riippumatta. Suurin ero pienen ja suuren kunnan valtuutettujen tiedon käytössä on yli 66-vuotiaden ikäryhmässä, jossa suuren kunnan valtuutetuista suhteellisesti suurempi osa vastasi käyttävänsä taloustiedon lähteitä keskimäärin kerran kuukaudessa. Keskiarvojen väliset erot eivät kuitenkaan ole tilastollisesti merkitsevää tasoa. Lisäksi suurten kuntien osalta tiedon käytön summamuuttujan keskiarvojen ero oli tilastollisesti merkitsevä, kun tarkasteltiin vastaajien työhön sisältyvää taloustehtävien määrää. Ne, joiden tehtäviin sisältyi paljon taloustehtäviä, olivat aktiivisempia tiedon käyttäjiä. Pienten kuntien vastaajajoukossa taas tällä ei havaittu olevan tilastollisesti merkitsevää vaikutusta. Myöskään muilla taustatekijöiden valossa tiedon käytön summamuuttujien keskiarvoissa ei havaittu eroja.



Kuvio 9 Tiedon käytön aktiivisuus ikäluokittain

5.4 Talous- ja tilinpäätösinformaation riittävyys

Lisäksi valtuutetuilta kysyttiin talousinformaation riittävyydestä liittyen erilaisiin tietotarpeisiin. Tässä kohdassa selvitettiin, miten valtuutetut kokivat saavansa tietoa erilaisiin päätöksenteon ja tilivelvollisuuden todentamisen tarpeisiin. Vastausvaihtoehdot jakautuivat jokaisen tietotarpeen kohdalla neljään kategoriaan välillä täysin riittämätöntä ja riittävää. Lisäksi vaihtoehtona oli ”en osaa sanoa”. Tiedon käytön riittävyyden tuloksia on tarkemmin käsitelty taulukoissa 5 ja 6.

Taulukko 5 Tiedon riittävyys pienissä kunnissa

Tiedon riittävyys pienissä kunnissa, %	Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
Kunnan takausvastuut	10.2%	24.6%	32.7%	31.0%	1.4%
Henkilöstöä kuvaava tieto (poissaolot, sairastavuus, vaihtuvuus, työtyytyväisyys jne	9.5%	22.9%	39.8%	27.1%	0.7%
Kunnan laina- ja sijoitusjohdannaiset (esim. korkojohdannaiset)	11.3%	26.1%	32.4%	25.7%	4.6%
Kunnan leasing ja muut vuokravastuut (esim. koulutilojen vuokraaminen)	10.9%	25.0%	32.0%	25.0%	7.0%
Palvelujen kustannukset suoritetta kohden (esim. €/hoitopäivä)	10.9%	28.2%	34.2%	24.6%	2.1%
Palvelujen edullisuus verrattuna ulkoa tuotettuihin palveluihin (esim. kunnan päiväkoti ja yksityinen päiväkoti)	19.0%	27.8%	28.9%	18.7%	5.6%
Investointien rahoitusvaihtoehtojen vertailutieto päätöksentekoa varten	20.1%	24.3%	36.3%	17.6%	1.8%
Infrastruktuurin kunto ja korjausvelka siihen liittyen (vesi- ja viemärilaitos, koulut, tiet, kadut jne.)	16.9%	28.2%	36.6%	17.6%	0.7%
Ympäristövastuut (ympäristövahingot, jätevesilaitosten muutostarpeet yms.)	14.8%	29.6%	38.7%	15.8%	1.1%
Palvelujen tuottavuus (esim. asiakaskäyntejä/työntekijä)	15.1%	34.9%	33.5%	14.1%	2.5%
Palvelujen laatu ja vaikuttavuus (asiakastyytyväisyys, oppimistulokset, hoidon vaikuttavuus jne.)	14.8%	35.9%	35.2%	13.0%	1.1%

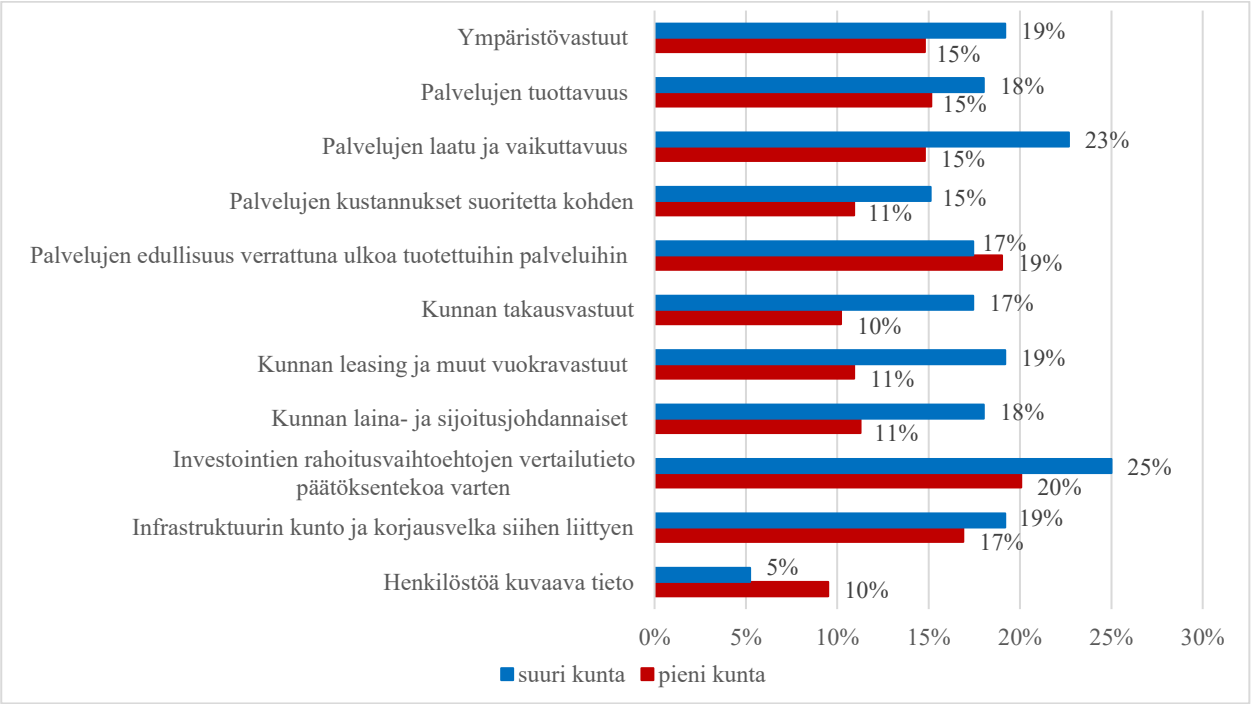
Taulukko 6 Tiedon riittävyys suurissa kunnissa

Tiedon riittävyys suurissa kunnissa, %	Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
Palvelujen kustannukset suoritetta kohden (esim. €/hoitopäivä)	15.1%	26.7%	38.4%	18.6%	1.2%
Palvelujen tuottavuus (esim. asiakaskäyntejä/työntekijä)	18.0%	29.1%	34.9%	14.0%	4.1%
Palvelujen laatu ja vaikuttavuus (asiakastyytyväisyys, oppimistulokset, hoidon vaikuttavuus jne.)	22.7%	39.5%	28.5%	9.3%	0.0%
Palvelujen edullisuus verrattuna ulkoa tuotettuihin palveluihin (esim. kunnan päiväkoti ja yksityinen päiväkoti)	17.4%	34.9%	26.2%	20.3%	1.2%
Investointien rahoitusvaihtoehtojen vertailutieto päätöksentekoa varten	25.0%	41.3%	24.4%	8.7%	0.6%
Infrastruktuurin kunto ja korjausvelka siihen liittyen (vesi- ja viemärilaitos, koulut, tiet, kadut jne.)	19.2%	36.6%	32.6%	11.0%	0.6%
Ympäristövastuut (ympäristövahingot, jätevesilaitosten muutostarpeet yms.)	19.2%	40.1%	26.7%	11.0%	2.9%
Henkilöstöä kuvaava tieto (poissaolot, sairastavuus, vaihtuvuus, työtyytyväisyys jne	5.2%	18.6%	47.1%	28.5%	0.6%
Kunnan leasing ja muut vuokravastuut (esim. koulutilojen vuokraaminen)	19.2%	38.4%	26.2%	12.2%	4.1%
Kunnan takausvastuut	17.4%	25.6%	35.5%	18.6%	2.9%
Kunnan laina- ja sijoitusjohdannaiset (esim. korkojohdannaiset)	18.0%	35.5%	29.1%	11.6%	5.8%

Taulukoista 5 ja 6 nähdään, miten näkemykset tiedon riittävyydestä ja toisaalta riittämättömyydestä jakautuvat eri tiedonlähteiden välillä. Jos tarkastellaan pienen ja suuren kunnan valtuutettujen vastauksia, havaitaan, että suurissa kunnissa tyytymättömyys tiedon riittävyyteen on suurempaa lähes kaikkien tiedonlajien osalta. Suurissa kunnissa lähes puolet vastaajista kokivat tiedon olevan enintään vähäisessä määrin riittävää kaikkien tiedonlajien osalta henkilöstöä kuvaavaa tietoa lukuun ottamatta. Tiedon riittävyydessä koettiin siis olevan puutteita. Pienten kuntien valtuutettujen osalta tiedon riittävyyteen oltiin hieman tyytyväisempiä ja lähes kaikkien tiedonlajien osalta noin puolet vastaajista kokivat tiedon saatavuuden olevan ainakin melko riittävää.

Kuviossa 10 esitetään se osuus vastaajista, jonka mukaan talousinformaation saatavuudessa koettiin olevan merkittäviä puutteita, eli tiedon koettiin olevan täysin riittämätöntä. Ylipäätään taulukosta huomataan, että sekä suurissa että pienissä kunnissa tiedon riittävyydessä on merkittäviä puutteita ja usean tiedonlajin kohdalla vastaajista viidennes tai jopa neljännes koki tiedon olevan täysin riittämätöntä.

Lisäksi kuviosta 10 nähdään, miten lähes kaikkien tiedonlajien osalta suurissa kunnissa koettiin isompia puutteita tiedon riittävyydessä. Suurten kaupunkien vastaajaryhmässä suurempi osuus valtuutetuista koki tiedon saatavuuden olevan täysin riittämätöntä kaikissa muissa tiedonlajeissa paitsi henkilöstöä ja palveluiden edullisuutta koskevissa tiedoissa. Ainoastaan palvelujen edullisuutta koskevan tiedon sekä henkilöstöä koskevan tiedon osalta suurempi suhteellinen osuus pienten kuntien valtuutetuista koki tiedon saatavuuden olevan täysin riittämätöntä.



Kuvio 10 Tiedon riittävyys täysin riittämätöntä

Suurten kaupunkien osalta tiedon saatavuudessa koettiin suurimpia haasteita investointien eri rahoitusvaihtoehtojen osalta sekä palvelujen laadun ja vaikuttavuuden osalta. Sen sijaan pienissä kunnissa riittämättömyys oli suurinta investointien rahoitusvaihtoehtojen lisäksi koskien tietoa, jossa vertaillaan palvelujen edullisuutta kunnan itse tuottaman palvelun ja ostopalveluna hankitun palvelun välillä. Myös infrastruktuurin kuntoon liittyvää informaatiota kaivattiin lisää.

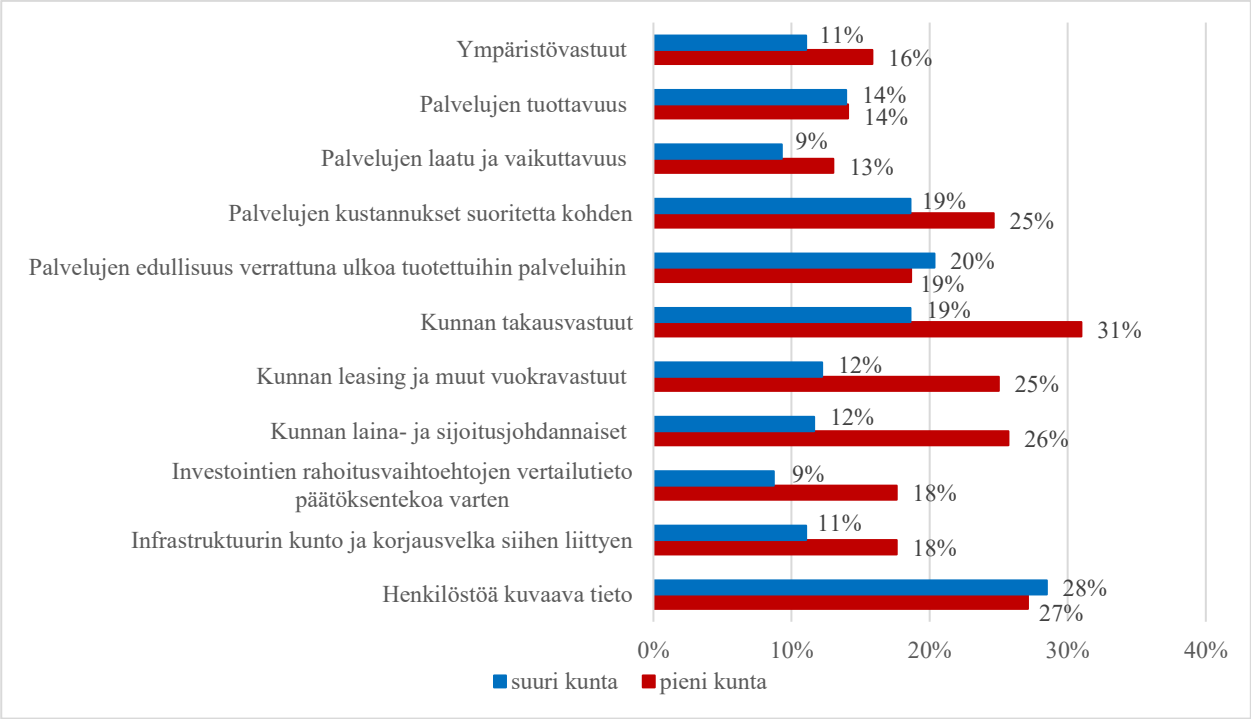
Viime vuosikymmeninä suuret kaupungit ovat nauttineet muuttovoitosta, kun taas pienissä kunnissa väestökehitys on ollut juuri päinvastainen ja väestö ikääntyvää. Tämä voi näkyä myös tiedon tarpeissa, kun suurissa kaupungeissa palvelutarpeen kasvu aiheuttaa paineitta palvelutuotannon kapasiteetin kasvattamiseen ja lisää tiedontarvetta investointien rahoitusvaihtoehdoista. Sen sijaan kunnissa, joissa asukasluku laskee, on vähenevä tarve uusiin investointeihin ja investointitarve liittyy pikemminkin nykyisen infrastruktuurin ylläpitoon vähenevillä verovaroilla (Kärki, Oulasvirta &

Meklin, 2006, 15). Lisäksi monissa sekä kasvavissa että kuihtuvissa kunnissa on viimevuosina rakennettu muun muassa uusia koulukiinteistöjä. Myös Talouselämä (11.2.2020), uutisoi kuntien kouluhankkeista raflaavasti: ” Kunnat rakentavat kouluja sote-rahoilla – niitä nousee myös moniin kuntiin, joissa syntyy alle 15 lasta vuodessa.” Sen lisäksi, että kunnat ovat viimevuosina rakentaneet ja kunnostaneet sisäilmaongelmaisia kiinteistöjään, on markkinoille tullut uusia investointien rahoitusvaihtoehtoja perinteisen lainarahoituksen rinnalle ja erilaiset elinkaari-, leasing- ja allianssimallit ovat yleistyneen rahoitusvaihtoehtoina. Tämä varmasti vaikuttaa päättäjien informaatiotarpeeseen.

Kuntatalouden heikentyvä tila näkyy sekä pienien että suurien kaupunkien tarpeessa saada tietoa palveluiden edullisuuteen verrattuna ulkona tuotettuihin palveluihin. Ulkoistamisesta onkin yritetty löytää ratkaisua kuntatalouden kestävyysongelmiin. Lisäksi huomataan, että valtuutettujen tietotarpeet liittyvät erityisesti päätöksenteon kannalta olennaisiin seikkoihin, kuten siihen miten kuntalaisten palvelut tulisi järjestää, miten uudet investoinnit tulisi rahoittaa tai millaisessa kunnossa kunnan palveluinfrastruktuuri on. Toisaalta kaikissa tietotarpeissa voidaan nähdä myös tilivelvollisuutta tukevia informaatiotarpeita, sillä kunnan toimeksiantotaloudellisen luonteen mukaisesti päättäjillä ja viime kädessä kuntalaisilla on oikeus vaatia hyvää tuottavuutta, laatua ja vaikuttavuutta mahdollisimman pienellä rahallisella panoksella (Kärki, 2008, 14). Tuloksellisuus-, tuottavuus- ja vaikuttavuusinformaation saatavuudessa voidaankin nähdä tyytymättömyyttä sekä pienissä että suurissa kunnissa, vaikkakin esimerkiksi palvelujen laatuun ja vaikuttavuuteen liittyvän informaation suhteen tyytymättömyys on selkeästi suurempaa suurien kuntien valtuutettujen keskuudessa. Tilinpäätösinformaatio ei juurikaan anna palvelujen tuottavuutta, tuloksellisuutta tai vaikuttavuutta käsittelevää informaatiota. Esimerkiksi kunnan tuloslaskelma ei ota huomioon kuntien välisiä eroja muuttoliikkeessä tai väestörakenteessa, vaan antaa vain yksipuolisen kuvan kunnan taloudesta (Kärki, 2008, 14; Kärki, Oulasvirta, Penttilä, 2006, 15). Voidaankin pohtia, miksi tilinpäätösinformaatio, joka voidaan nähdä julkisyhteisöissä erityisesti tilivelvollisuuden todentamisen välineenä, ei tuota tuottavuus- tai vaikuttavuustietoa, joka viimekädessä voidaan nähdä yhtenä kuntalaisten merkittävimmistä tahtotiloista verorahoitteisessa toiminnassa.

Vastaavasti voidaan tarkastella toista ääripäätä, eli sitä osuutta vastaajista, jotka kokivat tiedon olevan riittävää. Merkittävä huomio on, että sekä suurissa että pienissä kunnissa valtuutetuista vain pieni osuus koki tietoa olevan saatavilla riittävästi kyselyssä esitetyistä aihealueista. Kuviosta 11 nähdään, että kolmasosa molempien otosjoukkojen vastaajista oli tyytyväisiä henkilöstöstä saatavilla olevan tiedon riittävyyteen. Tämä on merkittävää, sillä kunnat ovat muun ohella myös merkittäviä työllistäjiä. Sen sijaan suurimpia erot olivat takausvastuita, leasing- ja vuokravastuita sekä

johdannaisia koskevan informaation osalta, jossa pienissä kunnissa oltiin huomattavasti tyytyväisempiä informaation riittävyyteen.



Kuvio 11 Tiedon saatavuus riittävää

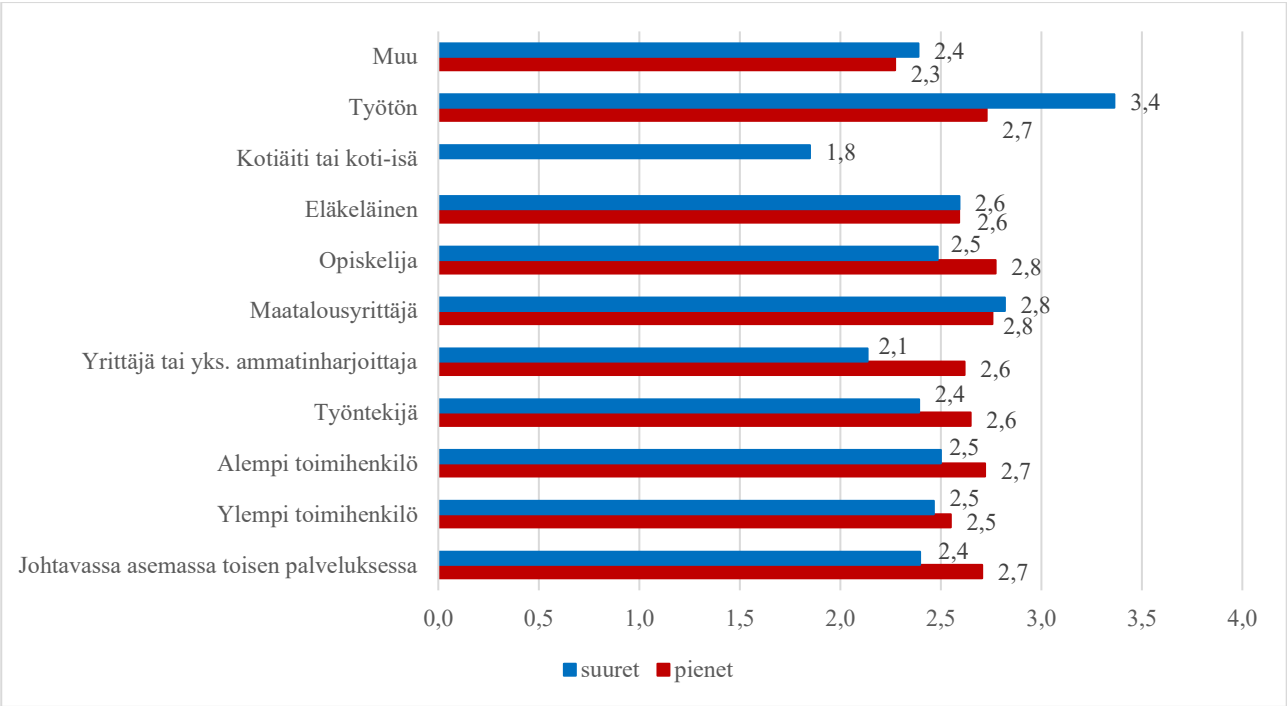
Vuoden 2015 kuntalain uudistuksen yhteydessä valtuuston tehtäväksi osoitettiin sijoitustoiminnan perusteiden päättämisen lisäksi yleisemmin kunnan varallisuuden hoidon perusteista päättäminen. Tällä haluttiin täydentää ajatusta siitä, että päätösvalta koko kunnan omaisuuden ja varallisuuden hoidosta on valtuustolla varallisuuden luonteesta riippumatta. (HE 268/2014 4:14 §.) Niinpä kuntalaissa haluttiin korostaa valtuuston roolia kunnan varallisuuden hoidosta, kuten johdannaisista, päättävänä tahona.

Kuntien leasing-rahoituksen käyttö yhtenä investointien rahoitusmuotona on kasvanut viime vuosina ja erityisesti kiinteistöhankkeita on rahoitettu leasing-mallilla, jossa investointi ei rasita kunnan tasetta lainan tavoin, vaan rahoituskustannukset jakautuvat vuokrakustannusten tavoin pitkälle ajanjaksolle (Averio, Koskinen & Laesterä, 109, 2019). Leasing-mallien yleistymisen seurauksena myös kuntien tilinpäätöksissä on ryhdytty taseen vieraan pääoman lisäksi raportoimaan lainoja ja vastuita kuvaava tunnusluku, joka ottaa huomioon perinteisen lainan lisäksi leasing-vastuut (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2020, 30). Kuitenkin vaikuttaa siltä, että erityisesti suurissa kunnissa valtuutetuille tulevaa tietoa ei pidetä täysin riittävänä.

Tiedon riittävyydestä muodostettiin myös summamuuttuja. Kun tarkastellaan tiedonkäytön riittävyyden summamuuttujia, pienten kuntien osalta vaihteluvälille palautettu keskiarvo oli 2,64, kun suurten kuntien osalta tiedonkäytön summamuuttujan vaihteluvälille palautettu keskiarvo oli 2,46 (liite 4). Niinpä myös kokonaisuutena katsottuna suurien kuntien valtuutetut kokivat useammin informaation olevan vain vähäisessä määrin riittävää, kun taas pienten kuntien vastaajat olivat keskimäärin tyytyväisempiä tiedon riittävyyteen ja vastasivat useammin tiedon riittävyyden olevan melko riittävää. Summamuuttujien keskiarvoerojen merkitsevyydestä ajettiin t-testi, jossa p-arvoksi saatiin 0,009, jolloin otosjoukkojen välistä keskiarvoeroa voidaan pitää tilastollisesti merkitsevänä (liite 5).

5.5 Talous- ja tilinpäätösinformaation riittävyys taustatekijöiden näkökulmasta

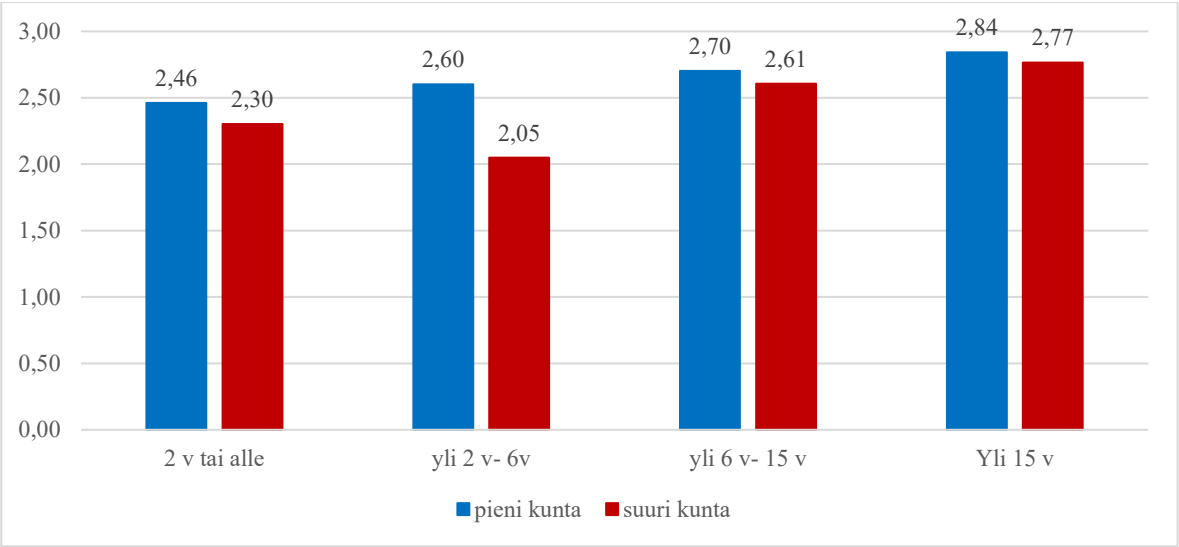
Myös tiedon käytön riittävyyttä on syytä tarkastella taustatekijöiden valossa, jotta voidaan hieman tarkemmin selvittää, vaikuttaako jokin taustatekijä olennaistesti suurten ja pienten kuntien välillä havaittuun eroon tiedon riittävyydessä. Valtuutettujen näkemystä tiedon saatavuudesta pääasiallisen työtehtävän valossa on tarkasteltu kuviossa 12. Kuviosta havaitaan, ettei mikään yksittäinen työtehtävä vaikuta merkittävästi valtuutetun kokemukseen tiedon riittävyydestä, eivätkä keskiarvojen erot olleet tilastollisesti merkitseviä. Ainoastaan suurten kuntien työttömien valtuutettujen vastaukset eroavat olennaisesti summamuuttujan keskiarvosta, mutta tältä osin vastaajajoukko koostui vain kahdesta vastaajasta, jolloin yksittäisellä vastauksella on merkittävä vaikutus keskiarvoon.



Kuvio 12 Tiedon riittävyys pääasiallisen työtehtävän mukaan

Kun tarkastellaan tiedon riittävyyttä valtuutettujen hallituskokemuksen näkökulmasta, huomataan, että suurissa kunnissa tyytymättömyys taloustiedon saatavuuteen on hieman suurempaan niiden valtuutettujen joukossa, joilla ei ole hallituskokemusta. Tiedon käyttöä tarkastellessa huomattiin, että ne valtuutetut, joilla oli hallituskokemusta, käyttivät talousinformaatiota enemmän. Keskiarvojen ero hallituskokemusta omaavien ja ei hallituskokemusta omaavien valtuutettujen välillä ei kuitenkaan ole tilastollisesti merkitsevää tasoa kummassakaan otosjoukossa. Myöskään ikäjakaumalla ei havaittu olevan tilastollisesti merkitsevää vaikutusta tiedon käytön riittävyyden kokemukseen suurien tai pienien kuntien vastaajien joukossa.

Sen sijaan, kun tarkasteltiin tiedon riittävyyden summamuuttujaa valtuustokokemusvuosien näkökulmasta, havaittiin, että tyytyväisyys tiedon riittävyyteen kasvaa valtuustokokemusvuosien mukana. Kuviosta 13 nähdään, miten erityisesti pienten otosjoukossa tyytyväisyys kasvaa tasaisesti valtuustovuosien mukaan. Tältä osin molemmissa otosjoukoissa keskiarvojen erot olivat tilastollisesti merkitsevää tasoa.



Kuvio 13 Tiedon riittävyys valtuustovuosien mukaan

6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella kunnanvaltuutettujen talous- ja tilinpäätösinformaation käyttöä ja tietotarpeita pienssä ja suuressa kunnassa ja selvittää, miten talous- ja erityisesti tilinpäätösinformaation käyttö ja tarpeet eroavat. Tavoitteena oli vertailla pienten (alle 5001 asukkaan) ja suurten (yli 50 000 asukkaan) kuntien valtuutettujen talous- ja tilinpäätösinformaation käyttöä ja tietotarpeita sekä tarkastella löytyykö näiden ääripäiden välillä eroja informaation roolissa osana valuutettujen työtä eli päätöksentekoa sekä tilivelvollisen hallinnon valvontaa. Tutkimusogelman valintaa perusteltiin tarpeella selvittää erikokoisten kuntien tietotarpeita sekä tähän liittyvällä tutkimusaukolla. Lisäksi ääripäiden vertailua puoltaa se, että ääripäätarkastelun avulla voidaan selvittää, onko suurissa kunnissa, joissa luottamushenkilöiksi hakeutuvia on mahdollisesti väestöpohjan takia enemmän, paremmat edellytykset monimutkaisen talousinformaation käytölle. Valtuutettujen valmiudet käsitellä ja käyttää talousinformaatiota sekä kuntakoon mahdollinen vaikutus tähän ovat olennaisia näkökulmia myös kuntademokratian toteutumisen kannalta.

Tutkimusongelmaan pyrittiin löytämään vastauksia tutkimuskysymysten avulla. Ensimmäinen tutkimuskysmys oli, *miten pienten kuntien valtuutetut ja toisaalta suurten kuntien valtuutetut käyttävät talous- ja erityisesti tilinpäätösinformaatiota päätöksenteossa sekä tilivelvollisuuden todentamisessa*. Toinen tutkimuskysymys oli *eroavatko pienten ja suurten kuntien talous- ja tilinpäätösinformaation käyttötavat tai tietotarpeet toisistaan ja mikä voisi selittää mahdollisia eroja*. Tutkijan oma ennakkokäsitys oli, että pienen ja suuren kunnan valtuutettujen välillä tilinpäätösinformaation roolissa ja yleisesti tiedon tarpeissa ja tiedon käytössä osana tilivelvollisuuden todentamista ja päätöksentekoa olisi eroa. Tämä olettamus muodosti tutkimuksen hypoteesin, johon pyrittiin tutkimusaineiston avulla löytämään vastaus. Hypoteesia pohjustettiin tutkijan omalla näkemyksellä siitä, että suuren kunnan toimintaympäristö eli kuntakonserni sekä kuntaorganisaatio ovat moniputkaisempia kuin pienen kunnan toimintaympäristö, jolloin kokonaiskuvan hahamottaminen vaatii enemmän tai toisenlaista informaatiota. Lisäksi väestökehityksen polarisaatio pienien ja suurien kuntien välillä saattaisi vaikuttaa valtuutettujen tiedontarpeeseen.

Jotta tutkija pystyi ymmärtämään tilinpäätösinformaation käyttöä ja informaation roolia kuntapäättäjien kontekstissa, perehdyttiin kirjallisuudessa aiheesta esitettyihin merkityksiin. Tutkimuksen kannalta olennaista oli perehtyä kunnan taloustiedon kokonaisuuteen sekä

julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaatiolle tutkimuskirjallisuudessa asetettuihin näkemyksiin ja merkityksiin.

Lisäksi, kun tutkimuksen keskiössä on kunnanvaltuutetut tiedon käyttäjinä, taustoitettiin valtuutetun moninaista roolia ja tämän vaikutusta tiedon tarpeeseen päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta. Tutkimusongelma liittyy valtuutetun moninaiseen rooliin toisaalta päätöksentekijänä ja tilivelvollisen hallinnon valvojana sekä toisaalta myös kuntalaisille tilivelvollisena agenttina. Julkissektorilla voidaankin nähdä erinäisiä päämies-agenttisuhteita (ks. esim Mayston, 1993; Zimmerman, 1977), joilla on merkittävä vaikutus valtuutetun toimintaan ja tietotarpeisiin. Lisäksi julkisorganisaatioiden toimintaympäristössä havaittavilla moninaisilla päämies-agenttisuhteilla on vaikutus siihen, miten näemme tilinpäätösinformaation roolin ja merkityksen, sillä kun tehdään valintaa siitä mitä tarkoitusta ja kenen tietotarpeita varten tilinpäätösinformaatiota laaditaan, otetaan samalla kantaa päämiehen ja agentin rooleihin ja siihen, mihin päämies-agenttisuhteeseen informaatiota ensisijaisesti tuotetaan. Kyse on siis priorisoinnista tilanteissa, joissa kaikkien tarpeita ei pystytä optimaalisesti täyttämään. Kun julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnin ensisijaiseksi tehtäväksi on osoitettu tilivelvollisuuden todentaminen (Oulasvirta, 2017, 167-168), osoitetaan tilinpäätösinformaatio päämiehen roolissa oleville kuntalaisille sekä toisaalta päämiehen roolissa oleville valtuutetuille.

Informaatiotarpeita ohjaakin vahvasti julkisyhteisön edustajien ja tiedon ensisijaisten käyttäjien rooli kollektiivisena päätöksentekijänä. Demokraattisesti valitut päättäjät edustavat kansalaisia ja päättävät kansalaisilta kerättyjen verovarojen käytöstä. Päättäjät ovat kansalaisten agentteja, joiden tehtävänä on tehdä kollektiivisesti päätöksiä kansalaisten eduksi ja maksimoida taloudellisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin määrä. (Barton, 2005, 140-141.) Päättäjillä tulisikin olla kaikki tarvittava tieto tähän.

Vastauksia tutkimuskysymyksiin pyrittiin selvittämään kyselyaineiston avulla, jota analysoitiin määrällisen tutkimuksen keinoin. Niinpä kyse oli lomaketutkimuksesta, jossa kunnanvaltuutetuilta kysyttiin talousinformaation ja tilinpäätösinformaation käytöstä ja tietotarpeista. Kyselyn tulokset analysoitiin SPSS-ohjelmiston avulla.

Kun selvitettiin vastauksia ensimmäiseen tutkimuskysymykseen, tutkimusaineiston perusteella havaittiin, että sekä pienessä että suuressa kunnassa tilinpäätösinformaatiota käytettiin huomattavasti vähemmän kuin epävirallisia informaatiolähteitä. Epäviralliset taloustiedon lähteet nousevatkin käytön useutta mitattaessa suosituimmiksi tiedonlähteiksi sekä pienissä että suurissa kunnissa. Vastaava havainto on tehty myös tutkimuskirjallisuudessa koskien valtuutettuja kuntakokoluokasta riippumatta (Haapala, Oulasvirta & Sinervo, 2019, 18-19).

Onkin syytä pohtia, miksi virallisia informaatiolähteitä ja erityisesti tilinpäätösinformaatiota käytetään huomattavasti epävirallisia taloustiedon lähteitä harvemmin sekä, mitä tämä kertoo tilinpäätösinformaation roolista osana valtuutettujen työtä. Tilinpäätösinformaation vähäinen käyttö pienien ja suurien kuntien valtuutettujen keskuudessa voi viitata siihen, että valtuutetut kuntakoosta riippumatta näkevät tilinpäätösinformaation esisijaisesti tilivelvollisuuden todentamisen työkaluna, jota käytetään muuataman kerran vuodessa, kun edellisen vuoden tilinpäätöstä käsitellään ja kunnan hallitukselle myönnetään vastuuvapaus. Niinpä tilivelvollisuuden todentamisen tilinpäätösinformaation avulla voidaan nähdä olevan valtuuteutun roolissa ensisijaisesti muutaman kerran vuodessa tapahtuva toimenpide, jolla valtuusto ottaa kantaa tilivelvollisen hallinnon toimintaan. Tämä vahvistaa tutkimuskirjallisuudessakin esitettyä käsitystä siitä, että tilinpäätöstä käytetään pääasiassa tilivelvollisen hallinnon tilivelvollisuuden todentamisessa (Oulasvirta, 2017, 167-168), jolloin tilinpäätöksen käyttö painottuu muutamaan kertaan keväällä, kun tilinpäätös valmistuu ja sitä käsitellään kunnanhallituksessa sekä kunnanvaltuustossa.

Toisaalta on relevanttia pohtia, onko tilinpäätösinformaation rajoittuminen ainostaan muutamaan kertaan vuodessa negatiivinen seikka tai asia, jolle tulisi tehdä jotakin? Jos julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaation ensisijaiseksi tehtäväksi nähdään nimenomaan tilivelvollisuuden todentaminen, on hyvin mahdollista, että tilinpäätösinformaatio onnistuu täyttämään tämän ensisijaisen tehtävänsä, vaikka sen käyttö rajautuisikin vain muutamaan kertaan vuodessa. Kuitenkin julkisyhteisöjen tilinpäätösinformaatiolle on kirjallisuudessa annettu myös muita tehtäviä, vaikka *pääasialliseksi* tehtäväksi olisikin annettu tilivelvollisuuden todentamiseen vaadittavan informaation tuottaminen. Jos tilinpäätösinformaatiolla haluttaisiin palvella aktiivisesti myös valtuutettujen päätöksenteon tietotarpeita, voidaan ensinnäkin todeta, ettei se tämän tutkimuksen perusteella ole onnistunut tässä tehtävässä kovinkaan hyvin. Samaan hengenvetoon tulee kuitenkin todeta, ettei tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet mahdollista sellaisen informaation tuottamista, jota valtuutettujen soisi käyttävän aktiivisessa päätöksenteossa, esimerkiksi palvelun tuotantotavoista päätettäessä, tai ainakaan se ei voi tarjota kaikkea tähän tarvittavaa tietoa.

Tilinpäätösinformaation vähäisen käytön taustalla voikin olla informaation laadulliset ominaisuudet ja juuri ne ominaisuudet, joita päätöksenteon tueksi tuotettavalta informaatiolta kaivataan. Yksi syy tilinpäätösinformaation vähäiseen käyttöön sekä pienissä että suurissa kunnissa on varmasti se, että informaatio painottuu historiatietoon, jolloi tiedon relevanssi voi päätöksenteon näkökulmasta olla heikko. Tiedon relevanssi onkin riippuvainan ajasta, eikä väärään aikaan tullut informaatio ole relevanttia (Vehmanen, 2009, 45-46). Vaikka historiatieto on itsessään merkittävää informaatiota tilivelvollisuuden todentamisen lisäksi päätöksenteon näkökulmasta, sillä historiatieto mahdollistaa

ajallisen vertailun ja kehityksen havainnoinnin, vaikuttaa siltä, että tilinpäätösinformaatio ei tuota sellaista olennaista informaatiota, jota kunnan valtuutetut käyttäisivät aktiivisesti päätöksenteossa. Tämä näkyy myös tiedon riittävyyttä käsittelevässä kokonaisuudessa, jossa monet olennaiset puutteet tiedon riittävyydessä liittyivät juuri erilaisiin päätöksenteon informaatiotarpeisiin, kuten investointien rahoitusvaihtoehtoihin ja palvelujen järjestämisvaihtoehtojen talousvaikutuksiin.

Tilinpäätösinformaatio voi täyttää tehtävänsä tuottaessaan informaatiota virkaatekevän hallinnon tilivelvollisuuden todentamiseksi, eikä tämän tehtävän tärkeyttä tule vähätellä. Se, kuinka usein tilinpäätös on valtuutetun pöydällä, ei kuitenkaan kerro siitä, miten hyvin tämä tehtävä onnistuu. Myöskään tilinpäätöksen roolia päätöksenteon näkökulmasta pohdittaessa ei tule tarttua ainoastaan siihen, miten usein valtuutetut tilinpäätöstä käyttävät. Tilinpäätösinformaation rooli osana päätöksentekoa nouseekin parhaiten esiin kokonaiskuvan hahmottamisen kautta. Tilinpäätös ei voi tuottaa suoraa tietoa siitä, miten kunnan tulisi rahoittaa uusi koulukiinteistö tai tulisiko vanhusten asumispalvelut ulkoistaa yksityiselle palvelutuottajalle. Sen sijaan tilinpäätös voi ja sen pitäisi antaa valtuutetuille kokonaiskuva oman kunnan taloudellisesta ja toiminnallisesta tilanteesta ja tämän vaikutuksesta tulevaisuuden päätöksentekoon. Tilinpäätös tuo esiin ne reunaehdot, jotka valtuutettujen tulisi huomioida tehdessään päätöksiä investoinneista ja vanhusten asumispalveluiden järjestämisestä. Niinpä vaikka tilinpäätöksen rooli valtuutettujen päätöksenteossa näyttäytyykin tiedon käytön useuden näkökulmasta pienenä, olennaisempaa on se, miten hyvin valtuutetut ymmärtävät ja sisäistävät tilinpäätöksen sanoman kunnan tilanteesta.

Lisäksi tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää eroaako pienien ja suurien kuntien valtuutettujen tietotarpeet toisistaan. Tähän haettiin vastauksia erityisesti toisella tutkimuskysymyksellä. Tutkimusaineiston perusteella havaittiin, että suurten kuntien valtuutetut ovat hieman pienten kuntien valtuutettuja aktiivisempia taloustiedon käyttäjiä ja lisäksi suurten kuntien valtuutetettujen keskuudessa tyytymättömyys tiedon riittävyyteen oli suurempaa. Tyyttymättömyyttä tiedon riittävyyteen havaittiin myös pienten kuntein vastaajien joukossa, mutta erityisesti tutkimusaineistosta kävi ilmi, että suurten kuntien valtuutetut kokivat saatavilla olevassa taloustiedossa olevan suurempia puutteita, kuin pienten kuntien valtuutetut. Tältä osin tiedon riittävyyden keskiarvojen ero pienen ja suuren kunnan otosjoukkojen välillä oli tilastollisesti merkitsevää tasoa. Suurten kuntien valtuutetut kokivat lähes kaikkien kyselyssä esitettyjen tiedonlähteiden osalta tiedon saatavuuden riittämättömämmäksi kuin pienen kunnan valtuutetut. Tutkijan hypoteesi otosjoukkojen välillä havaituista eroista piti siis paikkansa.

Onkin mielenkiintoista, että suurten kuntien valtuutetut paitsi käyttävät taloustiedon lähteitä hieman aktiivisemmin, ovat myös tyytymättömämpiä tiedon riittävyyteen kuin pienten kuntien valtuutetut. Voidaankin pohtia, mistä syistä informaation koetaan olevan puutteellisempaa suurten kuntien valtuutettujen näkökulmasta. Ilmiötä tarkasteltiin myös taustamuuttujien näkökulmasta ja erityisesti valtuustokokemusvuosilla havaittiin olevan vaikutusta sekä pienien kuntien että suurien kuntien valtuutettujen kokemukseen taloustiedon riittävyydestä.

Vaikuttaa siis siltä, että erityisesti valtuutetun kunnan koolla on vaikutus tiedon käytön aktiivisuuteen sekä kokemukseen tiedon riittävyydestä. Mitkä seikat sitten vaikuttaa siihen, että suurissa kunnissa koetaan puutteita saatavilla olevan tilinpäätösinformaation suhteen? Kyse voi olla toimintaympäristön vaikutuksista valtuutetun työhön. Toimintaympäristön kompleksisuus voi olla yksi syy eroon suurten kuntien valtuutettujen ja pienten kuntien valtuutettujen välillä. Mitä monimutkaisempi kunnan toimintaympäristö on, sitä enemmän ja laajempaa informaatiota valtuutetut kaipaavat. Esimerkiksi suurien kuntien lainasalkuissa voi olla paljon monimutkaisia johdannaissopimuksia, joilla voi olla merkittäväkin vaikutus kunnan talouteen. Lisäksi kunnan investointien rahoitusvaihtoehdot ovat viime vuosikymmeninä monipuolistuneet ja perinteisen kunnan taseeseen rakennettavan lainarahoitteisen investoinnin ohelle on tullut erilaisia ja monimutkaisia rahoitusvaihtoehtoja. Tämä luo haasteita valtuutetuilla päätöksentekijöinä, kun päätöksenteon alaiset seikat ovat yhä kompeksisempia.

Toisaalta voidaan pohtia, voiko suuremman kuntakonsernin ylimpänä päätöksentekijänä toimiminen vaatia ammatillisempaa otetta ja paneutumista kunnan asioihin. Tällöin valtuutetut saattavat aktiivisemmin käyttää taloustietoa ja myös havaita puutteita ja tarpeita taloustiedon lajeissa. Kuitenkaan tässä tutkimuksessa ei selviä, mitkä tarkat seikat vaikuttavat eroihin suurten ja pienten kuntien valtuutettujen välillä, joten voimme vain pohtia mahdollisia taustalla vaikuttavia tekijöitä. Voiko esimerkiksi olla niin, että talousinformaation lähteet palvelevat paremmin pienen kunnan toimintaympäristön tarpeita ja informaatiolähteiden sisällön kehitys on jäänyt jälkeen kuntien toimintaympäristöjen muuttuessa? Lisäksi siirtyminen liikekirjanpitoon, kunnan toimintojen yhtiöittäminen sekä kuntakonsernin merkityksen kasvaminen voivat olla tekijöitä, jotka ovat tuoneet lisää kompleksisuutta kunnan talousinformaation kokonaisuuteen.

Sen lisäksi, että valtuutetut näyttävät kunnan toimintaympäristöstä riippumatta suosivan niin sanottua valmiiksi pureskeltua tietoa, yhä monimutkaisemmaksi muuttuva toimintaympäristö kasvattaa painetta valtuutettujen lisäksi juurikin asioita valmistelevalle kunnan hallinnolle. Kunnanvaltuutetut toimivat usein oman roolinsa ohessa kunnan ylimpänä päätöksentekijänä, joten tiedon hankinta ja

jalostaminen ei voi olla kunnanvaltuutetun tehtävä. Siten kunnanvaltuutetuille talousinformaatiota tuottavien tahojen vastuu kasvaa, sillä informaation keräämisen lisäksi hallinto valmistelee päätöksentekijöille valmiita kokonaisuuksia ja vaihtoehtoja. Tutkimuksessa havaittiinkin, että tässä on selvästi puutteita pienissä ja suurissa kunnissa sen suhteen, miten paljon valtuutetut haluaisivat saada informaatiota erilaisista ratkaisuvaihtoehdoista ja kuinka paljon he sitä kokevat tällä hetkellä saavansa.

Sen lisäksi, että tiedon käytön aktiivisuuden ja tiedon riittävyyden välillä havaittiin eroja pienten ja suurten kuntien välillä, eroja havaittiin myös yksittäisten tiedonlajien osalta. Suomen kuntakentässä tapahtuvan polarisaation seurauksena suuret kunnat kasvavat, kun taas pienet kunnat menettävät erityisesti nuoria asukkaitaan. Tämän seurauksena voidaan nähdä eriytymiskehitystä, jossa muutama suuri kasvukeskus nauttii muuttovoitosta, muiden kuntien väestön kutistuessa. Lisäksi maan sisäinen muuttoliike painottuu vanhusväestön sijasta nuorempaan väestöön, jolloin pienten kuntien väestö vähenee entisestään. (ks. esim. Sitra, 2020.) Tämä eriytymiskehitys vaikuttaa myös kunnan toimintaympäristöön sekä valtuutettujen rooliin erityisesti päätöksentekijöinä, kun kunnat painivat erilaisten haasteiden edessä, jolloin myös tietotarpeet eriävät. Tämä nähdään myös tässä tutkimuksessa, kun erityisesti suurien kuntien valtuutetut kaipasivat suhteellisesti enemmän tietoa investointien rahoitusvaihtoehdoista sekä palvelujen laadusta ja vaikuttavuudesta. Pienissä kunnissa taas suurimpia puutteita nähtiin investointien rahoitusvaihtoehtoja sekä palveluiden edullisuutta koskevan informaation kohdalla.

Lisäksi selkeä aukko tiedon saatavuudessa on liittyen informaatioon kunnan toimeksiantotaloudellisesta luonteesta pohjautuvien vaatimusten täyttymisestä. Sekä pienissä että suurissa kunnissa suuria puutteita koettiin kunnan luonteen kannalta olennaisimmassa tiedossa eli tuottavuus-, tehokkuus- ja vaikuttavuustiedossa. Suurien kuntien valtuutetut olivat erityisen tyytymättömiä palvelujen laatua ja vaikuttavuutta koskevan informaation riittävyyteen.

Kunnilta vaaditaan ja pitäisikin vaatia tehokkuutta, taloudellisuutta sekä vaikuttavuutta. Vakkurin (2006) mukaan julkisyhteisöissä usein käytetyllä tuloksellisuuskäsitteellä viitataan pyrkimykseen toiminnan kokonaisrationaalisuudesta, joka muodostuu tuottavuudesta (tuotos-panossuhde), taloudellisuudesta (tuotos-kustannussuhde) sekä vaikuttavuudesta (tuotos-vaikutussuhde) (Vakkuri, 31, 2006). Kunnassa tehokkuus nähdään ensisijassa ”vastiketta verorahoille”-ajattelun kautta. Tehokkuus-ajattelu liittyy kuntakontekstissa siihen, miten palveluja kunnissa tuotetaan. Kunnissa sovellettava liikekirjanpito ei kuitenkaan suoraan anna tietoa siitä, miten tehokkasti kunta on järjestänyt toimintansa, sillä tuloslaskelman tehokkuustulkintaa ei voida tehdä samoin perustein kuin

liikeyrityksissä, joissa suuri tulos vastaa tehokkuutta. (Sinervo, 2011, 138-142). Kunnan tulisikin toimeksiantotaloudellisesta perusolemuksestaan johtuen pyrkiä maksimoimaan toimintansa taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus. Vaatimus ”vastiketta verorahoille” toteutuu optimaalisesti, jos kunta onnistuu näissä kaikissa kolmessa seikassa (Anttiroiko, Haveri, Karhu, Ryynänen & Siitonen, 83, 2012). Toisaalta voidaan ajatella, että näiden kaikkien kolmen tavoitteen toteutuminen tulisi olla vaatimus julkisyhteisöille.

Kuitenkin näiden tavoitteiden ja vaatiusten täyttymistä ei selvästikään mitata tai raportoida valtuuteuille tarpeeksi. Tämä on ongelmallista sekä päätöksenteon että tilivelvollisuuden toteutumisen näkökulmasta, sillä jos tietoa ei ole saatavilla, ei myöskään valtuutetuilla ole keinoja arvioida vaatimuksen toteutumista tai mahdollisuuksia päätöksenteolla edistää kuntalaisten vaatimusten täyttymistä.

Yksittäisen organisaation panos/tuotossuhteesta ei voida kuitenkaan suoraan päätellä, kuinka tehokas organisaatio on, vaan tehokkuuden arviointiin vaaditaan vertailutietoa. Tehokkuudessa olennaista onkin vertailu johonkin, jolloin esimerkiksi omaa yksikköä verrataan suhteessa toiseen yksikköön. (Sinervo, 2011, 145.) Niinpä tilinpäätösinformaation rooli tuloksellisuus ja tehokkuustiedon lähteenä voisi olla perusteltua. Kuten jo aiemmin todettiin, tilinpäätösinformaation sisällöstä ja laadinnasta säädetään tarkkaan ja tilinpäätösraportointi noudattaakin pitkälle etukäteen määriteltyä sisältöä ja lisäksi perustuu suurimmaksi osaksi historiatietoon, eikä siksi pysty vastaamaan kaikkiin niihin tiedon tarpeisiin, joita valtuutetuilla on erityisesti koskien päätöksentekoa. Kuitenkin tilinpäätös on ainoita ulkopuolisen vahvistamia (tilintarkastus) talousinformaation lähteitä, jotka ovat juurikin tiukasta sääntelystä johtuen määrämuotoisia ja siten luo mahdollisuuden vertailutietoon. Kunnan päätösten ja erityisesti kuntatalouden kannalta vertailutiedolla on suuri merkitys, sillä erilaisille taloudellisille tunnusluvuille merkityksen antaa juurikin vertailu muihin verrokkeihin. Lainakannan kehitystä voidaan tarkastella suhteessa kunnan historiatietoon, mutta merkittävää lisäarvoa saadaan, jos lukua voidaan sen lisäksi verrata muihin samankaltaisiin kuntiin.

Tulisiko sitten tilinpäätösinformaation sisältöä muokata niin, että havaitut puutteet informaation saatavuudessa korvattaisiin? Tilinpäätösraportointi ei varmastikkaan ole vastaus kaikkiin tässä tutkimuksessa havaittuihin tiedon puutteisiin tai tarpeisiin, vaan tulisi pohtia, mikä tiedonlähde sopii parhaiten tietotarpeen täyttämiseen. Kuitenkin tutkimuksen johtopäätöksenä voidaan todeta, että kunnan valtuutettujen tiedon saannissa on parannettavaa erityisesti suurien, mutta myös pienien kuntien osalta.

Pro gradu -tutkielman toteutuksen aikana nousi esille selkeitä tarpeita jatkotutkimukselle. Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin pienen ja suuren kunnan valtuutettujen tiedon käyttöä ja tietotarpeita kvantitatiivisen aineiston avulla, jolloin suuren aineiston avulla voidaan havaita yhtäläisyyksiä ja yhteyksiä, mutta ilmiöiden taustalla vaikuttavista seikoista ei saada yksityiskohtaista tietoa. Niinpä voisi olla mielekästä tutkia valtuutettujen kokemuksia tiedon käytöstä ja riittävyydestä laajoilla laadullisilla tutkimuksilla, jolloin voitaisiin kartoittaa tarkemmin syitä myös tässä tutkimuksessa havaittujen tulosten takana. Valtuutettujen roolia osana kunnan toimintaa ei voi olla korostamatta liikaa ja niinpä voisi olla mielekästä tutkia kuntapäättäjän roolia kunnan toiminnassa jokin rajatumman toiminta-alueen, kuten kunnan omistajaohjauksen, näkökulmasta.

Lisäksi yksittäisiin tutkimuksessa ilmenneisiin tutkimushavaintoihin olisi mielenkiintoista tarttua tarkemmin ja tutkia havaintojen taustalla vaikuttavia seikkoja. Esimerkiksi tuloksellisuustieto tai kuntien erilaisten investointimallien hyödyntäminen osana tulevaisuuden kuntaorganisaatiota tarjoaisi varmasti mielenkiintoisia ja ajankohtaisia tutkimusaiheita. Myös henkilökohtaisesti kiinnostava tutkimustehtävä liittyy kuntatilinpäätösten kehitykseen. Erityisen mielenkiintoista olisi tehdä ääripäätutkimusta myös erilaisella jaottelulla, jolloin saataisiin uutta tietoa erilaisten taustatekijöiden vaikutuksesta kunnan valtuutettujen rooliin. Esimerkiksi mielenkiintoista olisi tarkastella, miten valtuutettujen tietotarpeet käyttäytyvät, jos vertailtaisiin muuttovoitto- ja muuttotappiokuntia.

LÄHTEET

Aaltola , J.;& Valli, R. (2018). *Ikkuntoita tutkimusmetodeihin 2. Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin.* (5 uud. p.). Jyväskylä: PS-kustannus.

Alasuutari, P. (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0* (4. uud. p.). Vastapaino.

Alkula , T.;Pöntinen, S.;& Ylöstalo, P. (1994). *Sosiaalitutkimuksen kvantitatiiviset menetelmät.* WSOY.

Anttiroiko, A.-V.;Haveri, A.;Karhu, V.;Ryynänen , A.;& Siitonen, P. (2012). *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet.* Tampere University Press.

Aro, T.;Aro, R.;& Mäkelä, I. (2020). *Sitran taustaraportti: Väestöselvitys 2040.* Sitra .

Asetus kirjanpitolautakunnasta. (784/1973).

Askim, J. (2007). How do politicians use performance information? *International Review of Administrative Sciences, 73,3*, 453-472.

Barton , A. (2011). Why governments should use the Government Finance Statistics. *ABACUS, 4*(47), 411-445.

Barton, A. (2005). Professional Accounting Standards and the Public Sector-a Mismatch. *Abacus, 41*(2), 138–158.

Brun, M.;& Siegel, J. (2006). What does appropriate performance reporting for political decision makers require?: Empirical evidence from Switzerland. *International Journal of Productivity and Performance Management, 6*(55), 480-497.

Haapala, P., Oulasvirta, L., & Sinervo, L.-M. (2019). *Valtuutetut talousinformaation käyttäjinä.* Helsinki: Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Hallipelto, A.;Helin, H.;Oulasvirta , L.;& Ruuska, P. (1992). *Kunnallistalouden perusteet.* Helsinki: Vapk-Kustannus.

Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi., HE 268/2014.

Heikkilä, T. (2017). *Tilastollinen tutkimus* (9. uud. p.). Edita Publishing.

Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita (15. uud. p.).* Tammi.

IPSASB. (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by.* Haettu 30. 9 2020 osoitteesta IFAC: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf

Jensen, M.;& Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305-360.

Johnson , C.;& Talbot, C. (2007). The UK Parliamentary performance; challenging or challenged. *International Review of Administrative Sciences, 73,1*, 113-131.

Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. (2016). *JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma.* Helsinki: Kuntaliitto.

Kankaanpää, J.;Oulasvirta, L.;& Wacker, J. (2014). *Steering and Monitoring Model of State-Owned Enterprises.*

Kärki, L.-M. (2007). *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ongelmana.* Tampere.

Kärki, L.-M.;Oulasvirta, L.;& Meklin, P. (2006). Income statement information and real economic balance of municipalities – Evidence from municipalities of Finland. *Finnish Local Government Studies*, 377-392.

Kirjanpitolaki. (1336/1997).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (2018). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelma laatimisesta.* Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (2019). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kivistö, J. (2007). *Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship.* Tampere: Tampere University Press.

Kivistö, J. (2009). Tehottomat lintsarit? Valtion ja yliopiston suhde agenttiteorian näkökulmasta. Teoksessa J. Vakkuri, *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat* (ss. 51-72). Helsinki: Gaudeamus.

Kuntalaki. (410/2015).

Kuntaliitto, S. (3. 4. 2019). *Tilastot ja julkaisut*. Noudettu osoitteesta Kaupunkien ja kuntien lukumäärät ja väestötiedot: https://www.kuntaliitto.fi/tilastot-ja-julkaisut/kaupunkien-ja-kuntien-lukumaarat-ja-vaestotiedot

Laesterä , E.;Averio, P.;& Koskinen , P. (2019). *Kuntien talous ja rahoitus.* Keuruu: Kunnallisalan kehittämissäätiön erillisjulkaisu.

Luoma, M., Näsi, S., & Oulasvirta, L. (2007). *Kansainväliset IPSAS-tilinpäätösstandardit valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta.* Tampere: Tampere University Press.

Mayston, D. (1993). Principals, agents and the economics of accountability in the new public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6*(3), 68-96.

Meklin , P. (2018). Tavoitteet kuntakonsernin kokonaisedun osoittajana. Teoriaa ja havaintoja ARTTU2-tutkimuskunnista. *Arttu2-tutkimusohjelman julkaisusarja*(8/2018).

Meklin, P.;Kärki, L.-M.;& Oulasvirta, L. (2005). Laskentainformaatio ja kuntien talouden tasapainon tulkinta. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*(3), 172-187.

Myllyntaus, O. (2002). *Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia.* Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Näsi, S.;& Keurulainen, J. (1999). *Kunnan kirjanpitouudistus.* Helsinki: Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 20.

Näsi, S.;& Meklin, P. (1994). Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon tutkimus 4*, 231-243.

Oulasvirta, L. (2017). Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen yleinen viitekehys EU:ssa. Teoksessa J. Wacker (Toim.), *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin* (ss. 165-182). Tampere: Tampere University Press.

Oulasvirta, L.;& Anttiroiko, A.-V. (2017). *Adoption of comprehensive risk management in local government.*

Pollit, C. (2006). Performance Information for Democracy: The Missing Link? *Evaluation, 1*(12), 38-55.

Pratt, J.;& Zeckhauser, R. (1985). *Principals and agents: The structure of business.* Boston: Harvard Business School Press.

Raudla, R. (2012). The use of performance information in budgetary decision-making by legislators: Is Estonia any different? *Public Administration (London), 40*(9), 1000-1015.

Ruohonen , J.;Vahtera, V.;& Penttilä , S. (2017). *Kuntayhtiö* (1 p.). Alma Talent.

Rutherford, B. (2000). *An introduction to modern financial reporting theory.* Lontoo: Paul Chapman.

Saliteter, I.;& Korac, S. (2013). Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting, 7-8*(24), 502-517.

Stalebrink, O.;& Frisco, V. (2011). PART in Retrospect: An Examination of Legislators' Attitudes Toward PART. *Public Budgeting & Finance, 31*(2), 1-21.

Suomen virallinen tilasto. (28. 3. 2021). *Väestörakenne.* Noudettu osoitteesta Tilastokeskus: http://www.stat.fi/til/vaerak/index.html

Talouselämä. (11. 2. 2020). *Kunnat rakentavat kouluja sote-rahoilla – niitä nousee myös moniin kuntiin, joissa syntyy alle 15 lasta vuodessa.* Haettu 3. 5 2021 osoitteesta https://www.talouselama.fi/uutiset/kunnat-rakentavat-kouluja-sote-rahoilla-niita-nousee-myos-moniin-kuntiin-joissa-syntyy-alle-15-lasta-vuodessa/

Ter Bogt, H. (2004). Politicians in Search of Performance Information – Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information. *Financial Accountability and Management, 20*(3), 221-252.

Tilastokeskus. (29. 5 2020). *Kuntien ja kuntayhtymien raportoimat taloustiedot*. Noudettu osoitteesta Kuntien ja kuntayhtymien raportoimat taloustiedot: https://www.stat.fi/til/kta/2019/kta_2019_2020-05-29_tie_001_fi.html

Tuomi, J.;& Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi.* Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vakkuri, J. (2006). Miksi älykkäät organisaatiot tekevät vain rajoittuneesti ratio-naalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Hallinnon tutkimus*(3), 30-46.

Valli, R. (2015). *Johdatus tilastolliseen tutkimukseen* (2. uud. p.). PS-kustannus.

Valli, R.;& Aarnos, E. (2018). *Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 1, Metodin valinta ja aineistonkeruu : virikkeitä aloittelevalle tutkijalle* (5. uud. p.). PS-kustannus.

Valtionvarainministeriö. (2020). *Kuntatalousohjelma vuosille 2021-2024.* Helsinki: Valtionvarainministeriö. Haettu 29. 6 2020 osoitteesta https://vm.fi/kuntatalousohjelma

Valtionvarainministeriö. (2020). *Kuntien ennakolliset tilinpäätöstiedot vuonna 2019.* Helsinki: Valtioneuvosto. Haettu 29. 6 2020 osoitteesta https://vm.fi/kuntien-tilinpaatoskortti

van Helden, J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money and Management, 36,7*, 531-538.

Vehmainen, P. (2009). The qualitative characteristics of information included in general purpose financial reports by public sector entities. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*, 38-55.

Vilkka, H. (2007). *Tutki ja mittaa : määrällisen tutkimuksen perusteet.*

Zimmerman, J. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of accounting research, 15*(2), 107-144.

LIITTEET

Liite 1 Valtuutettujen taloustiedon lähteiden summamuuttujien välisen keskiarvoeron merkitsevyystestaus, t-testi

Group Statistics

	Asukasluku pienet ja suuret kunnat	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Tiedonkäytön summamuuttuja poistettu EOS ja palautettu vaihteluvälille	alle 5001	280	2.5893	.54552	.03260
	yli 50 000	168	2.7238	.57422	.04430

Liite 2 Valtuutettujen taloustiedon lähteiden summamuuttujien t-testi

T-testi

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Tiedonkäytön summamuuttuja	Equal variances assumed	.279	.598	-2.477	446	.014	-.13452	.05430	-.24125	-.02780
	Equal variances not assumed			-2.446	337.584	.015	-.13452	.05500	-.24272	-.02633

Liite 3 Missä määrin vastaajien työhön sisältyy taloustehtäviä

		Missä määrin työhösi sisältyy taloustehtäviä					
		1	2	3	4	5	Yhteensä
Pienet ja suuret kunnat	alle 5001	12.7%	16.5%	34.5%	25.0%	11.3%	100.0%
	yli 50 000	14.5%	19.2%	27.9%	27.3%	11.0%	100.0%
Yhteensä		13.4%	17.5%	32.0%	25.9%	11.2%	100.0%

Liite 4 Valtuutettujen taloustiedon riittävyyden summamuuttujien välisen keskiarvoeron merkitsevyystesti, t-testi

Group Statistics

	Asukasluku pienet ja suuret kunnat	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Summamuuttuja tiedon riittävyys ilman EOS ja palautettu vaihteluvälille	alle 5001	246	2.641	.7170	.0457
	yli 50 000	154	2.459	.6492	.0523

Liite 5 Valtuutettujen taloustiedon riittävyyden summamuuttujien välisen keskiarvoeron t-testi

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Summamuuttuja tiedon riittävyys ilman EOS ja palautettu vaihteluvälille	Equal variances assumed	4.587	.033	2.559	398	.011	.1819	.0711	.0422	.3216
	Equal variances not assumed			2.618	348.818	.009	.1819	.0695	.0453	.3185

Liite 6 Kyselylomake (Haapala, Oulasvirta, Sinervo, 2019, 115-118)

Kyselylomake

Valtuutettujen talousinformaatiokysely (2018)

Tutkimusraportoinnissa vastaajien henkilöllisyys ei tule ilmi. Tulokset esitetään esimerkiksi maakuntakohtaisesti tai kuntien kokoluokkien mukaisesti, ei koskaan niin, että yksittäinen kunta olisi tunnistettavissa.

VASTAAJAN TAUSTATIEDOT

Syntymävuosi ☐

Sukupuoli ☐ Mies ☐ Nainen

Puolueryhmäsi, johon kuulut
- ☐ Kansallinen Kokoomus
- ☐ Perussuomalaiset
- ☐ Sininen tulevaisuus
- ☐ Suomen Keskusta
- ☐ Suomen Kristillisdemokraatit
- ☐ Ruotsalainen kansanpuolue
- ☐ Suomen Sosialidemokraattinen Puolue
- ☐ Vasemmistoliitto
- ☐ Vihreä liitto
- ☐ Muu puolue tai valitsijayhdistys

Missä määrin työhösi sisältyy taloustehtäviä

Ei lainkaan	Vähän	Jonkin verran	Melko paljon	Erittäin paljon
☐	☐	☐	☐	☐

Mikä on koulutuksesi? Valitse seuraavista korkein koulutusaste, jonka olet suorittanut

Olet suorittanut taloushallinnon opintoja ☐ Kyllä ☐ Ei

Pääasiallinen toimintasi tällä hetkellä
- ☐ Johtavassa asemassa toisen palveluksessa
- ☐ Ylempi toimihenkilö
- ☐ Alempi toimihenkilö
- ☐ Työntekijä
- ☐ Yrittäjä tai yksityinen ammatinharjoittaja
- ☐ Maatalousyrittäjä

☐ Opiskelija
☐ Eläkeläinen
☐ Kotiäiti tai koti-isä
☐ Työtön
☐ Muu

Kokemus valtuutettuna, vuosien lukumäärä yhteensä ☐

Kokemus kunnanhallituksessa, vuosien lukumäärä yhteensä ☐

Olet tällä hetkellä jonkun lautakunnan jäsen ☐ Kyllä ☐ Ei

TALOUSTIEDON KÄYTTÖ

Kuntasi talouteen liittyvien tiedonlähteiden käyttö:

Kuinka usein käytät seuraavia tiedonlähteitä keskimäärin vuoden aikana?

Kuntasi talousarvio ja suunnitelma

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Tilinpäätösennusteet yms. seurantaraportit

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Kuntasi toimintakertomus

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Kuntasi tilinpäätöslaskelmat (tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, liitetiedot) tunnuslukuineen

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Kuntakonsernin tilinpäätöslaskelmat tunnuslukuineen

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Tarkastuslautakunnan arviointikertomus

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Kunnanjohtajan tai talousjohdon antamat suulliset esitykset (valtuuston, hallituksen, lautakuntien kokoukset, iltakoulut jne.)

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Oman puolueryhmäsi sisäiset keskustelut

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Lehdistön ja muun median välittämät uutiset ja jutut kunnan taloudesta

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Vapaamuotoiset keskustelusi kunnan yleis- tai talousjohtoon kuuluvien kanssa

En lainkaan	Muutaman kerran vuodessa	Keskimäärin kerran kuukaudessa	Useammin kuin kerran kuukaudessa, mutta ei viikoittain	Kerran tai useammin viikossa	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐	☐

TALOUSTIEDON RIITTÄVYYS

Arvioi kustakin kohdasta nykyisin kunnastasi saatavilla olevan taloustiedon riittävyys omasta näkökulmastasi.

Palvelujen kustannukset suoritetta kohden (esim. €/hoitopäivä)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Palvelujen tuottavuus (esim. asiakaskäyntejä/työntekijä)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Palvelujen laatu ja vaikuttavuus (asiakastyytyväisyys, oppimistulokset, hoidon vaikuttavuus jne.)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Palvelujen edullisuus verrattuna ulkoa tuotettuihin palveluihin
(esim. kunnan päiväkoti ja yksityinen päiväkoti)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Investointien rahoitusvaihtoehtojen vertailutieto päätöksentekoa varten

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Infrastruktuurin kunto ja korjausvelka siihen liittyen
(vesi- ja viemärilaitos, koulut, tiet, kadut jne.)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Ympäristövastuut (ympäristövahingot, jätevesilaitosten muutostarpeet yms.)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Henkilöstöä kuvaava tieto (poissaolot, sairastavuus, vaihtuvuus, työtyytyväisyys jne.)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Kunnan leasing ja muut vuokravastuut (esim. koulutilojen vuokraaminen)

Täysin riittämätöntä	Vähäisessä määrin riittävää	Melko riittävää	Riittävää	En osaa sanoa
☐	☐	☐	☐	☐

Kunnan takausvastuut

☐	☐	☐	☐	☐

Kunnan laina- ja sijoitusjohdannaiset (esim. korkojohdannaiset)

☐	☐	☐	☐	☐

KYSYMYKSIÄ

Vastaa seuraaviin kysymyksiin	Heikosti	Tyydyttävästi	Hyvin	En osaa sanoa
Kuinka hyvin ymmärrät talousarvion eri osien yhteydet (mm. miten investointiosa vaikuttaa käyttötalouteen ja rahoitusosaan)?	☐	☐	☐	☐
Kuinka hyvin kykenet valtuutettuna hyödyntämään kuntasi tilinpäätösinformaatiota kantojesi perustelemiseksi?	☐	☐	☐	☐
Kuinka hyvin luotat kuntasi talousjohdon valtuustolle antaman raportoinnin oikeellisuuteen?	☐	☐	☐	☐